



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Henric Andersson

Mest gynnade nations principen
i EG –skatterätten

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Jur. Dr. Lars Pelin

Skatterätt

Vårterminen 2001

Innehåll

FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Problemformulering	5
1.2 Syfte	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Forskningsläget	6
1.5 Disposition	7
2 EG OCH SKATTERÄTTEN	8
2.1 Sveriges beskattningsanspråk	8
2.2 Harmonisering av skatter inom gemenskapen	9
2.3 Fördragsbestämmelser om icke – diskriminering och fri rörlighet	10
2.4 EG – domstolens praxis på inkomstskatteområdet	11
2.4.1 Fri rörlighet för varor	12
2.4.2 Fri rörlighet för tjänster	13
2.4.3 Etableringsfrihet för juridiska personer	16
2.4.4 Fri rörlighet för personer	18
2.4.5 Fri rörlighet för kapital	20
2.5 Omständigheter som kan rättfärdiga negativ särbehandling	21
2.5.1 Rättfärdigande av öppen diskriminering	21
2.5.2 Rättfärdigande av dold diskriminering	22
2.6 Sammanfattning	23
3 DEFINIERING AV MEST GYNNADE NATIONS - FALLET	24
3.1 Svenska typfall på mest gynnade nations situationer	25
3.1.1 Källskatt på utdelning	25
3.1.2 Tioårsregeln	26
4 EG – RÄTTEN OCH FOLKRÄTTEN	29
5 LEGALA FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR MEST GYNNADE NATIONS PRINCIPEN	33
5.1 Kan EG – fördraget tillämpas så att mest gynnade nations principen kan godtas	33

5.1.1	Omvänd diskriminering	36
5.1.2	Smygharmonisering	37
5.1.3	Nekande av mest gynnade nationsprincipen, en hindrande restriktion?	38
5.2	Vad är kommissionens inställning till mest gynnade nationsprincipen	39
5.3	Domstolens inställning till mest gynnade nationsprincipen	40
5.3.1	Schumacker - målet	41
5.3.2	Bachmann - målet	42
5.3.3	Halliburton - målet	43
5.3.4	Gilly - målet	44
5.3.5	Saint Gobain - målet	46
5.3.6	Metallgesellschaft och Hoechst - målen	47
6	SLUTSATSER	50
6.1	Omfattas mest gynnade nationsfallet av EG – rätten	50
6.2	Kan särbehandlingen anses vara objektivt rättfärdigad.	52
6.3	Slutsatser rörande typfallen	53
6.3.1	Källskatt på utdelning	53
6.3.2	Tioårsregeln fallet	54
6.4	Avslutning	56
	KÄLLFÖRTECKNING	57

Förkortningar

I denna förteckning upptas förkortningar som används i examensarbetet. I svenskt skriftspråk vanligt förekommande förkortningar är ej upptagna.

EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
f.	och följande sida
ff.	och följande sidor
IL	Inkomstskattelagen
kap.	kapitel
p.	punkt
prop.	proposition
SFS	svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SvSkt	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Problemformulering

En stats skattesystem innehåller intern skatterätt som anger statens beskattningsanspråk, samt internationella avtal som i vissa fall inskränker statens behörighet att beskatta. Vid bedömningen av en fysisk eller juridisk persons skattesituation är det nödvändigt att tillämpa både intern och internationell rätt. Den skatterättsliga behandlingen omfattas alltså av båda rättskällorna. Innebär det att den skatterättsliga likabehandlingen inom EG – rätten även skall omfattas av båda rättskällorna?

Vad kan krävas för att skatterättslig likabehandling enligt gemenskapsrätten skall föreligga? Klart är att den interna lagstiftningen såsom den tillämpas av myndigheter och domstolar inte får göra skillnad mellan personer från olika medlemsstater. En sådan olikbehandling torde vara mycket ovanlig vad det gäller intern rätt. Olikbehandling är dock vanlig när det gäller internationell skatterätt, det vill säga dubbelbeskattningsavtal.

Ett tydligt exempel som kan ges är frågan om källskatt på utdelning från inhemska aktiebolag till utländska begränsat skattskyldiga personer. I svensk lagstiftning åläggs det svenska bolaget en källskatt om 30 procent, enligt Kupongskattelagen¹. Skatten nedsätts under vissa förutsättningar i enlighet med moder/dotterbolagsdirektivet, under förutsättning att det utdelande bolaget ägs till minst 25 procent av ett bolag i en annan medlemsstat. I fall som inte omfattas av direktivet nedsätts beskattningen ofta i dubbelbeskattningsavtalen. Omfattningen av skattelindringen varierar i de olika avtalen.

I det nordiska avtalet nedsätts skatten till 15 procent och undantas helt när aktierna i bolaget ägs av en juridisk person i en annan avtalsstat som innehar minst 10 procent av aktiekapitalet.² Bestämmelsen om nedsättning av skatten helt vid 10 procents ägande saknas i avtalet med Nederländerna, där gäller istället direktivets 25 procents krav.³ Enligt avtalet med Italien skall källskatten nedsättas till 10 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett aktiebolag som direkt behärskar minst 51 procent av det utdelande bolagets kapital.⁴ Konsekvensen av avtalen blir att Sverige behandlar situationer där utländska bolag äger svenska aktiebolag på olika sätt beroende på var de utländska bolagen har sin hemvist.

¹ Kupongskattelag (1970:624).

² Nordiska dubbelbeskattningsavtalet artikel 10.3 SFS 1996:1512.

³ Dubbelbeskattningsavtal med Nederländerna SFS 1992:17.

⁴ Dubbelbeskattningsavtal med Italien artikel 10.2 a SFS 1983:182.

Det kan ifrågasättas om denna olikbehandling strider mot EG – rätten, med följden att en medlemsstat måste tillämpa sitt mest fördelaktiga dubbelbeskattningsavtal gentemot alla andra medlemsstaters skattskyldiga? Det skulle innebära att i exemplet som gavs ovan att Sverige måste utsträcka skattelindringen för bolag som ägs till 10 procent enligt det nordiska avtalet till att även gälla bolag med hemvist i Nederländerna som äger svenska bolag. Följden blir att en skattskyldig i varje skattesituation som rör en annan medlemsstat kan ur den statens dubbelbeskattningsavtal plocka samman ett eget lagsystem som är mest fördelaktigt i den givna situationen. Denna princip har i skattelitteraturen kallats ”most favoured nation – principle”, jag kommer att på svenska omnämna den ”mest gynnade nationsprincipen” eller förkortad MGN.⁵

1.2 Syfte

Syftet med detta arbete är att undersöka om EG – rätten kräver att en medlemsstat måste tillämpa sitt mest förmånliga dubbelbeskattningsavtalet gentemot alla övriga medlemsstater.

1.3 Metod och material

Uppsatsen bygger till stor del på rättsfall från EG – domstolen, samt de tolkningar av fallen som gjorts i doktrinen. Jag har använt mig av en sedvanlig juridisk metod vid tolkningen av det materialet.

Jag har valt att presentera två praktikfall för att visa vilka konsekvenser MGN principen kan få. Fallen valdes för att kunna visa situationer för både en fysisk och en juridisk person. Exemplet med källskatt på aktieutdelning har använts, dock i en annan utformning, av flera internationella forskare och har relevans för de flesta skattesystemen inom gemenskapen. Det andra fallet rör den svenska tioårsregeln, som kan få stor betydelse för en enskild då det kan röra sig om en relativt stor skattebörda.

1.4 Forskningsläget

Det aktuella forskningsläget följer närmast slaviskt EG – domstolens arbete, mycket av forskningen går ut på att förutspå domstolens domar och tolka de avgivna. I Sverige har jag endast funnit en publikation som behandlar MGN frågan, Ståhl/ Österman som är tveksamma till ett införande av principen.⁶ I den internationella tidskriften har problemet ventilerats under ett par år. Jag har främst använt mig av tidskriften EC Tax Review. Förespråkare för

⁵ Termen användes med denna innebörd av Rädler, Albert J., Most-favoured-nation Clause in European Tax Law?, EC Tax Review 1995/2 s 66 , samt ett flertal andra, se avsnittet 1.5.

⁶ Ståhl, Kristina, Österman, P. Roger, EG – Skatterätt.

principen är Rädler och Schuch, motståndare Vogel, Hinnekens, Kemmeren och Richardson.⁷

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en mer allmän presentation av EG – rättens betydelse för de nationella skatterätten med tonvikten på fördragsfriheterna som de tolkats av domstolen. I kapitel tre definieras den mest gynnade nationsprincipen, samt presenteras två praktikfall. I följande kapitlet diskuteras gemenskapsrättens förhållande och företräde över andra internationella avtal. De legala förutsättningar för MGN principen behandlas i kapitel fem, där fördragets regler, kommissionens och domstolens inställning redovisas och tolkas. Slutligen i sjätte kapitlet, redovisar jag min egen inställning till principen, samt diskuterar hur praktikfallen skulle kunna behandlas av en domstol.

⁷ Rädler, Albert J., Most-favoured-nation Clause in European Tax Law?, EC Tax Review 1995/2 s 66. Schuch, Josef, "Most favoured nation clause" in the Tax Treaty Law, EC Tax Review 1994/4 s 161. Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules, EC Tax Review 1994/4 s. 146 och 1995/4 s. 202. van den Hurk, Hans, The European Court of Justice knows its limits (a discussion inspired by the Gilly and ICI cases), EC Tax Review 1999/4 s 211. Vogel, Klaus, Some observations regarding "Gilly", EC Tax Review 1998 nr 3 s. 150. Richardson, M.H., The Hoechst and Pirelli cases: the Adventures of an Innocent Abroad or the Curious Case of the Foreign Parents and the Missing Credit, British Tax Review, 1998 nr 4 s 294.

2 EG och skatterätten

2.1 Sveriges beskattningsanspråk

Att en stat är suverän är grundläggande folkrättslig princip. Suveräniteten ger staten ensamrätt att utöva makt inom territoriet. Maktmonopolet har två sidor, det yttre hindrar andra stater från att utöva makt, det inre ger staten rätt att utöva makt. Statens rätt att beskatta är ett direkt utflöde av suveränitetsprincipen. Enligt det inre maktmonopolet skulle en stat kunna beskatta alla världens inkomster, men i avsaknad av maktbefogenheter inom andra stater skulle de inte gå att driva in.⁸ Praktiska skäl medför därmed att staterna har mer begränsade beskattningsanspråk.

Obegränsat skattskyldiga i Sverige för all inkomst är fysiska personer som har skatterättslig hemvist i riket.⁹ De personer som anses skatterättslig bosatta utomlands är begränsat skattskyldiga endast för vissa inkomster som har en koppling till Sverige.¹⁰ Juridiska personer som är skattesubjekt är obegränsat skattskyldiga om de är att anse som svenska, IL 6 kap. Om ett aktiebolag har bildats enligt svensk lag anses det vara svenskt. Utländska juridiska personer är därmed obegränsat skattskyldiga. Skattskyldigheten är inte lika omfattande som för motsvarande fysiska personer och utgörs främst av inkomster från näringsfastighet och från fast driftställe i Sverige.¹¹

Sverige stöder sitt beskattningsanspråk på två grunder, domicilprincipen vad gäller obegränsat skattskyldiga och för de begränsat skattskyldiga källstatsprincipen. Nämnade principer tillämpas av de flesta stater i världen förutom USA som låter medborgarskapet vara den beskattningsgrundande omständigheten.¹² Det kan få till följd att vid internationella transaktioner hävdar mer än en stat beskattningsrätt, internationell dubbelbeskattning uppkommer. En sådan skattesituation är inte önskvärd då den verkar hämmande på den internationella handeln. Det finns två sätt att lösa situationen, den ena staten kan i sin interna internationella skatterätt efterge beskattning, alternativt kan staterna ingå ett folkrättsligt avtal som eliminerar dubbelbeskattningen.¹³ Sverige har till stor del valt det senare alternativet och är ett av de länder som har flest dubbelbeskattningsavtal. Ett skäl till att använda avtalsvägen är att den kan användas som medel mot internationell skatteflykt. Sverige kan välja att inte ingå avtal som lindrar beskattning med länder som underlättar skatteflykt, så kallade skatteparadis.

⁸ Lindencrona Gustav, Dubbelbeskattningsavtalsrätt s. 29.

⁹ IL 3 kap. 3 §.

¹⁰ IL 3 kap. 3 §, SINK samt Kupongskattelagen.

¹¹ Pelin Lars, Internationell beskattning s. 48.

¹² Pelin, Lars, Internationell beskattning s. 18.

¹³ Lindencrona Gustav, Dubbelbeskattningsavtalsrätt s. 29.

Därmed uppnås samma effekt som en speciallagstiftning riktad mot dessa stater, utan att uppfattas som en ovänlig handling.¹⁴

Undertecknandet av ett dubbelbeskattningsavtal innebär en inskränkning av statens inre maktmonopol. Andra stater ges inte ett vidare beskattningsanspråk så det yttre maktmonopolet påverkas inte. Det är korrekt att säga att Sverige uppger en del av sin suveränitet i och med ingåendet av ett dubbelbeskattningsavtal. Inskränkningen begränsas dock till vad som följer av avtalet och den allmänna folkrätten.¹⁵ Det kan därmed anses ganska klart och förutsägbart vid ingåendet av avtalet hur stor inskränkningen i suveräniteten kommer att bli.¹⁶ Det gäller främst artiklarna i avtalet som behandlar undanröjande av dubbelbeskattning.

En större och vidare inskränkning i suveräniteten har gjorts genom inträde i den Europeiska unionen. Harmoniseringen av skatter inom gemenskapen har hittills mest omfattat de indirekta skatterna. Vad gäller inkomstskatter har två direktiv antagits som skall harmonisera skatterätten i medlemsstaterna.¹⁷ Men som skall redogöras för nedan kan även i andra fall den interna skatterätten påverkas av EG – rätten om de strider mot de grundläggande friheterna och den inre marknaden. Den fråga som denna uppsats skall behandla är om EG – rätten inte bara påverkar den interna skatterätten utan även dubbelbeskattningsavtalsrätten.

2.2 Harmonisering av skatter inom gemenskapen

Ett av de grundläggande målen med den Europeiska Gemenskapen är att underlätta handel och företagande mellan medlemsstaterna. En åtgärd för att uppnå detta mål är att harmonisera skatterna inom gemenskapen. Arbetet har kommit längst vad avser de indirekta skatterna, mervärdesskatt och punktskatter. Vad gäller de direkta skatterna har endast två direktiv antagits, moder/dotterbolagsdirektivet¹⁸ och fusionsdirektivet¹⁹. Det förra innehåller regler som har till syfte att lindra beskattningen vid koncerninterna utdelningar inom EU. Direktivet undanröjer två beskattningssituationer; källskatten i dotterbolagsstaten samt inkomstskatten i moderbolagsstaten. För att omfattas av direktivet måste bolagen tillhöra någon av de bolagsformer som uppräknas i direktivet. Vidare krävs att bolagen är

¹⁴ Lindencrona Gustav, Dubbelbeskattningsavtalsrätt s. 39.

¹⁵ Pelin, Lars, Internationell beskattning s. 111.

¹⁶ Vilket också följer av den folkrättsliga tolkningsmetodiken där parterna gemensamma avsikt vid ingåendet är avgörande för hur avtalet skall tolkas.

¹⁷ Fusionsdirektivet 90/434/EEG, Moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG.

¹⁸ Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

¹⁹ Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

skattesubjekt och skattskyldiga till vissa i direktivet angivna skatter. För att uppfylla koncernkravet i direktivet fordras att moderbolaget innehar minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget. Fusionsdirektivet har till syfte att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar inom gemenskapen genom att ha eliminerat hinderande skatteregler. Direktivet är tillämpligt på fusioner, delningar, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten som rör bolag från två eller flera medlemsstater. Reglerna undanröjer inte beskattning utan senarelägger endast beskattningstidpunkten.

2.3 Fördragsbestämmelser om icke – diskriminering och fri rörlighet

Genom i praktiken avsaknad av harmoniserande primär - eller sekundärrätt på inkomstskatteområdet är det EG – fördragets grundläggande regler om avskaffandet av hinder för den fria rörligheten av varor, tjänster, personer och kapital som kan påverka medlemsstaternas nationella skattelagstiftning. Vad gäller hinder för den fria rörligheten för varor anges uttryckligen att även fiskala bestämmelser som kan diskriminera varor från andra länder omfattas. Någon liknande referens till skattemässiga hinder finns inte uttryckt i de andra fördragsfriheterna. Troligtvis avsåg inte medlemsstaterna att fördragsfriheterna skulle påverka skatterätten. Denna åsikt delades dock inte av EG domstolen som i det omtalade *avoir fiscal* målet, ansåg att den fria etableringsrätten enligt artikel 43 även förbjuder hinderande skattebestämmelser.²⁰

Det allmänna förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet återfinns i artikel 12. Förutom det allmänna förbudet finns diskrimineringsförbud i de särskilda artiklarna om fri rörlighet och fri etablering. De särskilda diskrimineringsförbuden gäller före artikel 12 som därmed tillämpas självständigt om specialregler inte är tillämpliga.²¹ På den inre marknaden är fri rörlighet för varor, tjänster, arbetskraft och rätten till fri etablering garanterad, vilket uttrycks i artikel 14. För att uppnå den inre marknaden åläggs medlemsstaterna den så kallade lojalitetsplikten enligt artikel 10. Medlemsstaterna skall vidta lämpliga åtgärder som krävs för att gemenskapens mål skall uppnås samt avstå från åtgärder som äventyrar fördragets mål.

Reglerna om fri rörlighet och fri etablering har direkt effekt vilket innebär att de kan åberopas av enskild i nationell domstol samt att nationell lagstiftning som strider mot någon av friheterna måste åsidosättas och får inte tillämpas av domstolar eller myndigheter.²²

²⁰ Mål C-270/83 Kommissionen mot Frankrike [1986] ECR I-273.

²¹ Mål 305/87 Commission v. Greece [1989] ECR 1461.

²² Mål 26/62 van Gend en Loos [1963] ECR I, Pålsson, Sten, Quitzow, Carl Michael, EG – rätten ny rättskälla i Sverige s. 130ff.

Bestämmelserna om fri rörlighet kan ses som förbud mot diskriminering som grundar sig på nationalitet och / eller förbud mot restriktioner. Diskriminering föreligger enligt domstolen när jämförbara situationer behandlas olika eller icke jämförbara situationer behandlas lika. Om särbehandlingen grundar sig direkt på ett nationalitetskriterium anses diskrimineringen vara öppen. Domstolen har även ansett att dold diskriminering strider mot fördragsbestämmelserna, det vill säga när det i en nationell bestämmelse tillämpas något annat kriterium för särskiljande än nationalitet, som dock leder till samma resultat. I inkomstskatteregler är det vanligt att skattskyldiga behandlas olika beroende på i vilken stat de anses ha hemvist, inte beroende på vilken nationalitet de har. Det är internationellt vedertaget att olika skatteregler gäller för bosatta och icke bosatta. I Sotgiu – målet fastslog domstolen att en persons hemvist är ett sådant kriterium som kan medföra indirekt diskriminering, då det är vanligare att personer med hemvist utomlands också är utländska medborgare.²³ I Bachmann – målet fann domstolen att olikbehandling beroende på den ort där den skattskyldige investerat sitt kapital också var ett kriterium som kan medföra indirekt diskriminering.²⁴

Det har diskuterats om den fria rörligheten även innefattar ett renodlat restriktionsförbud, innebärande att regler som inte särskiljer mellan inhemska och utländska subjekt eller objekt men ändå har en hindrande inverkan på den fria rörligheten kan strida mot fördraget. Denna fråga skall diskuteras mer ingående i samband med presentationen av de olika friheterna.

2.4 EG – domstolens praxis på inkomstskatteområdet

Domstolen har i ett antal fall sedan avoir fiscal målet prövat om medlemsstaternas skattelagstiftning står i strid med de grundläggande rättigheterna i fördraget. Jag har valt att redogöra för varje frihet för sig eftersom omfattningen av diskriminerings – och restriktionsförbuden skiljer sig åt. För att en skattskyldig skall kunna hävda att en skatteregel strider mot någon av fördragsbestämmelserna krävs att personen utnyttjat fördragets rättigheter. Det kan vara tillåtet för en medlemsstat att ha skatteregler som är mindre förmånliga för egna medborgarna, då fördragets regler inte är tillämpliga på rent inhemska förhållanden. Denna omvända diskriminering kan dock strida mot uppförandekoden angående skadlig skattekonkurrens eller regler om statsstöd.²⁵

Det har enligt praxis krävts att för att en gränsöverskridande aktivitet skall omfattas av fördraget måste den vara av ekonomisk natur. I Werner - målet

²³ Mål 152/73 Sotgiu[1974] ECR 153.

²⁴ Mål C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

²⁵ Ståhl, Kristina, Österman, P. Roger, EG – Skatterätt, s. 60.

hade en tysk medborgare bosatt sig Nederländerna trots att han fortfarande arbetade i Tyskland. Han blev i Tyskland beskattad enligt regler för utomlands bosatta, en beskattning som var mindre förmånlig än för personer bosatta i Tyskland. Werner hävdade att den oförmånliga skattesituationen stred mot etableringsfriheten. Domstolen ansåg dock att särbehandlingen berodde på att Werner bosatt sig i en annan medlemsstat vilket inte utgjorde en sådan ekonomisk aktivitet som skyddas av fördraget.²⁶ I Asscher förklarade domstolen att Werner – målet dock inte skall tolkas så att en skattskyldig som utnyttjat en fördragsfrihet är utesluten från att åberopa rätten till fri rörlighet mot den egna medlemsstaten.²⁷

En liknande situation som i Werner uppkom i Gilly – målet där Annette Gilly, en tysk medborgare gifte sig med en fransman och flyttade till Frankrike men fortsatte att arbeta i Tyskland. Gilly ansågs av domstolen att ha utnyttjat sina rättigheter enligt fördraget. Jag kan själv inte se någon fundamental skillnad mellan Werner som flyttade till Nederländerna för att leva ett bekvämare liv och Gilly som flyttade till Frankrike för att gifta sig. Den faktiska skillnad som förelåg är att Gilly förvärvade franskt medborgarskap när on ingick äktenskap. Det är möjligt att domstolen bortsåg från de tidigare händelserna och endast prövade Annette Gilly som en fransk medborgare som arbetade i Tyskland.²⁸

Ståhl/Österman anser att det inte är säkert att domstolen skulle göra samma bedömning av Werner – målet idag. Det med hänsyn till de nya bestämmelserna om unionsmedborgarskap enligt artikel 17 samt direktiv 90/363/EEG om rätt till bosättning. I artikel 18 föreskrivs att unionsmedborgarskapet innebär en frihet att röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier. Vidare har enligt direktivet unionsmedborgare och deras familjer en generell rätt att bosätta sig i ett annat medlemsland utan krav på ekonomisk aktivitet i bosättningslandet. Det spekuleras att dessa regler sammantaget med diskrimineringsförbudet i artikel 12 kan medföra ett skydd mot skattemässig diskriminering för de som väljer att bosätta sig i ett annat medlemsland.²⁹

2.4.1 Fri rörlighet för varor

Fiskala hinder för den fria rörligheten för varor kan utgöras av indirekta skatter, tullar eller andra skattebestämmelser som kan försvåra handeln mellan medlemsstaterna. Fokus för denna uppsats är inkomstskatter, det vill säga direkta skatter, jag kommer därmed inte behandla frågan om mervärdesskatt och punktskatter vidare. Det kan nämnas att alla tullar

²⁶ Mål C-112/91 Werner [1993] ECR I-429.

²⁷ Asscher C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089.

²⁸ För en utveckling av diskussionen se: *van den Hurk, Hans*, The European Court of Justice knows its limits (a discussion inspired by the Gilly and ICI cases), EC Tax Review 1999/4 s 213.

²⁹ Ståhl, Kristina, Österman, P. Roger, EG – Skatterätt s. 61.

mellan medlemsstaterna avskaffades i och med skapandet av en tullunion, vid handel med tredje land skall tull tas ut enligt gemensamma EG - regler.³⁰

I artikel 28 förbjuder medlemsstaterna att införa kvantitativa importrestriktioner samt åtgärder med motsvarande verkan. Bestämmelsen kan tillämpas mot nationella inkomstskatteregler som innebär ett hinder för gemenskapshandeln. I målet Kommissionen mot Frankrike från 1985, angreps en fransk reglering som medgav pressföretag att genom bokslutsdispositioner göra en avsättning till en investeringsfond, vilket minskade den skattepliktiga vinsten. En förutsättning för beviljande av avsättning var att pressföretaget anlidade franska tryckerier. Domstolen ansåg att regleringen gav en förmånligare skattebehandling för tidningar som trycktes i Frankrike, vilket hindrade samhandeln. Den inhemska produktionen av varor gynnades på ett otillåtet sätt vilket stred mot artikel 28.³¹

Det anses att artikel 28 skall tolkas som ett rent restriktionsförbud som förbjuder åtgärder som hindrar varuhandeln oavsett om diskriminering föreligger eller inte.³² Vad gäller varubeskattning är det dock inte klart att domstolen gör samma vida tolkning av artikel 28.³³

När det gäller frågan om en tillämpning av den mest gynnade nations principen torde den fria rörligheten för varor inte vara den fördragsfrihet som har störst betydelse. Jag kommer därmed inte behandla denna fördragsfrihet vidare.

2.4.2 Fri rörlighet för tjänster

Den fria rörligheten för tjänster enligt artikel 49 förbjuder hinder för att sälja tjänster till mottagare i en annan medlemsstat. Bestämmelsen tar primärt sikte på den som tillhandahåller tjänsten, men enligt domstolens praxis kan även mottagaren åberopa bestämmelsen.³⁴ Denna fördragsfrihet kan sägas vara något av en slasktratt, som tillämpas när en situation inte passar in på någon annan frihet. Det följer av att definitionen av tjänster är negativt bestämd, i artikel 50 sägs att med tjänster avses prestationer som normalt utförs mot betalning, i den utsträckning de inte faller in under bestämmelserna för fri rörlighet för varor, kapital eller personer. Det kan uppstå problem vid gränsdragningen mellan tjänster och etableringar, den förra tillämpas typiskt sett när tillhandahållaren och konsumenten av tjänsten är baserade i två olika medlemsländer. När ett producenten av tjänsten har skapat ett mer varaktig verksamhet i konsumtionslandet genom

³⁰ Se Vogel Hans – Heinrich, Tullrätten i EG SN 1995 s 56.

³¹ Mål 18/84 Commission v. France [1985] ECR 1339.

³² Se Quitzow, C M, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen s. 177.

³³ Ståhl, Kristina, Österman, P. Roger, EG – Skatterätt s. 75.

³⁴ Se målet C-118/96 Safir REG 1998 s. I-1897.

ett dotterbolag eller filial brukar bestämmelserna om fri etablering tillämpas.³⁵

Artikel 49 är utformad som ett restriktionsförbud; ”inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster är förbjudna”. En sådan tolkning innebär att förbudet även omfattar nationella regler som hindrar den fria rörligheten utan att särskilja mellan inhemska och utländska tjänsteproducenter. På områden som ligger nära direkt beskattning har artikeln tillämpats som ett restriktionsförbud. Det gäller främst frågor om avgifter och speciellt uttag av socialavgifter. Uttag av vissa socialavgifter som varit lika för utländska och inhemska tjänsteproducenter har ansetts strida mot artikel 49.³⁶

Bergström anser att det i Bachmann fallet troligtvis var förbudet mot restriktioner och inte diskriminering som domstolen grundade domen på. Han anför dock att domstolen inte explicit tillämpat restriktionsförbudet på området för direkta skatter.³⁷ Ståhl/Österman anser att om den fria rörligheten för tjänster skall tolkas som ett restriktionsförbud när det gäller direkta skatter skulle det få orimliga konsekvenser då nästan alla skatteregler kan ha en negativ effekt på handel och ekonomisk verksamhet.

Domstolen har i två mål prövat om nationella inkomstskatteregler strider mot den fria rörligheten för tjänster.

I Bachmann – målet fann domstolen att olikbehandling beroende på den ort där den skattskyldige investerat sitt kapital också var ett kriterium som kan medföra dold diskriminering.³⁸ En tysk medborgare bodde och arbetade i Belgien och tecknade en pensionsförsäkring i Tyskland. Vid inkomstbeskattningen vägrades han avdrag för premieinbetalningar som hade godtagits om försäkringen tecknats i ett belgiskt bolag. Domstolen fann att bestämmelsen stred mot artikel 39 fri rörlighet för arbetskraft då de personer som träffades av avdragsförbudet i regel var utländska medborgare. Vidare stred bestämmelsen mot artikel 49 fri rörlighet för tjänster, då utländska försäkringsbolag sattes i en sämre konkurrenssituation jämfört med belgiska bolag i Belgien. Domstolen ansåg dock att olikbehandlingen var rättfärdigad, vilket skall behandlas i 2.5 nedan.

Domstolen prövade i Safir – målet om vissa svenska regler stred mot den fria rörligheten för tjänster. Enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel skall försäkringsbolag som är etablerade i Sverige erlägga avkastningsskatt.³⁹ Skattskyldigheten för avkastningsskatten som beräknas utifrån en schablon åligger bolaget, inte försäkringstagaren.

³⁵ Ståhl, Kristina, Österman, P. Roger, EG – Skatterätt s. 76.

³⁶ Målen 62 och 63/81 Seco [1992] ECR 223 och C-272/94 Guiot REG 1996 I- 1905.

³⁷ Bergström, Sture, Restrictions on Free Movement and the Principle of Non-Discrimination in EC Law and their Implications for Income Taxation, i International Studies in Taxation. Festschrift tillägnad Leif Mutén 1998 s. 53 och 57.

³⁸ Mål C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

³⁹ Lag 1990:661.

Försäkringsbolag som inte är etablerade i riket beskattades fram till och med 1996 enligt lagen om skatt på vissa premiebetalningar (premieskattelagen).⁴⁰ Enligt premieskattelagen utgick skatt på premier som hänfördes till försäkringar som är tecknade i en utomlands bedriven försäkringsrörelse. Skattskyldiga var försäkringstagare som var bosatta eller stadigvarande vistades i Sverige. Vidare krävdes att den skattskyldige registrerade sig och deklarerade premiebetalningen till skattemyndigheten. Om den skattskyldige kunde visa att försäkringsbolaget var underkastat en beskattning i hemviststaten som uppgick till minst en fjärdedel av den svenska inkomstskatten nedsattes premieskatten med hälften. Om den utländska beskattningen uppgick till hälften av den svenska inkomstskatten nedsattes premieskatten helt.

EG – domstolen konstaterade i domen att försäkringar utgör tjänster enligt artikel 49 i fördraget och att artikel 50 förbjuder restriktioner som förhindrar personer från att faktiskt utöva denna frihet. Med hänsyn till den inre marknaden utgör artikeln 49 även hinder mot nationell lagstiftning som gör det svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstaterna jämfört med inom medlemsstaten. Domstolen fastslog att det förelåg skillnader i beskattningen för kapitalförsäkringar beroende på om försäkringsbolaget var etablerat i Sverige eller inte. Den svenska regeringen försvarade reglerna med att det skulle vara omöjligt att tillämpa samma skattesystem på de båda fallen samt hänvisade till nödvändigheten att kompensera det skattebortfall som skulle uppstå om de aktuella försäkringarna inte beskattades.

EG – domstolen prövade om olikbehandlingen kunde medföra att en försäkringstagare avhåller sig från att teckna en försäkring i ett bolag som inte är etablerat i Sverige. Efter en samlad bedömningen av reglerna kom domstolen fram till att den svenska regleringen kunde ha denna effekt. Bedömningen stöddes av ett antal faktorer. För det första krävdes att en försäkringstagare som tecknat försäkring i ett utländskt bolag själv måste deklarerat betalningen av premier samt erlagga skatten. För det andra var det mer betungande att återköpa en försäkring som tecknats i ett utländskt bolag. För det tredje krävdes att försäkringstagaren själv ingav preciserade uppgifter om bolagets skattesituation vid ansökan om nedsättning av premieskatten. För det fjärde kan det föreligga osäkerhet om hur skattemyndigheten kommer att bedöma det utländska bolagets skattesituation. EG – domstolen konstaterade vidare att det uppkommer en tröskeleffekt när nedsättning av premieskatten inte görs om utländsk skatt inte uppgår till minst en fjärdedel av den svenska inkomstskatten.⁴¹

⁴⁰ Lag 1990:662, lagen är upphävd från 1997, vilket kommenteras närmare under rubriken 2.4.5.

⁴¹ Mål C-118/96 Safir REG 1998 s. I-1897.

2.4.3 Etableringsfrihet för juridiska personer

Rätten till fri etablering är en rättighet som tillkommer både fysiska och juridiska personer. I artikel 43 garanteras rätten att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag. Etableringsrätten för fysiska personer har stora likheter med fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare, varför de skall behandlas i ett sammanhang i nästa avsnitt.

Rätten till fri etablering omfattar juridiska personer som bildats i enlighet med en medlemsstats lagstiftning och har sitt säte inom gemenskapen enligt 48. Bestämmelserna innebär att nationella regler som diskriminerar juridiska personer från andra medlemsländer inte är tillåtna. Öppen diskriminering föreligger om särbehandlingen grundar sig på nationalitet, en juridisk persons nationalitet sammanfaller med landet där företaget har sitt säte eller där det är registrerat.⁴² Om särbehandlingen grundar sig på subjektets skatterättsliga hemvist och det inte är samma stat som registrerings/sätets landet föreligger dold diskriminering.⁴³ Artikel 43 är utformat som ett restriktionsförbud som förbjuder inskränkningar i etableringsfriheten. Det finns i den skatterättsliga doktrinen skilda åsikter om domstolen i skatterättsmål tillämpat artikel 43 som ett förbud mot dold diskriminering eller hindrande restriktioner.⁴⁴

EG – domstolen har i ett relativt stort antal fall prövat om nationell skattelagstiftning strider mot etableringsfriheten. Jag skall diskutera några fall som ger exempel på de olika diskrimineringsgrunderna, fler fall rörande etableringsfriheten diskuteras i avsnitt 5.4.

Genom det så kallade avoir fiscal målet fastslog EG – domstolen för första gången att även skattebestämmelser som hindrar genomförandet av den inre marknaden är otillåtna.⁴⁵ Domstolen prövade om den franska bestämmelsen om avoir fiscal, ett skatteavräkningssystem stred mot rätten till fri etablering. Syftet med avoir fiscal är att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelning för aktieägare. Aktieägaren kan från skatten på utdelning helt eller delvis avräkna den del av bolagsskatten som belöper på utdelningen. Enligt den dåvarande franska regleringen omfattades inte utdelningar från franska bolag till utländska bolags fasta driftställen i Frankrike av rätt till avräkning. Olikbehandlingen av inhemska

⁴² Se mål C-270/83 Kommissionen mot Frankrike [1986] ECR I-273 p. 18.

⁴³ Se målet C-330/91 Commerzbank [1993] Rec. I-4017 p. 15.

⁴⁴ 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. 9, speciellt i fotnoten 66, vilket hänvisar till annan litteratur. Se även Bergström. Sture, Restrictions on Free Movement and the Principle of Non-Discrimination in EC Law and their Implications for Income Taxation, i International Studies in Taxation. Festskrift tillägnad Leif Mutén 1998 s 57. De mål som studerats är bland annat målen 81/87 Daily Mail [1988] ECR 5483, C-264/96 Imperial Chemical Industries [1998] ECR I – 4695 och C- 250/95 Futura Singer [1997] ECR I-2471.

⁴⁵ Mål C-270/83 Kommissionen mot Frankrike [1986] ECR I-273.

och utländska subjekt hindrade de senare från att etablera sig i Frankrike. Domstolen fann att olikbehandlingen utgjorde öppen diskriminering som stred mot artikel 43.

Ett exempel på dold diskriminering ges i fallet *Commerzbank*, där en tysk bank hade etablerat ett fast driftställe i Storbritannien. Banken hade betalat in för mycket preliminärskatt och krävde att förutom återbetalning av skatten även få ränta på beloppet. Enligt nationella regler kunde ränta endast utbetalas till skattskyldiga med skatterättslig hemvist i Storbritannien. Bolagets säte var en grund för skatterättslig hemvist men inte den enda, även bolag som hade säte utanför Storbritannien men där den verkliga ledningen utövades i landet ansågs ha skatterättslig hemvist där. Eftersom reglerna inte enbart tog hänsyn till bolagets säte ansåg EG – domstolen att de inte var öppet diskriminerande. Kravet på verklig ledning i Storbritannien var dock utformat så att det skulle riskera att framför allt diskriminera bolag med säte i andra länder då sådana bolag vanligtvis hade sitt skatterättsliga hemvist utanför Storbritannien. Domstolen ansåg därav att reglerna utgjorde dold diskriminering och stred mot etableringsfriheten.

Som tidigare sagts är det i vissa fall svårt att avgöra om domstolen ansett att de nationella reglerna utgör dold diskriminering eller medför andra hinder för den fria etableringsrätten. Målet *Futura* är ett exempel på ett sådant fall. Det franska bolaget *Futura* hade ett dotterbolag, *Singer* i Luxemburg. *Singer* ansågs inte ha hemvist i Luxemburg och behövde därmed inte fullgöra bokföring i landet. Dock krävdes en sådan bokföring för att bolaget skulle medges avdrag för förluster som uppkommit ett tidigare år. För avdragsrätt krävdes att bokföringen upprättats i enlighet med Luxemburgs skatteregler samt att bokföringen förvarades i landet. Bokföringsskyldigheten omfattade även bolag med hemvist i Luxemburg, det vill säga både inhemska och utländska bolag behandlades lika. EG – domstolen ansåg dock att bokföringskravet var mer betungande för utländska bolag eftersom de normalt också måste upprätta bokföring i hemviststaten. Bestämmelserna stred därmed mot etableringsfriheten, trots att de i princip inte var diskriminerande.

I *ICI* – målet uttalade domstolen att etableringsfriheten även förbjuder bestämmelser som kan hindra inhemska företag från att etablera sig i andra medlemsländer. Målet rörde en brittisk reglering av förlustutjämning mellan koncernbolag. Ett koncernbolag kunde under vissa förutsättningar göra avdrag för en förlust som uppkommit i ett annat koncernbolag genom ett koncernavdrag. För rätt till koncernavdrag krävdes, om bolaget ägde ett holdingbolag, att holdingbolagets verksamhet uteslutande eller huvudsakligen innebar att inneha andelar i andra brittiska bolag. Bolaget *ICI*:s holdingbolag ägde utländska aktier i så stor omfattning att det förlorade rätten att utnyttja förluster i andra brittiska koncernbolag. EG – domstolen uttalade att de nationella reglerna hindrar brittiska bolag från att etablera dotterbolag i andra medlemsländer och därmed strider mot etableringsfriheten. Målet kan tolkas som ett restriktionsförbud då de

brittiska reglerna endast påverkar brittiska bolag, det föreligger ingen direkt särbehandling av utländska skattesubjekt. Det skulle dock vara möjligt att anse att öppen diskrimineringen föreligger då de brittiska reglerna gör den skatterättsliga behandlingen beroende av dotterbolagens nationalitet. Den otillåtna särbehandlingen riktar sig inte mot utländska subjekt utan mot de inhemska som får en ofördelaktig beskattningssituation om de etablerar sig utomlands genom dotterbolag.⁴⁶

I målet X AB och Y AB behandlades de svenska koncernbidragsreglerna på ett sätt som liknar ICI – målet. Målet rörde frågan om koncernbolag kunde lämnas mellan två svenska bolag även det fanns ett utländskt mellanliggande bolag. Enligt Regeringsrätten var det möjligt om det mellanliggande bolaget hade hemvist i ett land som med Sverige ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehöll ett diskrimineringsförbud. Förutsättningarna i målet var dock att det inte var ett mellanliggande bolag utan två, med hemvist i olika länder. Regeringsrätten ansåg att koncernbidrag inte kunde lämnas i ett sådant fall då det inte är möjligt att tillämpa två dubbelbeskattningsavtal på samma situation. EG – domstolen menade att en sådan tolkning stred mot etableringsfriheten med samma motivering som i ICI – målet.⁴⁷

2.4.4 Fri rörlighet för personer

Bestämmelserna om fri rörlighet för personer finns i artiklarna 39 om fri rörlighet för arbetstagare samt för egenföretagare artikel 43 om etableringsfrihet. Då bedömningen är relativt likartad oavsett vilken av artiklarna som åberopas skall de behandlas i ett sammanhang. Stöd för denna likabehandling av arbetstagare och egenföretagare finns i Asscher – målet, där domstolen säger att samma principer skall gälla för båda kategorierna.⁴⁸ Diskrimineringen kan även i dessa fall vara öppen eller dold, det är dock ovanligt att nationella bestämmelser särskiljer skattskyldiga med hänsyn till deras nationalitet. En olikbehandling baseras oftast på den skattskyldiges hemvist.

Principen om dold diskriminering prövades mot skattebestämmelser i Schumacker- och Wielockx – målen.⁴⁹ I Schumacker var det frågan om en person bosatt i Belgien som erhöll i princip all inkomst från Tyskland. Enligt tysk lagstiftning fick obegränsat skattskyldiga, personer med hemvist i Tyskland, göra vissa personliga avdrag som baserades på den skattskyldiges familjesituation. Avdragsrätten omfattade inte begränsat skattskyldiga. Domstolen uttalade att för att olikbehandling skall anses diskriminerande krävs att det är två jämförbara situationer som behandlas olika. Vidare förklarade domstolen att i fall med direkta skatter är personer med och personer utan hemvist inte jämförbara. Domstolen ansåg dock att

⁴⁶ C-264/96 Imperial Chemical Industries [1998] ECR I – 4695.

⁴⁷ C-200/98 X och Y [1999] ECR I – 0000.

⁴⁸ C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089 p. 29.

⁴⁹ Mål C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225 och mål C-80/94 Wielockx ECR I-2493.

de tyska skattebestämmelserna var otillåtna då den skattskyldige erhöll hela eller nästan hela sin inkomst från Tyskland. Den skattskyldige var därmed i frågan om rätt till personliga avdrag att jämföra med en person bosatt i Tyskland. Situationen i Wielockx var likartad och domstolen gjorde där samma bedömning som i Schumacker.

Den i internationell skatterätt erkända principen att göra åtskillnad mellan personer med hemvist och personer som är utomlands bosatta erkänns även i EG – rätten. De två kategorierna anses inte i princip i en jämförbar situation I Asscher – målet uttalas ” [...] *då det föreligger en skattemässig fördel som förvägras en person som inte är bosatt i staten, kan en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier skattskyldiga betecknas som diskriminering i den mening som avses i fördraget, då det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena vilken berättigar en skillnad i behandlingen i detta avseende mellan de båda kategorierna skattskyldiga[...]*”.⁵⁰ Det krävs alltså en bedömning i varje enskilt fall för att se om det föreligger någon omständighet som skall medföra att situationerna inte är objektivt jämförbara. Bevisbördan placeras alltså på den part som menar att situationen för de båda kategorierna inte är jämförbara. Domstolen har i ett flertal fall prövade denna fråga.⁵¹

Den skattskyldiges hemvist är inte det enda kriterium som kan grunda dold diskriminering. I Bachmann – målet fann domstolen att olikbehandling beroende på den ort där den skattskyldige investerat sitt kapital också kan strida mot den fria etableringen.⁵²

Det är inte endast diskriminerande skatteregler i verksamhetslandet som strider mot etableringsfriheten, liksom när det gäller juridiska personer är bestämmelser som kan hindra det egna landets medborgare från att etablera sig i ett annat medlemsland förbjudna.⁵³ Det nederländska systemet för beräkning av socialavgifter upptogs till prövning i målet - Terhoeve. När en person arbetat viss del av året i Nederländerna och viss del i annat medlemsland medförde beräkningsgrunderna för socialavgifter att en högre avgift skulle utgå än om personen arbetat hela tiden i landet. Den högre avgiften medförde inte större sociala förmåner varför den betraktades av EG – domstolen ha skattekaraktär. I målet uppkom frågan om det förelåg en dold diskriminering, då det kunde antas att de personer som skulle drabbas av den högre avgiften vanligtvis var medborgare i andra medlemsstater. Enligt domstolen behövde prövningen av dold diskriminering inte göras, då ”*Bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avskräcks från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om den tillämpas oberoende av*

⁵⁰ C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089 p. 42.

⁵¹ Se målen C-175/88 Biehl [1990] ECR I-1779, C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089, C-391/97 Gschwind REG 1999 s. I-5451, C-87/99 Zurstrassen, Domstolens dom den 16 maj 2000.

⁵² Mål C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

⁵³ Se mål C-251/98 Baars, domstolens dom den 13 april 2000.

*de berörda arbetstagarnas nationalitet.*⁵⁴ Domstolen ansåg att de nederländska socialavgiftsreglerna hade en sådan hindrande effekt och därmed stred mot EG – fördraget och rådets förordning 1612/68 om arbetskraftens fria rörlighet.⁵⁵ En viss försiktighet bör dock iaktas vid tolkningen av detta mål, trots att domstolen ansåg att avgiften hade skattekaraktär rör frågan socialavgifter och inte direkta skatter. Det finns tecken på att EG – domstolen tolkat fördragsfriheterna som restriktionsförbud i en större utsträckning när det gäller socialavgifter än direkta skatter.⁵⁶

2.4.5 Fri rörlighet för kapital

Artikel 56 förbjuder restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna samt mellan medlemsstaterna och tredje land. Vilka transaktioner som omfattas av den fria rörligheten definieras i direktiv 88/361/EEG. Bestämmelsen skall dock inte påverka medlemsstaternas rätt att i intern skattelagstiftning skilja mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller investerat kapital på olika orter, vilket följer av artikel 58. Dock får enligt tredje stycket åtgärden enligt artikel 58 inte utgöra medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar.

Artikel 56 infördes genom Maastricht fördraget, den tidigare bestämmelsen om fria kapitalrörelser ansågs inte vara tillräckligt klar och tydlig för att kunna medföra direkt effekt. Ett antal direktiv infördes för att genomföra denna bestämmelse, bland annat ovan nämnda 88/361/EEG vilken uppfyllde kraven för direkt effekt.⁵⁷ I målet Verkooijen förelåg omständigheter som omfattades av den tidigare fördragsbestämmelsen, domstolen ansåg dock att direktivets regler var tillämpliga på fallet. I målet ansågs en nederländsk reglering om aktieutdelning strida mot direktivets artikel 1.1. De nationella bestämmelserna medgav att en person bosatt i Nederländerna kunde mottaga viss aktieutdelning från ett nederländskt bolag utan beskattning, skattefrihet medgavs dock inte för utdelning i utländska bolag. Domstolen ansåg att de aktuella skattereglerna hindrade personer med hemvist i Nederländerna att investera i utländska bolag. Målet rörde direktivets regler och inte fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital, men målet torde vara intressant för tolkningen av den nuvarande artikel 56 då dess utformning i stort sett överstämmer med direktivets. Domstolen anförde i målet att artikel 58 som tillåter att medlemsstaterna gör skillnad på skattskyldiga beroende av deras bostadsort eller orten där de investerats sitt kapital endast medger

⁵⁴ Mål C-18/95 Terhoeve REG 1999 I-345 p. 39.

⁵⁵ Mål C-18/95 Terhoeve REG 1999 I-345, se även fallet C-302/98 Seher domstolens dom den 15 juni 2000, som också behandlar frågan om socialavgifter och den fria rörligheten.

⁵⁶ Ståhl, Kristina, Österman, P. Roger, EG – Skatterätt, 2000, Stockholm, s. 77, se även Bergström, Sture, Restrictions on Free Movement and the Principle of Non-Discrimination in EC Law and their Implications for Income Taxation, i International Studies in Taxation. Festskrift tillägnad Leif Mutén 1998 s 49.

⁵⁷ Mål C-358/93 och C-416/93 Bordessa m.fl. REG 1995 I-361.

en olikbehandling som motsvarar den som tidigare tillåtits enligt domstolens praxis. Speciellt hänvisades till avgörandena i Schumacker - och Bachmann - målen.⁵⁸ En olikbehandling som medför en godtycklig eller till en förtäckt begränsning av den fria rörligheten är dock inte tillåten underströk domstolen.⁵⁹ Målet har ansetts innebära att artikel 58 bör ses som en kodifiering av den praxis som utmejslats av domstolen rörande de andra fördragsfriheterna.⁶⁰

2.5 Omständigheter som kan rättfärdiga negativ särbehandling

Frågan om diskrimineringen är direkt eller indirekt är inte enbart av akademisk karaktär. Det finns en något större möjlighet att rättfärdiga en i princip fördragsstridig åtgärd som inte grundar sig på en diskriminering med hänsyn till nationalitet.

2.5.1 Rättfärdigande av öppen diskriminering

I fördraget finns i samband med artiklarna om fri rörlighet bestämmelser som godtar negativ särbehandling vid öppen diskriminering. De grunder som kan komma ifråga är hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.⁶¹ I Royal Bank of Scotland fastslog domstolen att det är endast de skäl som uttryckligen anges i fördraget som kan rättfärdiga en öppen diskriminering.⁶² I *avoir fiscal* – målet hävdade Frankrike att den prövade bestämmelsen skulle godtas med hänsyn till risken för skatteflykt. Domstolen uttalade dock att risk för skatteflykt inte var en sådan omständighet som anges i fördraget. I samma mål anfördes även att i avsaknad av harmonisering av lagstiftningen på området skall särbehandling godtas. Domstolen menade att de grundläggande fördragsrättigheterna inte kan åsidosättas med hänsyn till bristande harmonisering. När det gäller den fria rörligheten för kapital, medges enligt artikel 56 medlemsländerna att vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar, speciellt vad gäller beskattning. Det kan alltså finnas en möjlighet att risk för skatteflykt kan godtas som skäl för rättfärdigande av en öppet diskriminerande åtgärd. En sådan åtgärden får dock inte var godtycklig eller utgöra förtäckt begränsning av den fria rörligheten, ett krav som torde hindra de flesta öppet diskriminerande skatteregler.

⁵⁸ Mål C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225 och C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

⁵⁹ C-35/98 Verkoijen domstolens dom den 6 juni 2000.

⁶⁰ Ståhl, Kristina, Rättsfall från EG-domstolen, Skattenytt 2000/9 s 518.

⁶¹ Se artiklarna 39 EG fri rörlighet för arbetskraft, 46 EG etableringsfrihet, 55 EG fri rörlighet för tjänster.

⁶² Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland REG 1999 I-2651, p. 32.

2.5.2 Rättfärdigande av dold diskriminering

Det finns som sagts ovan en större möjlighet att rättfärdiga åtgärder som utgör dold diskriminering eller medför andra hinder för den fria rörligheten. I praxis från EG – domstolen har principer utvecklats för att fastställa om andra grunder för särbehandling kan godtas, det så kallade Rule of reason - testet. Rule of reason kan dock inte rättfärdiga en öppen diskriminering. Principen knäslattes i ett mål rörande tillåtligheten av indirekta handelshinder för den fria rörligheten av varor, Cassis de Dijon – målet.⁶³ Metoden har även använts för att avgöra om negativ särbehandling kan godtas när det gäller andra fördragsfriheter.⁶⁴ Enligt testet kan en indirekt diskriminerande behandling godtas om det är motiverat av nationellt allmänintresse, och åtgärden är proportionell med hänsyn till detta allmänintresse.

Medlemsstaterna har i mål om diskriminerande skattebestämmelser anfört ett antal skäl för att rättfärdiga särbehandlingen. Jag skall behandla ett antal av de grunder för rättfärdigande som anförts.

I Commerzbank ansåg den svarande staten att den aktuella bestämmelsen som prövades visserligen var diskriminerande men skulle godtas för att det fanns andra fördelar i skattesystemet som uppvägde den negativa särbehandlingen. Denna helhetssyn godtogs inte av domstolen som menade att det är den aktuella bestämmelsen som skall bedömas och inte den totala skattesituationen.⁶⁵ Domstolen har även förkastat denna invändning med hänsyn till att de fördelar som åberopats inte träffar alla skattskyldiga som behandlas ofördelaktigt av den relevanta bestämmelsen.

I vissa fall har även mer allmänna invändningar anförts som att den prövade regel är nödvändig för att gynna landets ekonomi eller för att upprätthålla nivån på landets skatteintäkter, ingen av dessa invändningar har godtagits av domstolen.⁶⁶ Även invändningar som grundar sig på nödvändigheten av en effektiv skattekontroll har anförts i ett flertal fall.⁶⁷ Domstolen har accepterat att en åtgärd med den innebörden kan vara ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan rättfärdiga ett hinder för den fria rörligheten. De nationella reglerna har dock ansetts innebära inskränkningar som inte stått i proportion till det syfte som skall uppnås.⁶⁸ Effektiv skattekontroll har hittills inte kunnat rättfärdiga en diskriminerande

⁶³ Mål 120/78 Rewe Zentrale AG [1979] ECR 649.

⁶⁴ Ståhl, Kristina, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser s 194.

⁶⁵ Mål C-330/91 Commerzbank [1993] Rec. I-4017, för en utförlig diskussion kring denna fråga se även William, D., Asscher: the European Court and the power to destroy, EC Tax Review 1997/1 s. 4.

⁶⁶ Invändningarna har anförts i målen: C-264/96 Imperial Chemical Industries [1998] ECR I-4695, C-307/97 Saint – Gobain, [1999] ECR I-6161, C-294/97 Eurowings domstolens dom den 26 oktober 1999 och C-35/98 Verkoijen domstolens dom den 6 juni 2000.

⁶⁷ Se bland annat målen C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249, C-250/95 Futura Singer [1997] ECR I-2471. C-307/97 och Saint – Gobain [1999] ECR I-6161.

⁶⁸ Se till exempel C-250/95 Futura Singer [1997] ECR I-2471, p.31.

skatteregel. Skäl som grundar sig på administrativa svårigheter att beskatta har också avfärdats av domstolen.⁶⁹

I Bachmann - målet ansåg domstolen att den negativa särbehandlingen var rättfärdigad med hänsyn till det belgiska skattesystemets inre sammanhang "the cohesion of the applicable tax system. Som tidigare nämnts i avsnitt 2.4.2 ansåg domstolen att vägran att medge avdrag för premieinbetalningar i utländska pensionsförsäkringar innebar i princip indirekt diskriminering av utländska medborgare och försäkringsbolag. Domstolen menade dock att det fanns en koppling i det belgiska skattesystemet mellan avdragsrätt för premieinbetalningar och skattskyldighet för utfallande pensioner. Om avdragsrätt inte medgavs var den utfallande pensionen skattefri, om avdragsrätt förelåg var pensionen skattepliktig. Förutsättningen för avdrag var att utfallande belopp beskattades, det var det inre sammanhanget i det belgiska systemet. Om en försäkring tecknats i ett utländskt bolag var det inte säkert att det utfallande beloppet skulle komma att beskattas i Belgien, därav var avdragsförbudet rättfärdigat.⁷⁰ I ett flertal andra skattemål har detta argument anförts av parterna inför EG – domstolen, men det har hittills endast godtagits i Bachmann – målet. Innebörden av begreppet skattesystemets inre sammanhang är fortfarande oklart, men klart är att principen verkar ha ett synnerligen begränsat tillämpningsområde. Något som lugnat vissa av de som varit starkt kritiska till avgörandet och kanske grusat förhoppningarna hos medlemsländernas finansministrar.⁷¹

2.6 Sammanfattning

Målet med gemenskapen är upprättandet av den inre marknaden. Lojalitetsplikten enligt fördraget skall förhindra att medlemsstaterna inför regleringar och restriktioner som försvårar etablering och fri rörlighet inom den inre marknaden. Förbudet mot sådana regleringar omfattar även medlemsstaternas skattelagstiftning. När EG – domstolens bedömer om en medlemsstats skattelagstiftning strider mot EG – rätten prövas först om det föreligger en olikbehandling av två jämförbara situationer. Domstolen har ansett att bevisbördan ligger på den part som anser att två situationer inte är jämförbara, in dubio pro libertate.⁷² Om olikbehandling konstateras prövar domstolen om det finns några omständigheter som kan rättfärdiga olikbehandlingen.

Nedan skall jag redogöra närmare för de situationer av diskriminering som kan föreligga.

⁶⁹ C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

⁷⁰ C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

⁷¹ För kritik av domen se till exempel Knobbe-Keuk, B., Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty by discriminatory tax provisions – ban the justification, EC Tax Review 1999 s 79.

⁷² Se C-80/94 Wielockx ECR I-2493, C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225 och C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089.

3 Definiering av mest gynnade nations - fallet

EG – domstolen har i ett antal fall bedömt frågan om en person med hemvist i en medlemsstat befinner sig i en situation jämförbar med en person med hemvist i en annan medlemsstat.⁷³ Svaret är principiellt nej, de två kategorierna av skattskyldiga är inte i samma situation och kan inte förvänta sig en lika behandling. När vissa speciella omständigheter föreligger har dock personer utan hemvist ansetts vara i en sådan situation att de skall behandlas som personer med hemvist.⁷⁴

Domstolen har även jämfört beskattningssituationen för två personer med hemvist i en medlemsstat varav en har en utländsk anknytning som får skattemässiga konsekvenser.⁷⁵ En anknytning som kan hänföras antingen till personen, medborgarskap eller inkomst från utlandet eller avdrag för skatter betalda utanför landet.

Frågan om likabehandling kan också vara aktuell när det gäller att jämföra två personer med hemvist i olika medlemsstater. Den fråga som jag vill ställa, som inte hittills har behandlats av EG - domstolen, är om medlemsstat (MS) A måste behandla en person med hemvist i medlemsstat B lika som en person med hemvist i medlemsstat C. Båda personerna är begränsat skattskyldiga i staten A, och har en jämförbar koppling till skattelagstiftningen i staten A. Det utgör det så kallade mest gynnande nationsfallet som skall undersökas närmare nedan. Huvudfrågan är om EG – rätten medför att MS A måste tillämpa det dubbelbeskattningsavtal som gäller mellan MS A och MS B även gentemot medborgare från MS C. Medborgaren i MS C vill alltså åtnjuta de skatterättsliga fördelar som MS B:s medborgare medges av MS A. En fullständig mest gynnade nations princip skulle innebära införandet av ett smörgåsbord av dubbelbeskattningsklausuler, där gemenskapsmedborgaren kan plocka ut de bestämmelser som är mest fördelaktiga i en viss given situation. Denna MGN- princip kan dras olika långt, vissa författare har diskuterat om den även kan medföra att; medborgare i MS B i förhållande till beskattningsstaten A även kan åberopa en klausul i ett dubbelbeskattningsavtal mellan medlemsstaterna D och E, eller mellan medlemsstaten F och tredje stat Z.⁷⁶ Det har ansetts att chansen eller risken

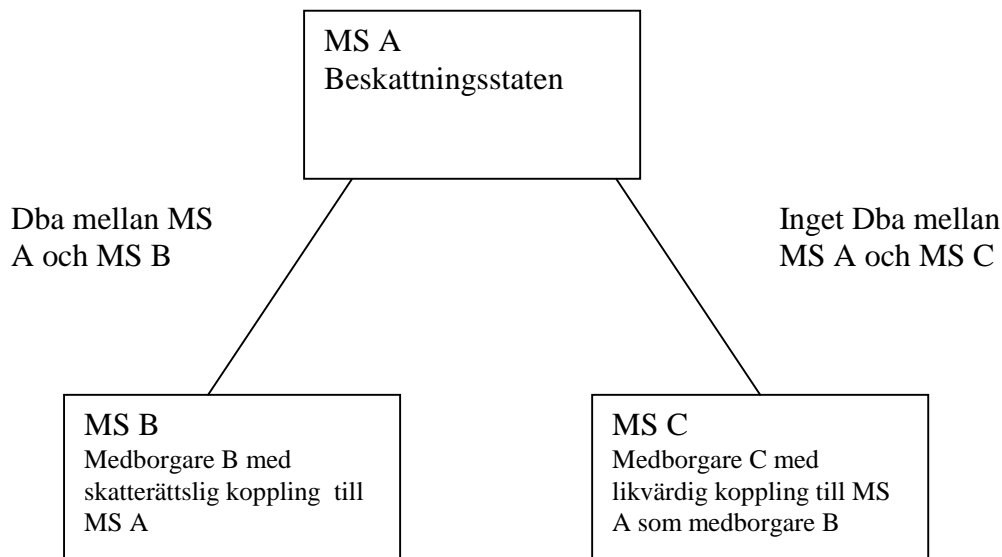
⁷³ C-80/94 Wielockx ECR I-2493, C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225, C-330/91 Commerzbank [1993] Rec. I-4017, C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089.

⁷⁴ C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225 C-307/97 Saint – Gobain [1999] ECR I – 6161.

⁷⁵ C-175/88 Biehl [1990] ECR I-1779, C-1/93 Halliburton [1994] ECR I-1137, C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

⁷⁶ Se till exempel; van den Hurk, Hans, The European Court of Justice knows its limits (a discussion inspired by the Gilly and ICI cases), EC Tax Review 1999/4 s 216 och . Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules, EC Tax Review 1994/4 s. 154.

att gemenskapsrätten skulle omfatta de två senare situationerna är mycket avlägsen. Jag delar denna uppfattning, och kommer istället koncentrera detta arbetet till att undersöka det som kallas det mest gynnade nationsfallet, vilket presenteras i en bild nedan.



Medborgare B och C har en likvärdig koppling till staten A, där de beskattas som begränsat skattskyldiga. Enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan stat A och B, medges lättnad i beskattningen för medborgare B. Det finns inget avtal mellan stat A och C, varvid medborgare C kommer att beskattas hårdare än medborgaren B. Medborgaren C åberopar då i enlighet med den mest gynnade nationsprincipen att klausulen i avtalet mellan A och B som medgav skattelättnad även skall tillämpas gentemot honom.

Nedan skall presenteras två praktiska exempel på MGN fall som rör svenska dubbelbeskattningsavtal.

3.1 Svenska typfall på mest gynnade nations situationer

3.1.1 Källskatt på utdelning

Det vanligaste exemplet på MGN situationer som anförts i doktrinen har berört källskatt på aktieutdelning. Utomlands bosatta är begränsat skattskyldiga för vissa inkomster i Sverige, utdelning på svenska aktier omfattas dock inte av den begränsade inkomstskattskyldigheten. Beskattning av utdelningen sker genom en kupongskatt om 30 procent av utdelningen, enligt IL 3 kap 21§. Mottagarna av utdelningen blir normalt beskattade för utdelningen även i hemviststaten, den svenska skatten får i de flesta fall avräknas. I de flesta dubbelbeskattningsavtal finns

avräkningsregler som behandlar denna situation. Många skatteavtal medger att kupongskatten lindras, antingen genom en lägre en procentsats eller genom att slopa beskattningen under vissa förutsättningar. Källskatten lindras också genom Moder/dotterbolagsdirektivet, vilket undantar källskatt vid utdelning inom europeiska koncerner. För att omfattas av direktivet krävs att bolagen tillhör någon av de bolagsformer som uppräknas i direktivet, samt att bolaget är ett skattesubjekt och är skattskyldigt till vissa i direktivet angivna skatter. Moderbolaget måste inneha minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget för att uppfylla koncernkravet i direktivet och vara kvalificerad för skattefriheten.

Jag har valt att presentera ett fall som berör svenska, danska och portugisiska bolag. Skälet till att de länderna har valts är för det första att Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal med Portugal, för det andra omfattas danska subjekt av det för skattskyldiga relativt fördelaktiga nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

Vi tänker oss en situation där ett portugisiskt bolag och danskt bolag äger 10 procent av ett svenskt aktiebolag. Jag antar att de utländska bolagen är sådana som anges i moder/dotterbolagsdirektivet. För att anses som koncern enligt direktivet krävs dock 25 procents ägande. Direktivets regler som de implementerats i svensk rätt är därmed inte tillämpliga. Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet medger dock skattefrihet för utdelning från ett svenskt bolag till ett danskt om ägandekravet om 10 procent är uppfyllt, enligt artikel 10. Utdelningen från det svenska bolaget kommer därmed att beskattas med 30 procent vad avser det portugisiska bolaget och vara skattefri för det danska bolaget.

Den totala skattesituationen för bolagen är beroende av den interna skatterätten i bolagens hemviststater. Som tidigare nämnts brukar källskatten få avräknas mot inkomstskatt i hemviststaten. Jag har inte undersökt möjligheterna för det portugisiska bolaget att avräkna skatten, då exemplet skulle bli alltför omfattande. Syftet med praktikfallet är att visa på en potentiellt diskriminerande situation. Det kan fastslås att portugisiska bolag beskattas hårdare än danska bolag av svenska staten vid utdelning som härrör från svenska aktier. Den svenska skattebehandlingen kan därmed få till följd att det blir mindre fördelaktigt för portugisiska bolag än danska bolag att etablera sig i Sverige genom förvärv av dotterbolag. Det portugisiska bolaget hävdar att det skall bli behandlat på samma sätt som det danska bolaget då de båda bolagen befinner sig i jämförbara situationer.

3.1.2 Tioårsregeln

För personer som är begränsat skattskyldiga men som tidigare varit skatterättsligt bosatta i Sverige föreligger skattskyldighet för reavinst på aktier och vissa andra finansiella instrument under en 10 års period efter utflyttningen, SIL 6 § 1 mom.

Många dubbelbeskattningsavtal innehåller klausuler som begränsar den svenska beskattningsrätten till att omfatta endast 5⁷⁷, 6⁷⁸ eller 7⁷⁹ år efter utflyttningstidpunkten.⁸⁰ I skatteavtalet med Österrike stadgas i artikel 2 § 1 att inkomster som inte regleras i avtalet endast får beskattas i den skattskyldiges hemviststat. Inkomster som omfattas av regeln är bland annat vissa reavinster. I artikel 4 regleras inkomst av rörelse vilket även innefattar inkomster av överlåtelse av rörelse eller andel däri. Bestämmelsen omfattar även inkomst genom delägarskap i företag med undantag för bland annat delägarskap genom aktier, artikel 4 § 2. Det innebär att reavinster på aktier omfattas av artikel 2 § 1, dvs beskattning får endast ske i hemviststaten. Följden blir att den svenska tio års regeln inte får tillämpas. En person som flyttar ut från Sverige och anses ha hemvist i Österrike enligt skatteavtalet kommer inte att reavinstbeskattas i Sverige för en aktieförsäljning efter förändringen av hemvistort.

Enligt österrikisk intern rätt är realisationsvinster av privatägda aktier inte skattepliktiga under förutsättning att aktierna ägts i mer än ett år och privatpersonens aktieinnehav inte överstiger tio procent av det totala aktiekapitalet under de senaste fem åren. För en person som flyttar till Österrike anses anskaffningstidpunkten utgöras av tidpunkten för inflyttning. Det krävs alltså ägande i ett år i Österrike för att skattefrihet skall inträda.⁸¹ Kravet på viss innehavstid och begränsningen till endast 10 procent av aktiekapitalet för skattefrihet gör det mindre fördelaktigt för till exempel fåmansföretagare att flytta ut till Österrike i syfte att lindra reavinstbeskattningen. En tillämpning av MGN principen på avtalet med Österrike skulle innebära att tioårsregeln inte kan tillämpas i något fall när det är fråga om utflyttning till en medlemsstat i EU.

Ett tänkbar skatteplanering skulle kunna se ut som följande: En fåmansföretagare som startat sin egen rörelse vill nu sälja av bolaget. Företaget är ett aktiebolag som har lägsta tillåtna aktiekapital, vilket också är ägarens anskaffningskostnad vid reavinstberäkningen. Det finns betydande vinstmedel och/eller immateriella tillgångar i bolaget som medför en hög värdering. En aktieförsäljning i Sverige skulle träffas av en reavinstbeskattning om ungefär 40 procent.⁸²

Genom en utflyttning innebärande att den skattemässiga anknytningen till Sverige helt avbryts kan beskattning helt undvikas. Ett möjligt utflyttningsland är Nederländerna som inte beskattar reavinster på aktier

⁷⁷ Till exempel dubbelbeskattningsavtal med: Belgien, Luxemburg, Nederländerna, Nordiska länderna, Ryssland och Spanien, Tyskland.

⁷⁸ Till exempel dubbelbeskattningsavtal med Kanada.

⁷⁹ Till exempel dubbelbeskattningsavtal med: Frankrike och Storbritannien/Nordirland.

⁸⁰ Det svensk – indiska dubbelbeskattningsavtalet begränsar 10 års regeln till endast 4 år.

⁸¹ Doing business in Austria, Price Waterhouse World Firm Services, 1997, USA s 74.

⁸² Bygger på antagande att hälften av vinsten skattas som kapital om 30 procent och hälften som tjänst om 50 procent, se Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag s. 64.

under vissa förutsättningar.⁸³ För att den skattskyldige inte skall vara obegränsat skattskyldig är det nödvändigt att alla band med Sverige klipps så att den skattskyldige inte anses ha hemvist i riket. Genom att tillämpa det mest förmånliga avtalet som Sverige har med en EU - stat, i detta fall avtalet med Österrike kan tioårsregeln undvikas och den skattskyldige blir inte heller obegränsat skattskyldig i Sverige.

Återflyttning till Sverige borde kunna ske inom ett antal år. Risk finns att transaktionen anses som otillbörligt kringgående av dubbelbeskattningsavtalet. En beskattning i Sverige grundad på tioårsregeln borde inte kunna i fråga om transaktionen är godkänd enligt dubbelbeskattningsavtals reglerna. En inflyttningsskatt har diskuterats i doktrin, men är inget faktum.⁸⁴

⁸³ Individual Taxes 1999-2000 Worldwide Summaries, PriceWaterHouseCoopers USA 1999, ISBN 0-471-35554-2 s 313.

⁸⁴ Sundgren, P., Beskattnings av reavinsten vid "skenuflyttning", SvST 8/99 s 678.

4 EG – rätten och folkrätten

Det är en accepterad princip att EG – rätten har företräde framför nationell rätt, det slogs fast av EG – domstolen i *Costa v. Enel*.⁸⁵ I målet uttalade domstolen att i och med upprättande av en gemenskap som är en juridisk person med egna institutioner och lagstiftningsmakt har medlemsstaternas suveränitet begränsats. EG – rätten anses av domstolen vara en ny typ av självständig rättsordning som bygger på överstatlighet och därmed är skild från den övriga folkrätten.⁸⁶ Av principen om gemenskapsrättens företräde följer enligt domstolen att EG – rätten kan vara direkt tillämplig i medlemsstaterna. En EG – regels direkta effekt innebär att en enskild kan åberopa regeln inför en nationell domstol utan krav på att den inkorporerats i den nationella rätten. För att en bestämmelse skall få direkt effekt krävs att den är klar och entydig, skapar rättigheter för enskilda samt är ovillkorligt tvingande. Principen om direkt effekt knäslattes i målet *van Gend en Loos*.⁸⁷

En grundläggande fråga som måste besvaras när MGN – principen diskuteras är om EG – rätten har företräde framför folkrättsliga avtal som medlemsstaterna ingått. Av främsta intresse är givetvis dubbelbeskattningsavtalen.

Vid ingående av ett dubbelbeskattningsavtal blir staten folkrättsligt bunden av de åtaganden som följer av avtalet enligt principen om *pacta sunt servanda*.⁸⁸ Staten kan inte bryta mot avtalet med hänvisning till interna bestämmelserna. Hur innehållet i dubbelbeskattningsavtal skall uppfyllas av staterna regleras normalt inte i själva avtalet. Det finns två huvudteorier om hur folkrätten förhåller sig till de inomstatliga rätten. I en dualistisk rättstradition krävs att avtalet antingen transformeras, dvs traktatet skrivs om till nationell lag, eller inkorporeras innebärande att traktatet i sin helhet accepteras genom antagande av en särskild lagstiftningsakt. Enligt den monistiska rättstraditionen binder ingångna avtal medlemsstaterna direkt, utan krav på speciella införlivningsakter. Sverige tillhör den dualistiska traditionen, där ett dubbelbeskattningsavtal blir svensk rätt genom antagande av en införlivningslag.⁸⁹

Dubbelbeskattningsavtal kan alltså ses i två sammanhang, dels som folkrättsliga avtal, dels som nationell lagstiftning som enskilda skattskyldiga kan stödja sig på. När jag i detta kapitel vidare diskuterar avtalens

⁸⁵ Mål 6/64 *Costa mot Enel* [1964] ECR 585.

⁸⁶ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt*, s 218.

⁸⁷ Mål 26/62 *van Gend en Loos* [1963] ECR I CMLR 105.

⁸⁸ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt*, s 110, och Wienkonventionen om traktaträtt artikel 26.

⁸⁹ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt*, s 118.

förhållandet till EG – rätten ligger fokus på dubbelbeskattningsavtal i egenskap av folkrättsliga avtal.

I fördraget finns två bestämmelser som har betydelse för dubbelbeskattningsavtal som medlemsstaterna ingått eller skall ingå. Artikel 293 uttrycker att medlemsstaterna skall sträva efter att undvika dubbelbeskattning. I Gilly – målet ansåg domstolen att bestämmelsen inte har direkt effekt. Enskilda medborgare kan alltså inte hävda någon rätt enligt artikel 293, som verkar ha relativt begränsad betydelse.⁹⁰ Folkrättsliga avtal som ingåtts av medlemsstaterna innan inträdet i gemenskapen skall ha fortsatt giltighet enligt artikel 307. Om avtalen inte är i överensstämmelse med fördraget skall medlemsstaterna vidta åtgärder för att undanröja det som är oförenligt. Avtal som ingås efter medlemsstatens inträdet i gemenskapen måste även de vara förenliga med fördragen.

EG – domstolen har i ett antal mål prövat om bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal mellan två medlemsstater kan strida mot den fria rörligheten. I *avoir fiscal* och *Wielockx* -målen ansåg domstolen att en överträdelse av EG – rätten inte kunde rättfärdigas enbart med hänsyn till att den relevanta bestämmelsen återfanns i ett skatteavtal.⁹¹ Det råder enligt domstolen inte någon tvekan om att gemenskapsrätten är tillämplig på skatteavtal mellan medlemsstaterna.⁹² Det framgår nämligen av fast rättspraxis att även om den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna ändå beakta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet.⁹³

Domstolen har även prövat om gemenskapsrätten är tillämplig på avtal mellan medlemsstat och en tredje stat, dvs icke EU – stat. Denna fråga besvarades jakande i målet *Saint –Gobain*. Målet rörde ett franskt bolag, *Saint – Gobain SA* som hade etablerat ett fast driftställe i Tyskland, *Saint – Gobain ZN* till vilket var knutet andelar i ett amerikanskt och två tyska bolag. De tyska bolagen hade dotterbolag i Schweiz, Italien och Österrike. Moderbolaget var genom det fasta driftstället begränsat skattskyldigt för inkomster i Tyskland. *Saint – Gobain ZN* mottog utdelning från de utländska dotterföretagen men nekades vissa koncernförmåner som tillkommer tyska bolag som är oobegränsat skattskyldiga i Tyskland. Förmånerna innebär att utdelning som upp bärs i Tyskland av bolag som äger andelar i utländska bolag och vilka redan har beskattats i utlandet inte skall beskattas även i Tyskland. Den tyska myndigheten ansåg att enligt intern rätt samt det dubbelbeskattningsavtal med tredje stat som medförde

⁹⁰ Se mål C-336/96 *Gilly* [1998] ECR I-2793.

⁹¹ Mål C-270/83 *Kommissionen mot Frankrike* [1986] ECR I-273 och mål C-80/94 *Wielockx* ECR I-2493.

⁹² Se även *Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law* s 147, *EC Tax Review* 1994/4.

⁹³ Se till exempel mål C – 264/96 *Imperial Chemical Industries* [1998] ECR I - 4695, p 19, och där angiven rättspraxis.

skattefriheten kunde förmånerna endast komma ifråga för obegränsat skattskyldiga.

I domen konstaterades att det var fråga om en särbehandling med hänsyn till bolagets hemvist som omfattades av artikel 43 och 48, etableringsfriheten. EG –domstolen ansåg att i detta fall var ett fast driftställe med hemvist i annan medlemsstat i en objektivt jämförbar situation som ett bolag med hemvist i Tyskland. Till stöd för sitt beslut att neka förmånerna åberopade den tyska regeringen bland annat att bilaterala avtal med tredje land inte omfattas av gemenskapens behörighetsområde. Domstolen konstaterade att det inte har skett någon harmonisering på det relevanta området och medlemsstaterna fortfarande har kompetens att bestämma enligt vilka kriterier inkomster skall beskattas för att undvika dubbelbeskattning. När det gäller bilaterala skatteavtal är medlemsstaterna fria att besluta om vilka anknätningskriterier avgör fördelningen av beskattningsbehörighet.⁹⁴ Medlemsstaterna måste dock vid utövandet av sin beskattningsbehörighet beakta gemenskapsreglerna. Domstolen fastslog att när det är fråga om ett dubbelbeskattningsavtal mellan en medlemsstat och tredje land, skall den medlemsstat som är avtalspart enligt principen om nationell behandling bevilja fasta driftställen som tillhör utländska bolag de förmåner som föreskrivs i avtalet under samma förutsättningar som gäller för inhemska bolag.⁹⁵

Den svenska regeringen inkom med ett yttrande i målet rörande EG – rättens tillämplighet på dubbelbeskattningsavtal. Regeringen uttalade att ”dubbelbeskattningsavtal bygger på principen om ömsesidighet och att balansen i dessa avtal skulle rubbas om de fördelar som följer av avtalsbestämmelserna skulle utsträckas till bolag som är etablerade i medlemsstater som inte är avtalsparter”⁹⁶. Domstolen svarade att ömsesidigheten påverkas inte om en avtalspart ensidigt utvidgar personkretsen som omfattas av avtalet.⁹⁷

Enligt EG – domstolen har gemenskapsrätten företräde framför internationell rätt, det vill säga folkrätt. Domstolen har även givit sig själv kompetens att pröva om ett dubbelbeskattningsavtal strider mot EG – rätten. Denna självpåtagna kompetens anser domstolen således vara förenlig med den kompetens som stadgas i fördraget. För att rättfärdiga en sådan tolkning krävs att man anser att fördraget har en högre ställning än andra folkrättsliga avtal. Det kan därmed diskuteras vilken form EG:s grundläggande fördrag har.

Fördragen har ingåtts efter förhandlingar mellan suveräna stater. Det kan anses att de har samma karaktär som vilka andra folkrättsliga avtal som

⁹⁴ Domstolen hänvisar till mål C-336/96 Gilly [1998] ECR I-2793, punkterna 24 och 30.

⁹⁵ Regeringen har i proposition 2000/01:22 föreslagit ändringar av 24 kap 15 20 §§ IL för att anpassa den svenska lagstiftningen med hänsyn till Saint – Gobain – målet.

⁹⁶ Mål C-307/97 Saint – Gobain [1999] ECR I – 6161p 55.

⁹⁷ Mål C-307/97 Saint – Gobain [1999] ECR I – 6161p 59.

helst. Enligt ett sådant synsätt är det inte självklart vilket avtal som skall ha företräde framför andra. En lösning vore att tillämpa allmänna rättsliga principer som "lex posterior derogat de lege priori" och "lex superior derogat de lege generali". Det vill säga en ny lag gäller före en gammal och specialreglering gäller före en generell lag. Vid en regelkonflikt mellan två normer av olika rättssystem kan principerna dock inte användas.⁹⁸ Företräde vid denna situation måste ges rättsordningen av högre rang enligt "lex superior derogat legi inferiori" som har högre rang än de två tidigare principerna.⁹⁹ Vid tillämpning av lex superior krävs att man kan rangordna rättsnormerna. En traditionell och allmänt accepterad rangordning är Kelsens normhierarki, där bestämmelser i form av grundlag har företräde framför vanlig lag som i sin tur övertrumfar regler i en förordning. Digniteten hos en regel grundas på de kompetensregler som de bygger på, kompetensregler är de bestämmelser som ger organ rätt att stifta, ändra och upphäva rättsregler. I Sverige medför det att alla lagar som bygger på kompetensfördelningen i RF 8 kapitlet har lägre dignitet än grundlagsregler.¹⁰⁰ De kompetensregler som ger EG:s institutioner rätt att stifta rättsregler är bestämmelserna i det grundläggande fördragen som antagits av medlemsländernas suveräna lagstiftare. De kompetensreglerna har inte större tyngd än de avtalstexter som utgör dubbelbeskattningsavtalen.

EG – rättens företräde grundar sig troligtvis inte på formen av lagstiftning utan på dess innehåll.¹⁰¹ EG – domstolen anser att EG – fördraget är mer än ett avtal som skapar ömsesidiga förpliktelser för avtalsparterna. Traditionella folkrättsliga avtal berör endast förhållanden mellan avtalsstaterna, EG – fördraget skapar även rättigheter för enskilda. Domstolen menar att det innebär att gemenskapen är en ny rättsordning som skall ha företräde framför andra folkrättsliga avtal. Stöd för denna inställning återfinns till exempel i Saint – Gobain – målet, där en medlemsstat måste ta i beaktade gemenskapsrätten vid tillämpningen av ett folkrättsligt avtal.¹⁰²

Hur EG – domstolens kompetens förklaras genom rättsteoretiska modeller har praktiskt sett mindre betydelse. Så länge medlemsstaterna accepterar domstolens utslag och följer den praxis som utbildats har domstolen den kompetens den tilldelat sig själv.

⁹⁸ Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law s 160, EC Tax Review 1994/4.

⁹⁹ Aldén Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s 218, se även Peczenik, Alexander, Juridikens metodproblem. Rättskällelära och lagtolkning. s 105.

¹⁰⁰ Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s 220.

¹⁰¹ Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law s 160, EC Tax Review 1994/4.

¹⁰² Mål C-307/97 Saint – Gobain [1999] ECR I – 6161.

5 Legala förutsättningar för mest gynnade nations principen

5.1 Kan EG – fördraget tillämpas så att mest gynnade nations principen kan godtas

EG – domstolens lagtolkning brukar beskrivas främst som teleologisk, ändamålsinriktad. Det gäller främst vad avser tolkning av fördragsbestämmelser där enligt Wiklund domstolen gått ifrån en bokstavstolkning till en mer friare kontextuell och ändamålsorienterad metod.¹⁰³ Denna friare tolkningsmetod har inneburit att EG domstolen kunnat skapa nya rättsregler trots avsaknad av positiv gemenskapsreglering. Domstolens tolkningsfrihet torde kunna användas till att antingen motivera ett införande av MGN principen eller att motivera att den inte skall införas. Det genom att ta i beräkning faktorer som talar emot principen som brist på harmonisering, politisk känslighet, subsidiaritetsprincipen och principen om statens suveräna rätt att beskatta. Jag anser att det är viktigt att domstolens tolkningsmetod beaktas vid den följande diskussionen om EG – fördragets tillämpningsområde.

Det finns ingen bestämmelse i EG – fördraget som direkt talar för eller emot en tillämpning av den mest gynnade nations principen. Enligt artikel 293 skall medlemsstaterna sträva efter att undvika dubbelbeskattning. I Gilly – målet frågades om artikel 293 har direkt effekt, domstolen besvarade frågan nekande.¹⁰⁴ En skattskyldig kan därmed inte åberopa artikeln när tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtal medför att en inkomst beskattas dubbelt. Fördragsbestämmelsen innebär således inte tillräcklig grund för att kräva att dubbelbeskattningen undanröjs fullt ut.¹⁰⁵

En tillämpning av den mest gynnade nationsprincipen måste därför stödjas på något av diskrimineringsförbuden i fördraget. De bestämmelser som är intressanta är den fria rörligheten för tjänster, kapital, personer och framförallt rätten till fri etablering. Den fria rörligheten för varor torde inte ha så stor betydelse för MGN – principen, se avsnittet 2.4.1 ovan.

Den fria rörligheten för tjänster har utformats som en slasktratt, som kan användas när de andra bestämmelserna inte passar in på den aktuella situationen. Artikeln är utformad som ett restriktionsförbud, och har tolkats så av domstolen i fall som ligger nära den direkta beskattningen, främst

¹⁰³ Wiklund, Ola, EG – domstolens tolkningsutrymme, s 116.

¹⁰⁴ C-336/96 Gilly [1998] ECR I-2793.

¹⁰⁵ van den Hurk, Hans, The European Court of Justice knows its limits (a discussion inspired by the Gilly and ICI cases), EC Tax Review 1999/4 s 213.

socialavgiftsfrågor.¹⁰⁶ Dubbelbeskattningsavtalen behandlar vanligtvis inte speciellt frågor som rör gränsöverskridande tjänstehandel, den berörda artikeln i fördraget verkar därmed inte direkt vara så intressant för MGN frågan. Men till följd av den negativa definieringen av tjänstebegreppet och tillämpningen av bestämmelsen som ett restriktionsförbud på närliggande områden kan den fria rörligheten för tjänster få betydelse för ifrågasatta principen.

Artikel 56 förbjuder restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna samt mellan medlemsstaterna och tredje land. Bestämmelsen skall dock inte påverka medlemsstaternas rätt att i skattelagstiftningen skilja mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller investerat kapital på olika orter, vilket följer av artikel 58. Dock får enligt tredje stycket åtgärden inte utgöra medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar. Regeln skulle kunna tolkas så att medlemsstaterna får tillämpa olika regler på skattskyldiga med skilda hemviststater, dvs att den mest gynnade nations principen inte skall tillämpas. En sådan tolkning motsägs möjligen av Verkooijen – målet, där mycket talar för att den praxis som utarbetats när det gäller den fria rörligheten för tjänster och personer även skall tillämpas på förhållande som rör kapitalrörelser och betalningar.¹⁰⁷ Det föreligger dock fortfarande osäkerhet om den fria rörligheten för kapital har ett lika stort tillämpningsområde som övriga friheter.

De bestämmelser som torde vara naturligast eller vanligast att åberopa i MGN-fallen är etableringsfriheten och den fria rörligheten för personer. Det återspeglas i de två exempel jag har valt att presentera i avsnittet 3.4. I doktrinen är det främst etableringsfriheten som använts för att hävda en mest gynnade nationsprincip. När det gäller fysiska personer har som anförts ovan i avsnitt 2.4.4 domstolen behandlat situationer för anställda och egenföretagare enligt samma grunder. Bedömningsgrunderna är relativt lika när det gäller juridiska personer dock med en viktig skillnad. För att fastslå en persons tillhörighet till ett rättssystem används för fysiska personer medborgarskapet, för juridiska personer är det personens säte eller registrering som är avgörande. Om en enligt EG – rätten otillåten särbehandling grundar sig på de rekvisiten är det fråga om öppen diskriminering, används andra kriterium för särskiljning är diskrimineringen dold. En öppen diskriminering kan endast rättfärdigas genom de skäl som angivits i fördraget. Andra mer allmänna skäl får vägas in när det är fråga om dold diskriminering.

¹⁰⁶ Målen 62 och 63/81 Seco [1992] ECR 223 och C-272/94 Guiot REG 1996 s.I- 1905.

¹⁰⁷ Se C-35/98 Verkoijen domstolens dom den 6 juni 2000 och tolkning av domen Ståhl, Kristina, Rättsfall från EG-domstolen, Skattenytt 2000/9 s 518.

I skatterätten torde det vara vanligast att det är en persons hemvist som är avgörande för den skatterättsliga behandlingen.¹⁰⁸ Det gäller även dubbelbeskattningsavtalsrätten där bestämning av en persons hemvist enligt avtalet är den primära fråga som måste besvaras när avtalet skall tillämpas. Enligt hemvistartikeln i modellavtalet betyder uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” person som enligt den interna lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Avtalet hänvisar alltså till den interna rätten för att avgöra hemvisten, om personen anses ha hemvist enligt båda staternas rättsordning, avgörs frågan enligt vissa förutbestämda kriterier i avtalet.

I de flesta medlemsländers skatteregler anses fysiska personer obegränsat skattskyldiga om de är bosatta inom landets territorium, dvs domicilprincipen grundar skattskyldigheten. I Sverige anses juridiska personer obegränsat skattskyldiga om de är att anse som svenska, IL 6 kap. Om ett aktiebolag har bildats enligt svensk lag anses det vara svenskt. Andra länder använder kriterium som bolagets säte eller platsen där den effektiva ledningen finns för att bestämma den obegränsade skattskyldigheten.¹⁰⁹ Det torde vara vanligare att fysiska personer anses vara obegränsat skattskyldig i två stater, men i vissa fall gäller det även juridiska, t ex ett svenskt aktiebolag som har sin ledning i Tyskland anses ha hemvist i Tyskland vid tillämpning av det svensk – tyska avtalet.¹¹⁰

Det jag vill komma fram till är att det kriterium som grundar en särbehandling för fysiska personer är även vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal oftast platsen där personen har sin bostad, vilket enligt EG – domstolens praxis innebär en dold diskriminering. För juridiska personer är det vanligast att sätet eller registreringen utgör särkiljningskriteriet, vilket medför att diskrimineringen är öppen.

Den slutsats som kan dras är att det kan vara lättare att hävda den mest gynnande nationsprincipen när det gäller juridiska personer än fysiska, då särbehandling kan rättfärdigas i större utsträckning. Därmed blir etableringsfriheten artikel den bestämmelse i fördraget som är mest intressant när det gäller att pröva principen. Jag kommer därmed i fortsättningen av detta kapitel begränsa mig till att diskutera etableringsfrihetens tillämpningsområde.

Den fråga som är central är givetvis om etableringsfriheten omfattar en skyldighet att behandla två obegränsat skattskyldiga lika. Frågan kan inte besvaras endast genom att se till lydelsen av artikel 43, ett svar på frågan kräver en förutsägelse av EG – domstolens bedömning i denna fråga.

¹⁰⁸ Se till exempel Ståhl, Kristina, EG – domstolen och den internationella skatterätten, Skattenytt 1997 s. 763.

¹⁰⁹ I Tyskland är den verkliga ledningen avgörande, se Lindencrona Gustav, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 51

¹¹⁰ Lindencrona, Gustav, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s 52.

Domstolen och dess praxis skall behandlas mer utförligt nedan avsnitt 5.3, jag skall dock här behandla en invändning mot MGN – principen som bygger på en tolkning av domstolens praxis angående omfattningen av artikel 43.

5.1.1 Omvänd diskriminering

Vid bedömningen av MGN principen kan en analogi göras till frågan om så kallad omvänd diskriminering. För att en person skall kunna hävda att en regel strider mot fördraget krävs att personen faktiskt utnyttjar en fördragsfrihet. Det medför att en medlemsstat i princip kan ha mindre fördelaktiga regler för sina egna medborgare än för medborgare från andra medlemsstater, dvs omvänd diskriminering.¹¹¹ Vi kan här göra en jämförelse av hur arbetsinkomster som intjänats i Sverige beskattas. En i Sverige bosatt persons löneinkomster träffas av kommunal - och eventuellt statlig inkomstskatt, maximalt 56 procent. En i utlandet bosatt persons löneinkomster beskattas enligt SINK, lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, numera införd i IL 3 kap 21 §, skattesatsen uppgår till 25 procent på bruttolönen. EG – rätten respekterar rätten att behandla begränsat och obegränsat skattskyldiga olika, men en utomlands bosatt kan anses vara i samma situation som en bosatt om han får sina inkomster uteslutande eller huvudsakligen från Sverige. En arbetare med hemvist utomlands skulle teoretiskt kunna hävda att han blir diskriminerad i förhållande till en i Sverige obegränsat skattskyldig, då SINK är en schablonbeskattning som inte ger möjlighet till avdrag för kostnader. Skattesatsen i SINK är dock så låg att det för de flesta inte är en nackdel att bli beskattad som begränsat skattskyldig. Det torde istället vara en fördel att bli beskattad enligt denna lagstiftning även för en obegränsat skattskyldig. Den i Sverige bosatte arbetaren kan dock inte kräva att få bli beskattad enligt SINK likt den utomlands bosatte arbetaren, trots att de kan vara i en objektivt jämförbar situation. För att kunna hävda diskriminering krävs att personen utnyttjar en frihet enligt fördraget, i detta fall arbetskraftens fria rörlighet.¹¹² Denna begränsning av tillämpningsområdet för fördragsfriheterna fastslogs i Asscher, där domstolen uttalade att etableringsfriheten inte tillämpas på en situation som är rent intern i en medlemsstat. Den omvända diskrimineringen innebär alltså att en bosatt person inte kan jämföras med en icke bosatt person. Det har hävdats att MGN fallet där en icke bosatt person vill jämföras med en annan icke bosatt person kommer att behandlas

¹¹¹ Denna tolkning kan dock ha påverkats av införandet av unionsmedborgare, se avsnitt 2.4 för en vidare diskussion.

¹¹² Det finns en fördel för de som faktiskt utnyttjar fördragsfriheterna vilket diskuteras ingående av William, D., Asscher: the European Court and the power to destroy, EC Tax Review 1997/1 s. 4.

på samma sätt, det vill säga situationen faller utanför det avsedda tillämpningsområdet för artikel 43.¹¹³

5.1.2 Smygharmonisering

Vissa författare har ansett att en utvidgning av tillämpningsområdet för artikel 43 till att även innefatta en tre stats jämförelse, dvs MGN principen, skulle medföra en smyg – harmonisering av skatterätten som inte ligger inom fördragets behörighet. Godtagandet av MGN principen skulle enligt t ex Richardson vara detsamma som att anta att det fanns en europeisk harmoniserad skatterätt, där det inte skulle spela någon roll var de skattskyldiga hade sin hemvist.¹¹⁴ EG – domstolen konstaterar närmast regelmässig i sina domar på området att skatterätten ligger inom medlemsstaternas tillämpningsområde, men att staterna måste respektera EG – rätten vid tillämpningen av den interna rätten. Det har hävdats att då referensfallet i MGN - fallet inte är utländsk medborgare kontra inhemsk medborgare utan utländsk kontra utländsk, är det inte fråga om att förhindra diskriminering utan surrogat – harmonisering.¹¹⁵ På ett område som inte är harmoniserat är det inte fördragsfriheternas syfte att fullgöra denna harmonisering. Enligt en sådan tolkning skulle en tre stats jämförelse falla utanför tillämpningsområdet för artikel 43.

En sådan inställning bygger på tanken att det mest fördelaktiga avtalet inom gemenskapen skulle få samma effekt som ett harmoniseringsdirektiv. En sådan tolkning beror på vilken rättsföljd man anser att MGN – principen har.

Jag har i detta arbete valt att koncentrera mig på den mer begränsade tolkningen av MGN – principen, dvs att medborgare i medlemsstaten (MS) C skall kunna kräva att bli behandlad på samma sätt som medborgare i MS B av MS A.¹¹⁶ En sådan tolkning medför att MS A: s avtal blir multilaterala, dvs gäller mellan A och alla övriga medlemsstater. Om MGN – principen ges den vidare tolkningen att även medborgare i MS E kan kräva gentemot MS F att bli behandlad på samma sätt som medborgare i MS B behandlas av staten MS A, då får MGN principen samma effekt som ett harmoniseringsdirektiv.

¹¹³ Richardson, M.H., The Hoechst and Pirelli cases: the Adventures of an Innocent Abroad or the Curious Case of the Foreign Parents and the Missing Credit, British Tax Review, 1998 nr 4 s 294.

¹¹⁴ Richardson, M.H., The Hoechst and Pirelli cases: the Adventures of an Innocent Abroad or the Curious Case of the Foreign Parents and the Missing Credit, British Tax Review, 1998 nr 4 s 294.

¹¹⁵ Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax treaties with European Community Law, EC Tax Review 1995/4 s. 213.

¹¹⁶ Se under avsnittet 3.3 för en närmare förklaring av min uppfattning av MGN- principen, och de situationer som beskrivs.

Jag anser att det inte är helt uteslutet att denna mildare form av MGN faller under fördragets tillämpningsområdet. I Saint – Gobain, utvidgade domstolen den personkrets som omfattades av Tysklands bilaterala avtal till att omfatta även fasta driftställen. Det kan sägas att det bilaterala avtalet under vissa förutsättningar blivit ett multilateralt avtal. Domstolen ansåg alltså i det fallet inte att en utvidgning av skatteavtalet föll utanför fördragets tillämpningsområde.

5.1.3 Nekande av mest gynnade nationsprincipen, en hindrande restriktion?

Låt oss anta att EG – domstolen anser att fördraget inte omfattar en sådan tre stats jämförelse som krävs enligt MGN principen. En aktuell fråga blir då om MGN fallet kan anses medföra en restriktion som inte särskiljer mellan inhemska eller utländska subjekt men ändå har en hindrande inverkan på den fria rörligheten. I teorin låter det intressant men är svårt att tillämpa i praktiken. Vi kan ta fallet med källskatt som presenterades i avsnitt 3.4.1 som exempel. En tillämpning av artikel 43 som ett renodlat restriktionsförbud skulle i det fallet bli obegripligt. Ett portugisiskt bolag skulle då hävda att den svenska kupongskatten medför en restriktion som hindrar den fria rörligheten, utan att behöva jämföra behandlingen av danska bolag. Resultatet skulle bli att källskattesystem skulle förbjudas inom gemenskapen. En sådan utgång är alltså inte trolig.

Skulle den svenska tioårsregeln kunna anses utgöra en restriktion som kan hindra den fria rörligheten, se avsnitt 3.4.2. Inte heller det är troligt då en sådan tolkning av regeln endast får till följd att personer som flyttar ut från Sverige jämställs med personer bosatta i Sverige. Från svensk sida åläggs de utflyttande inte med en högre skatt än de som bor kvar, dock kan det uppstå en dubbelbeskattningsituation om utflyttningslandet också vill beskatta reavinsten.

Jag anser det inte speciellt praktiskt att tala om ett renodlat restriktionsförbud som grund för en MGN princip. Tanken bakom principen bygger på idén om den inre marknaden som ett ”level playing field”, där lika spelregler gäller.¹¹⁷ För att kunna skriva spelreglerna krävs då att skattskyldiga från olika länder jämförs med varandra, och en diskrimineringsprövning görs. Vidare är det osäkert om fördragsfriheterna tillämpas som restriktionsförbudet på skatteområdet. Dessutom finns det en större möjlighet att rättfärdiga en i princip hindrande restriktion än en öppen diskriminering. Därav anser jag det denna grund för MGN vara av mindre intresse.

¹¹⁷ Se avsnitt 5.3.2 för en diskussion kring ”level playing field”.

5.2 Vad är kommissionens inställning till mest gynnade nationsprincipen

Parlamentet har frågat kommissionen om gemenskapsrätten kräver att en medlemsstat tillämpar sin lägsta källskattesats enligt ett skatteavtal gentemot alla övriga EG – medborgare. Kommissionären Scievene uttalade 1992 att kommissionen är av den åsikten att en sådan skyldighet inte följer av EG – rätten.¹¹⁸ I kommissionens rapporter om utvecklingen på skatteområdet betonas betydelsen av undanröja dubbelbeskattning och skattemässiga hinder för den fria rörligheten inom gemenskapen. Det talas även om behovet av gemenskapslagstiftning, som motkraft till EG – domstolens praxis på området som kan ”resultera i ett styckverk, som aldrig kan bli ett hållbart alternativ till samarbete”.¹¹⁹ Kommissionen framhåller dock att subsidiaritets och proportionalitets- principen skall respekteras när det gäller skatterättslig gemenskapslagstiftning samt att harmonisering inte bör ske endast för harmoniseringens skull.¹²⁰ Inte i något dokument talas uttryckligen om behovet av en mest gynnande nations princip.

Kommissionen inledde dock trots ovan nämnda en fördragsbrottstalan enligt artikel 226 mot Frankrike under 1997. Ett motiverat yttrande som är andra steget i processen tillställdes Frankrike 31 juli 1997.¹²¹ Bakgrunden till processen är den franska beskattningen av fasta driftställen, enligt den dåvarande franska ”Code Général des Impôts” (Allmänna skattelagen). Vinsten som utländska bolag realiserade genom ett fast driftställe träffades dels av den franska bolagsskatten dels av en källskatt om 25 %. Källskatten utgick enligt två presumtioner: en presumtion om vinstutdelning samt en presumtion om att vinsten delas ut till utländska mottagare. Den skattskyldige kunde undgå beskattning genom att visa att ingen vinst delats ut eller att utdelningen mottagits av en fransk obegränsad skattskyldig. Källskatten nedsattes dock genom dubbelbeskattningsavtal mellan Frankrike och andra medlemsstater. Avtalen nedsatte skatten till 15 % och i vissa fall till noll, ett flertal avtal saknade dock bestämmelser om nedsättning. Det danska avtalet gav ingen skattelindring medan det tyska helt undanröjde skatten.¹²² Kommissionen ansåg att en sådan skattemässig olikbehandling inte kan vara objektivt rättfärdigad och därmed strider mot etableringsfriheten och likabehandlingen av företag med säte i en medlemsstat enligt artiklarna 43 och 48.¹²³

¹¹⁸ Parl. Question No. 647/92 Randzio – Plath and Pleijs, som refereras av Ståhl, Kristina, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser s 207 samt Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax treaties with European Community Law, EC Tax Review 1995/4 s 202.

¹¹⁹ Beskattning inom Europeiska Unionen rapport om skattesystemets utveckling p. 6.9 KOM(96) 546 slutlig. Se även First annual report on the implementation of the Code of Conduct for business taxation and fiscal state aid. COM(1998) 595 final.

¹²⁰ Beskattning inom Europeiska Unionen rapport om skattesystemets utveckling p. 6.2 KOM(96) 546 slutlig.

¹²¹ IP/97/730.

¹²² Delattre, Olivier, Chaulin, Vincent, Legislation, EC Tax Review 1998/1 s. 63.

¹²³ IP/97/730.

Den franska regeringen verkar ha accepterat kommissionens inställning och drev inte målet vidare i EG – domstolen utan ändrande den kritiserade lagstiftningen. Enligt den modifierade skattelagen är källskatten inte tillämplig på utländska bolag om två kriterier är uppfyllda: bolagets verkliga plats för företagsledning (centre de direction effective) är placerad inom en medlemsstats territorium samt att bolaget i den medlemsstaten är underkastat viss bolagsbeskattning¹²⁴. Det föreligger dock fortfarande en viss administrativ skillnad för bolag med hemvist i en stat vars dubbelbeskattningsavtal undanröjer beskattning och de vars medger beskattning. De förra måste endast visa att de har hemvist i en medlemsstat för att undvika källskatten, de senare måste dessutom visa att de är underkastade bolagsbeskattning.¹²⁵ Kommissionen verkar dock ha godtagit denna administrativa olikbehandling då den inte fullföljt fördragsbrotttalan.

Jag tolkar kommissionens grund för talan så att olikbehandlingen utgörs av skillnaden i beskattning av de fasta driftställena med hänsyn till hemvisten. Det vill säga inte diskriminering av fasta driftställen som tillhör utländska bolag i förhållande till franska bolag, som fallet var i Saint – Gobain – målet. Stöd för denna tolkning finns även i internationell skatterättslig doktrin.¹²⁶ Jag anser att ovan nämnda talar för att kommissionen anser att det jag beskriver som MGN – fallet utgör diskriminering enligt EG – rätten. Dock framgår inte om kommissionen anser att rättsföljden MGN - principen skall godtas, det vill säga att det mest gynnsamma avtalet automatiskt skall tillämpas gentemot alla övriga medlemsstater.

5.3 Domstolens inställning till mest gynnsamma nationsprincipen

Jag har inte funnit att MGN principen tillämpats i rättspraxis från EG – domstolen. Ett flertal forskare och debattörer har dock hittat stöd både för att domstolen godtagit principen som att domstolen förkastat den. Jag skall nedan diskutera de viktigaste rättsfallen och redogöra för de sätt de har tolkats i doktrinen samt redovisa min tolkning av fallen.

¹²⁴ Godtagna bolagsbeskattningsystem motsvaras av de som anges i artikel 2 Moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EEC).

¹²⁵ Berlin, Dominique, Chaulin, Vincent, Legislation, EC Tax Review 1998/4 s. 296.

¹²⁶ Schuch, Josef, EC law requires multilateral tax treaty, EC Tax Review 1998/1 s. 29.

5.3.1 Schumacker - målet¹²⁷

Albert J. Rädler¹²⁸ är en förespråkare för mest gynnade nations – principen, han anser att EG – domstolen troligtvis har samma övertygelse, stöd för denna åsikt finner han i domstolens behandling av Schumacker – målet. För en beskrivning av omständigheterna i målet se avsnitt 2.4.4. I en debattartikel refererar Rädler två frågor som den 18 oktober 1994 ställdes av domare Joliet till de närvarande parterna under förhandlingen i Schumacker-målet:¹²⁹

1. Är det korrekt att om Roland Schumacker hade bott i Nederländerna istället för i Belgien, skulle det inte finnas någon tvist till följd av det mer fördelaktiga bestämmelserna för gränsarbetare i Tyskland enligt ett avtal mellan Tyskland och Nederländerna.
2. Om ovanstående fråga besvaras jakande, är det resultatet acceptabelt enligt gemenskapsrättsliga principer.

Rädler skriver att de flesta av de närvarande medlemsstaternas regeringsrepresentanter svarade ja på den första frågan, men gjorde sitt bästa för att undvika den andra frågan.¹³⁰ Frågeställningen fullföljdes inte i förhandlingen och diskuterades varken i domen eller i generaladvokatens yttrande.¹³¹

Vilka konsekvenser kan domare Joliet andra påstående få, frågar sig artikelförfattaren. Konsekvenserna måste anses innebära att den mest gynnande nationsprincipen måste gälla om ett ”level playing field”, lika spelregler på den inre marknaden skall kunna uppnås. Professor Rädler menar att enligt gemenskapsrätten är det enda sättet att lösa Roland Schumackers problem och andra situationer där differentierade skatteavtal skapar diskriminering, att likabehandla unionsmedborgare oavsett nationalitet och hemvist.¹³² Principen om ett ”level playing field” kan dock inte anses vara en juridisk regel som kan skapa några rättigheter.¹³³

¹²⁷ C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225.

¹²⁸ Professor i International Business Taxation, Hamburgs universitet, före detta ledamot i EC – Expert Committee on Company Taxation 1991/1992 (Ruding kommittén).

¹²⁹ Författarens översättning.

¹³⁰ Rädler, J. Albert, Most – favoured – nation Clause in European Tax Law? EC Tax Review 1995/2 s 66.

¹³¹ Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law – Application of the Rules, EC Tax Review 1995/4 s. 212.

¹³² Rädler, J. Albert, Most – favoured – nation Clause in European Tax Law? EC Tax Review 1995/2 s 66.

¹³³ Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law – Application of the Rules, EC Tax Review 1995/4 s. 209.

5.3.2 Bachmann - målet¹³⁴

Eric Kemmeren¹³⁵ anser att EG – domstolen redan tog ställning och förkastade MGN principen i Bachmann – målet.¹³⁶ En tysk medborgare bodde och arbetade i Belgien och tecknade en pensionsförsäkring i Tyskland. Vid inkomstbeskattningen vägrades han avdrag för premiebetalningar som hade godtagits om försäkringen tecknats i ett belgiskt bolag.¹³⁷ Det framkommer i generaladvokatens yttrande att Belgien hade ingått överenskommelser med Frankrike, Luxemburg och Nederländerna innebärande att medborgare i avtalsstaterna kunde få avdrag för premiebetalningar som avsåg gruppförsäkringar som tecknats i bolag med hemvist i någon av avtalsstaterna.¹³⁸ EG – domstolen ansåg att olikbehandlingen är objektivt rättfärdigad med hänsyn skattesystemets inre sammanhang, ”the coesion of the tax system”. Domstolen uttalar i domen att

”It is true that bilateral conventions exist between certain Member States, allowing the deduction for tax purposes of contributions paid in a contracting State other than in which the advantage is granted, and recognizing the power of a single State to tax sums payable by insurers under the contracts concluded with them. However such a solution is possible only by means of such conventions or by the adoption by the Council of the necessary coordination or harmonisation measures.”¹³⁹

Kemmeren menar att domstolens uttalande innebär att det endast finns tre sätt att få avtalsrättsliga skatteförmåner, antingen genom: bilaterala skatteavtal mellan medlemsstaterna, koordineringsåtgärder av Rådet eller harmoniseringsåtgärder av Rådet. Han menar vidare att gemenskapsrätten inte innehåller en mest gynnade nations princip på skatteområdet, utan en sådan princip endast kan komma ifråga när den uttryckligen anges i ett bilateralt avtal eller genom åtgärder från Rådet.¹⁴⁰

Jag delar inte Kemmerens åsikt att domstolen förkastade MGN – principen genom domen, jag gör följande tolkning. Det sägs i domen i den ovan citerade p. 26, att bilaterala avtal kan skapa möjligheter för avdrag för premier betalda i en annan avtalsstat. Men en sådan lösning anser domstolen kan endast utsträckas genom avtal mellan staterna eller genom positiva åtgärder från gemenskapen. Domstolen konstaterar i målet först att det

¹³⁴ C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

¹³⁵ Forskare vid Tilburgs universitet och Moret Ernst & Young, Rotterdam.

¹³⁶ Kemmeren, Eric, The termination of the ”most favoured nation clause” dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention, EC Tax Review 1997/3 s. 146.

¹³⁷ Målet diskuteras även i avsnittet 2.5.2.

¹³⁸ Generaladvokatens yttrande C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249 p. 27.

¹³⁹ C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249 p. 26.

¹⁴⁰ Kemmeren, Eric, The termination of the ”most favoured nation clause” dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention, EC Tax Review 1997/3 s. 148.

föreligger diskriminering av herr Bachmann. Grunden för diskrimineringen, det vill säga den situation mot vilken Bachmanns situation jämförs utgörs inte av förhållandena för andra begränsat skattskyldiga med hemvist i länder som har avtal som medger avdragsmöjlighet, utan jämförelseobjektet är situationen för obegränsat skattskyldiga i Belgien. Domstolen menar att denna olikbehandling är objektivt godtagbar med hänsyn till sambandet i beskattningen mellan premieinbetalningar och utbetalningar från försäkringen. Gemenskapsrätten accepterar därmed att medlemsstaterna har sådana system för att beskatta försäkringar som innebär att den fria rörligheten begränsas. Kan det förhållande att Belgien har avtal med vissa länder som medger avdrag för premieinbetalningar försvåra diskrimineringen eller medföra att olikbehandlingen inte skall anses objektivt rättfärdigad. Avtalen innebär att en annan form av diskriminering uppstår, det vill säga att begränsat skattskyldiga i Belgien behandlas olika beroende på i vilken stat de har hemvist. Belgien har dock enligt domen fortfarande möjligheten att olikbehandla begränsat skattskyldiga som Bachmann. Domstolen säger att avtalen inte kan påverka Bachmanns situation, vilket jag anser vara logiskt. Medlemsstaten har givits möjligheten enligt principen om skattesystemets inre sammanhang att behålla ett i princip diskriminerande skattesystem. Om staten väljer att genom avtal efterge beskattningskraven borde det inte påverka den principiella bedömningen av skatteregelns förenlighet med gemenskapsrätten.

Jag drar slutsatsen att principen om skattesystemets inre sammanhang väger tyngre än principen om den mest gynnade nationen. När en nationell åtgärd har ansetts objektivt rättfärdigad är gemenskapsrätten inte tillämplig på bestämmelsen om inte positiva harmoniserings eller koordineringsåtgärder införs av Rådet. Domen innebär dock inte ett förkastande av MGN – principen.

5.3.3 Halliburton - målet¹⁴¹

Fakta i målet var följande; det holländska bolaget Halliburton Services BV (Halliburton) ingick tillsammans med ett tyskt systerbolag i en amerikansk koncern. Halliburton övertog tillgångar från det tyska bolagets fasta driftställe i Nederländerna, bland tillgångarna ingick fast egendom för vilken förvärvaren var skattskyldig till stämpelskatt i Nederländerna. Skatten undanröjdes dock enligt inhemsk rätt om båda bolagen var holländska. Nederländernas regering ansåg att det inte var fråga om ett diskrimineringsfall eftersom det formella skattesubjektet för stämpelskatten var det holländska och inte det tyska bolaget. EG-domstolen ansåg efter en sedvanlig prövning av etableringsfriheten att otillåten diskriminering förelåg. Grunden för diskrimineringen var att beskattningen kunde ha en negativ ekonomisk inverkan på försäljningsvillkoren för det tyska bolaget. En holländsk köpare skulle hellre köpa från ett holländskt bolag och därmed

¹⁴¹ C-1/93 Halliburton [1994] ECR I-1137.

undvika stämpelskatt än från ett utländsk bolags fasta driftställe i Nederländerna.

Domstolen anför i domen att diskrimineringsförbudet i dubbelbeskattningsavtal mellan Nederländerna och Förenta staterna medför att Halliburton Services inte kan nekas skattebefrielse på grund av att moderbolaget inte är bildat enligt holländsk rätt. En eventuell försäljning från det holländska bolaget till det amerikanska moderbolaget skulle därmed kunnat strida mot dubbelbeskattningsavtalets diskrimineringsförbud. Om en sådan överträdelse av skatteavtalet var för handen hade det varit möjligt att diskutera en tillämplig av MGN – principen. Men eftersom så inte var fallet utvecklade domstolen inte frågan om MGN principen utan gjorde en mer traditionell tolkning av förbjudna restriktioner som hindrar rätten till fri etablering.

5.3.4 Gilly - målet¹⁴²

Det mest betydelsefulla målet för förhållandet mellan EG – rätten och dubbelbeskattningsavtalsrätten hittills är troligtvis Gilly – målet. Anette Gilly var bosatt i Frankrike och arbetade som lärare i en statlig skola i Tyskland. Hon var tysk medborgare men fick i samband med äktenskap även franskt medborgarskap. Hennes skattesituation behandlas i det fransk – tyska dubbelbeskattningsavtalet där huvudregeln om löneinkomster, artikel 13.1 stadgar att löneinkomster endast är skattepliktiga i källstaten. Undantag görs i 13.5 för gränsarbetare som är principiellt skattskyldiga i hemviststaten, de beskattas endast i hemviststaten. För de personer som uppbär lön från den statliga sektorn gäller enligt artikel 14.1 att källstaten har beskattningsrätt, bestämmelsen gäller dock inte personer som har dubbelt medborgarskap, i sådana fall skall beskattning ske i hemviststaten. En specialregel för lärare som tillfälligt är anställda i staten där de inte anses ha hemvist återfinns i artikel 16, där föreskrivs att beskattning skall ske endast i staten där den ursprungliga anställningen ingåtts. På Anette Gillys situation tillämpades artikel 14.1, vilket medförde beskattning i båda staterna.

Avtalets så kallade metodartikel stadgar att för personer bosatta i Frankrike som uppbär inkomst från Tyskland som är skattepliktig där enligt avtalet, är även skattepliktig i Frankrike. Dubbelbeskattningen undanröjs genom att den skattskyldige får rätt till en skattecredit som motsvarar den franska skatt som hänför sig till inkomsterna, så kallad alternativ exempt. Då den tyska skattesatsen är högre än den franska innebär det att Anette Gilly kommer att beskattas hårdare än personer som har motsvarande inkomst men som uteslutande härstammar från Frankrike.

Den nationella domstolen frågade EG – domstolen om artikel 39 utgör hinder mot att tillämpa bestämmelserna i artiklarna 13.5 a, 14.1 och 16 i

¹⁴² C-336/96 Gilly [1998] ECR I-2793.

dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och Frankrike. Bestämmelserna innebär att det fastställs olika system för beskattning;

- dels för gränsarbetare beroende på om de är statligt eller privat anställda,
- om vid statligt anställning beroende på om de endast är medborgare i staten som arbetsstaten,
- dels för lärare beroende på om de vistas en kortare tid i arbetsstaten.

Domstolen inleder med att konstatera att även om avskaffande av dubbelbeskattning utgör ett av gemenskapens syften har det inte antagits några bestämmelser om unifiering eller harmonisering på detta område. Vidare framgår enligt domen att medlemsstaterna har behörighet att genom bilaterala avtal avgöra enligt vilka kriterier som inkomst och förmögenhet skall beskattas i syfte att avskaffa dubbelbeskattning. Domstolen menar att trots att medborgarskapet är ett kriterium som avgör beskattningsrättens fördelning enligt artikel 14.1 i avtalet, kan en sådan uppdelning inte medföra att det föreligger diskriminering enligt artikel 39. En sådan uppdelning är ett resultat av att det saknas harmoniseringsåtgärder inom gemenskapen för avskaffandet av dubbelbeskattning. Domstolen menar att *"det är, vid beskattningsrättens fördelning, inte ologiskt för medlemsstaterna att ta intryck av internationell praxis och det modellavtal som har utarbetats av OECD"*¹⁴³ Den ifrågasatta artikel 14.1 motsvaras av innehållet i artikel 19 i OECD:s modellavtal. Även om artikel 14.1 inte tillämpats hade menar domstolen situationen för Annette Gilly varit oförändrad då huvudregel i artikel 13 givit källstaten beskattningsrätt. Bestämmelsen i artikel 16 rörande lärare behandlades inte närmare av domstolen.

Enligt rätten har det inte visats att det är fastställelsen av källstaten som behörig att beskatta inkomster från den offentliga sektorn som i sig får negativa konsekvenser för de skattskyldiga. Domstolen som delar inställningen hos kommissionen och de regeringar som yttrat sig i frågan och menar att det är inte valet av ett visst anknytningsrekvisit som skapar en fördelaktig eller ofördelaktig skattesituation för den enskilde. Den ofördelaktiga situationen skapas inte heller av den metodartikel som används för att undvika dubbelbeskattningen. Domstolen uttalar att syftet med dubbelbeskattningsavtal är att undvika att inkomster beskattas i två stater. Syftet är inte att säkerställa att den skatt som skall betalas i en stat inte överstiger den skatt som skulle ha betalats i den andra staten. Den ofördelaktiga situationen skapas av att skattesatserna i medlemsstaterna inte är harmoniserande inom gemenskapen.

Vilka blir konsekvenserna för MGN – principens tillämplighet? I den internationella skatterättsliga debatten har flera ansett att Gilly – målet innebär dödsstöten för den mest gynnsamma nationsprincipen. Hans van den Hurk menar att domstolen har fastslagit att ett skatteavtal är en paketlösning, en package deal, som till stor del bygger på reciprocitetsprincipen. Den

¹⁴³ C-336/96 Gilly [1998] ECR I-2793 p. 31.

inställningen har sin grund i tillkomstsättet för skatteavtal som bygger på förhandlingar och kompromisser mellan staterna.

Medför domen att OECD:s modellavtal är i överensstämmelse med gemenskapsrätten? Vad gäller fördelnings- och metodartiklarna torde den slutsatsen kunna dras av målet.¹⁴⁴ Som framgår av Saint – Gobain målet som diskuteras nedan är det dock inte alla bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal som följer OECD:s modellavtal förenliga med EG – rätten.

5.3.5 Saint Gobain - målet¹⁴⁵

Målet har diskuterats i samband med frågan om gemenskapsrättens tillämplighet på avtal mellan medlemsstat och tredje stat, se avsnitt 4.2 för en mer utförlig beskrivning av omständigheterna i målet. I korthet kan sägas att målet behandlade nationella regler i Tyskland samt dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och USA som medgav skattemässiga koncernförmåner till bolag som var obegränsat skattskyldiga i Tyskland. Bolaget Saint – Gobain hävdade att samma förmåner också skulle medges deras fasta driftställe i Tyskland som var begränsat skattskyldigt. I domen konstaterades att det var fråga om en särbehandling som grundades på bolagets hemvist och omfattades av artikel 43 och 48, etableringsfriheten. EG –domstolen ansåg att i detta fall var ett fast driftställe med hemvist i annan medlemsstat i en objektivt jämförbar situation som ett bolag med hemvist i Tyskland.

Domstolen konstaterade att det inte har skett någon harmonisering på det relevanta området och medlemsstaterna fortfarande har kompetens att bestämma enligt vilka kriterier inkomster skall beskattas för att undvika dubbelbeskattning. Medlemsstaterna måste dock vid utövandet av sin beskattningsbehörighet beakta gemenskapsreglerna. Domstolen fastslår att vid tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtal mellan en medlemsstat och tredje land, skall den medlemsstat som är avtalspart enligt principen om nationell behandling bevilja fasta driftställen som tillhör utländska bolag de förmåner som föreskrivs i avtalet under samma förutsättningar som gäller för inhemska bolag.¹⁴⁶

Den svenska regeringen inkom med ett yttrande i målet rörande EG – rättens tillämplighet på dubbelbeskattningsavtal:

”dubbelbeskattningsavtal bygger på principen om ömsesidighet och att balansen i dessa avtal skulle rubbas om de fördelar som följer av

¹⁴⁴ Se till exempel Ståhl, Kristina, Österman, P. Roger, EG – Skatterätt s. 137.

¹⁴⁵ C-307/97 Saint – Gobain [1999] ECR I-6161.

¹⁴⁶ Regeringen har i proposition 2000/01:22 föreslagit ändringar av 24 kap 15 20 §§ IL för att anpassa den svenska lagstiftningen med hänsyn till Saint – Gobain – målet.

*avtalsbestämmelserna skulle utsträckas till bolag som är etablerade i medlemsstater som inte är avtalsparter*¹⁴⁷.

Domstolen svarade att ömsesidigheten påverkas inte om en avtalspart ensidigt utvidgar personkretsen som omfattas av avtalet. Den svenska regeringen anförde också att i vissa extrema fall så kan en utvidgning av ett dubbelbeskattningsavtal medföra att ingen beskattning sker. I detta fallet säger domstolen att det inte finns någon risk för en sådan nollbeskattning.¹⁴⁸

Det är intressant att se att den ifrågasatta artikeln i avtalet följer OECD:s modellavtal, som domstolen tidigare ansett vara internationellt accepterad praxis. Enligt min mening klargjorde målet att dubbelbeskattningsavtal inte kan anses utgöra en ”package deal” en paketlösning som skall godtas av gemenskapsrätten. Domstolen visar att varje bestämmelse i ett internationellt avtal måste prövas för sig, på samma sätt som regler i nationell lagstiftning. Jag anser dock inte att målet innebär en tillämpning av MGN – principen utan ett exempel på principen om nationell behandling.¹⁴⁹

Slutsatsen måste bli att det finns två former av regler i dubbelbeskattningsavtal, de som enligt Gilly utgör internationellt accepterade anknytningsrekvisit och metodartiklar som inte strider mot EG – rätten och de som enligt Saint –Gobain innebär diskriminering när staten utövar sin beskattningsrätt som medges enligt avtalet.

5.3.6 Metallgesellschaft och Hoechst - målen¹⁵⁰

De tyska företagen Metallgesellschaft och Hoechst har inlett två närmast identiska processer mot den brittiska skattemyndigheten. Den nationella domstolen har vänt sig till EG – domstolen för att få svar på om den nationella lagstiftningen strider mot EG – rätten. För att förenkla framställningen kommer jag endast beskriva omständigheterna i målet Hoechst.

Målet rör den brittiska bolagsskatten, corporate tax (CT), och speciellt den form av bolagsskatt som kallas advance corporate tax (ACT). Som namnet antyder är ACT en preliminär skatt som träffar vissa typer av inkomster, främst aktieutdelningar från dotterbolag. ACT är egentligen samma skatt som den vanliga bolagsskatten corporate tax (CT), skillnaden är att betalning av skatten sker vid olika tidpunkter. CT skall inbetalas nio månader efter räkenskapsårets slut, ACT skall redovisas varje kvartal och förfaller till betalning 14 dagar efter utgången av redovisningsperioden. Den

¹⁴⁷ Mål C-307/97 Saint – Gobain [1999] ECR I – 6161p 55

¹⁴⁸ Mål C-307/97 Saint – Gobain [1999] ECR I – 6161p 59.

¹⁴⁹ Se till exempel Generaladvokatens yttrande i målet p.89, där det sägs att situationen inte är jämförbar med förhållanden i Metallgesellschaft och Hoechst, där MGN fallet föreligger.

De nämnda målen behandlas nedan.

¹⁵⁰ Mål C- 397/98 Metallgesellschaft förslag till avgörande den 12 september 2001.

ACT som inbetalats av ett företag kan sedan avräknas mot bolagets eller dess dotterbolags vanliga bolagsskatt.

Genom ansökan om ett group income election, en gruppbeskattning kan ACT beskattning undvikas. Kravet för ett sådant undantag är att moderbolag innehar minst 51 procent av aktiekapitalet i dotterbolag samt att båda bolagen har hemvist i Förenade Kungariket. Fördelen med ett sådant undantag är inte en lägre beskattning, utan en likviditetsvinst då skatteinbetalningen senareläggs.

Fakta i målet; Hoechst AG är moderbolag med hemvist i Tyskland och innehar ett dotterbolag Hoechst Ltd. med hemvist i Förenade Kungariket. Hoechst hävdar att genom att neka bolaget en group income election, och inte blivit undantagna från ACT skapas ett ogynnsamt kassaflöde jämfört med bolag med moderföretag med säte i Förenade Kungariket. Klaganden menar att denna nackdel utgör diskriminering enligt artikel 12 och 43, etableringsfriheten alternativt strider mot den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56.

Hoechst anför också ett alternativt yrkande vilket rör rätten till en skattekredit som uppkommer för inbetalad ACT. Enligt den nationella lagstiftningen har ett moderbolag rätt till en skattekredit motsvarande den ACT som dotterbolag erlagt till följd av utdelning till moderbolaget. Skattekrediten kan användas för att minska moderbolagets ACT vid utdelning till aktieägarna. Syftet med regleringen är att vinster som uppkommer i dotterbolag endast skall beskattas en gång. De krav som uppställs för denna skattekredit är att moderbolaget har hemvist i Förenade Kungariket.

Hoechst hävdar inte att bolaget diskrimineras i förhållande till inhemska bolag, då utländska bolag inte är skattskyldiga för ACT vid utdelning till sina aktieägare och en skattekredit därmed skulle vara värdelös. Istället menar klaganden att bolaget diskrimineras i förhållande till andra utländska bolag som med stöd i dubbelbeskattningsavtal erhåller en återbetalning av skattekrediten. I avtal med vissa medlemsstater medges rätt till återbetalning av delar av skattekrediten. Hoechst åberopar avtalet mellan Förenade Kungariket och Nederländerna som ger moderbolaget rätt till en återbetalning av halva den ACT som dotterbolaget erlagt. I avtalet med Tyskland medges ingen sådan rätt.

Detta andra yrkande utgör en prövning av den mest gynnade nationsprincipen.

När detta skrivs har målet ännu inte prövats av EG – domstolen men ett yttrande av generaladvokat Fennelly avgavs den 12 september 2000. I yttrandet prövades det första yrkandet, där generaladvokaten ansåg att den nationella lagstiftningen stred mot etableringsfriheten. Det ansågs därmed inte vara nödvändigt att ta ställning till det alternativa yrkande. Det har

hävdats att yttrandet innebär att generaladvokaten anser att den mest gynnade nationsprincipen inte är tillämplig.¹⁵¹ En sådan åsikt innebär en grav missuppfattning enligt min mening. Då Hoechst fick rätt i sitt första yrkande innebär det att bolaget skall få möjlighet till en group income election, och därmed vara undantagen från ACT. Det finns då inget behov att pröva om betald ACT skall återbetalas.

Jag anser det troligt att domstolen kommer att göra samma bedömning som generaladvokaten av den första frågan, och därmed inte ta ställning till det alternativa yrkandet och den mest gynnade nationsprincipen.

¹⁵¹ Se Kostense, H.E., The Saint – Gobain case and the application of tax treaties. Evolution or revolution? EC Tax Review 2000/4 s. 223.

6 Slutsatser

MGN fallet innefattar en situation där en medlemsstat enligt källskattprincipen beskattar två begränsat skattskyldiga med hemvist i två olika medlemsländer. För att bedöma om en sådan nationell behandling utgör otillåten diskriminering måste domstolen avgöra om situationen omfattas av EG – rätten och om de två skattskyldiga är i en jämförbar situation. När jag nu diskuterar MGN principen som ett hypotetiskt resonemang, är det svårt att generellt avgöra vilka situationer som faller under domstolens kompetens. En bedömning måste göras för varje artikel i varje dubbelbeskattningsavtal för sig, för att avgöra om den omfattas av fördraget och av vilken fördragsfrihet. Den principiella fråga som måste besvaras är om diskrimineringsförbudet i EG – rätten omfattar en sådan tre stats jämförelse som MGN innebär. Därav faller frågan om MGN fallet omfattas av EG – rätten samman med frågan om jämförbarhet.

Som jag ser det finns det två huvudfrågor: Om en jämförelse mellan två begränsat skattskyldiga är möjlig, kan en särbehandling av de två innebära otillåten diskriminering? Kan särbehandlingen vara objektivt rättfärdigad?

Jag skall nedan redovisa min inställning i dessa frågor.

6.1 Omfattas mest gynnade nationsfallet av EG – rätten

Vad talar för MGN - principen:

Kommissionens fördragsbrottstalan mot Frankrike, se avsnitt 5.3 är intressant när MGN – principen diskuteras. Jag tolkar kommissionens grund för talan så att den otillåtna olikbehandlingen utgörs av skillnaden i beskattning av de fasta driftställena med hänsyn till hemvisten. Stöd för denna tolkning finns även i internationell skatterättslig doktrin.¹⁵² Jag anser att ovan nämnda talar för att kommissionen anser att det jag beskriver som MGN – fallet utgör diskriminering enligt EG – rätten. Dock framgår inte om kommissionen anser att rättsföljden MGN - principen skall godtas, det vill säga att det mest gynnande avtalet automatiskt skall tillämpas gentemot alla övriga medlemsstater.

Det har hävdats att bristen på harmoniserande lagstiftning medför att MGN fallet faller utanför fördragets tillämpningsområde.¹⁵³ Jag anser inte att MGN principen medför en smygharmoniserings av skatterätten inom

¹⁵² Schuch, Josef, EC law requires multilateral tax treaty, EC Tax Review 1998/1 s. 29.

¹⁵³ Se avsnitt 5.1.2.

gemenskapen, utan medför att stater tidigare bilaterala avtal får en multilateral verkan. Denna inställning grundar jag på domstolens behandling av Saint –Gobain målet, där personkretsen som omfattades av ett dubbelbeskattningsavtal utvidgades.

Domstolen har ansett att så kallad omvänd diskriminering inte strider mot fördraget. Försök har gjorts att jämföra de omständigheterna med MGN fallet.¹⁵⁴ Skälet till att omvänd diskriminering godtas är att det inte sker någon gränsöverskridande verksamhet, belägenheten som behandlas är en rent intern fråga. I Halliburton fastslog domstolen att alla gränsöverskridande ekonomiska transaktioner omfattas av fördraget.¹⁵⁵ MGN fallet uppfyller de angivna kraven. Jag anser att de relevanta omständigheterna är så skilda att det inte finns en förutsättning för ett analogislut. Rättspraxis angående omvänd diskriminering talar därför varken för eller emot en MGN principen.

Gilly – målet har enligt många experter medfört dödsstöten för MGN – principen. De har ansett att så länge ett dubbelbeskattningsavtal följer OECD:s modellavtal är det i överensstämmelse med EG – rätten. En så generell inställning anser jag inte kan godtas. I Saint – Gobain, var det prövade avtalet i linje med modellavtalet, trots det ansågs det strida mot gemenskapsrätten.

Domstolen uttalade i Saint - Gobain att ”Vid utövandet av den så fördelade beskattningsbehörigheten kan medlemsstaterna emellertid inte underlåta att beakta gemenskapsreglerna.”¹⁵⁶ Jag anser att domstolens inställning följer en klar linje, varje regel i nationell lagstiftning eller artikel i skatteavtal måste prövas var för sig för att se om den strider mot gemenskapsrätten. Att se ett dubbelbeskattningsavtal som en ”package deal”, en paketlösning som skall bedömas i ett sammanhang skulle strida mot en fast praxis på området. Domstolen har tidigare tillbakavisat alla sådan invändningar som bygger på uppfattningen att det är den totala skattesituationen som skall bedömas och inte den aktuella bestämmelsen för sig.¹⁵⁷

Vad talar emot MGN – principen:

Jag har beskrivit att grunden för MGN utgörs av en uppfattning av den inre marknaden som ett ”level playing field”. För att lika spelregler skall gälla för alla deltagare på den gemensamma marknaden krävs det enligt förespråkare för MGN att medlemsstaterna låter sina mest fördelaktiga skatteavtal omfatta alla unionsmedborgare. En sådan ”level playing field” princip är dock endast en uppfattning och ingen juridisk regel. Det är alltså

¹⁵⁴ Se avsnitt 5.1.1.

¹⁵⁵ Se mål C-1/93 Halliburton [1994] ECR I-1137, se även . Schuch, Josef, ”Most favoured nation clause” in tax treaty law, EC Tax Review 1996/4 s 162.

¹⁵⁶ Se mål C-307/97 Saint – Gobain [1999] ECR I – 6161.

¹⁵⁷ C-330/91 Commerzbank [1993] Rec. I-4017.

tveksamt om en hänvisning till denna princip kan vinna några juridiska poänger.

De artiklar i dubbelbeskattningsavtalen som har karaktär av fördelnings och metodartiklar anser jag inte kommer att kunna omfattas av en MGN – princip. En sådan slutsats kan dras av Gilly – målet. Svårigheten ligger i att definiera vilka artiklar som har denna karaktär.

Det kan också hävdas att syftet med dubbelbeskattningsavtal är att undvika att en inkomst beskattas i två stater. Syftet är inte att garantera att den skatt som betalas i en stat inte överstiger den skatt som skall betalas i den andra staten. Denna inställning uttalades av EG – domstolen i Gilly – målet. I det sammanhanget gällde det dock skatteförhållandet mellan de två avtalsstaterna. Om denna ståndpunkt kan överföras till MGN – fallet anser jag dock inte är helt klart.

Det är enligt min mening främst icke – juridiska eller effektivitets - skäl som talar emot ett införande av MGN – principen. Dubbelbeskattningsavtalen är bilaterala avtal som framförhandlats för att passa ett visst förhållande mellan två stater. Kompromisserna samt skillnaderna i staternas interna skattesystem medför att en stats avtal inte får ett enhetligt utseende, och därigenom uppkommer olikbehandling. En multilateralisering av ett sådant avtal utan avtalsstatens medgivande riskerar att hota hela det i princip välfungerande system av skatteavtal som byggts upp under en lång tid. Skulle införandet av MGN – principen gagna gemenskapen som helhet, vid proportionalitetsavvägning är det tveksamt om en sådan fråga kan besvaras jakande.

Slutsats: Den som väntar får se. Personligen tror jag inte domstolen kommer att införa en omfattande MGN princip, möjligen tillämpa principen på vissa extrema avtalsbestämmelser.

6.2 Kan särbehandlingen anses vara objektivt rättfärdigad.

Diskriminering föreligger när två jämförbara situationer behandlas olika eller icke jämförbara situationer behandlas lika. De två situationer som jämförs i MGN fallet är två begränsat skattskyldiga från olika länder som har en likvärdig koppling till en källskattesstat. Jag anser att grunden till en MGN princip måste vara antingen öppen eller dold diskriminering, en tolkning av fördragsfriheterna som ett renodlat restriktionsförbud torde inte kunna grunda principen.¹⁵⁸

¹⁵⁸ Se avsnitt 5.1.3.

Diskrimineringsgrunden är i fall med juridiska personer oftast öppen diskriminering.¹⁵⁹ Någon möjlighet att objektivt rättfärdiga öppen diskriminering kan jag inte finna. De möjligheter som ges i fördraget kan inte få betydelse i detta fall.

När det gäller fysiska personer är diskrimineringen oftast dold. Domstolen har i fall med dold diskriminering ett större svängrum att föra in nya omständigheter som kan rättfärdiga en i princip diskriminerande nationell behandling. Det är möjligt att domstolen inte vill införa en så omstörtande regel som MGN principen, och därför gör en proportionalitetsavvägning där fördelarna med principen inte kan uppväga de nackdelar den medför. En sådan inställning kanske kan benämnas ”skattesystemets yttre sammanhang”, vilket alltså syftar till att bevara de rättsliga principer som finns i den internationella skatterätten. Den tidigare godtagna invändningen i Bachmann – målet skulle också kunna vara intressant. Jag tolkar Bachmann så att principen om skattesystemets inre sammanhang överrids MGN – principen.¹⁶⁰

6.3 Slutsatser rörande typfallen

6.3.1 Källskatt på utdelning

I doktrinen har det varit vanligt att exemplifiera MGN principen genom att diskutera situationer som rör källskatt på aktieutdelning. Jag har också valt ett sådant fall som visar på en potentiell konflikt mellan internationella regler och EG:s harmoniserade lagstiftning som den uttrycks i de nationella bestämmelserna. Som visas i avsnitt 3.4.1 får det nordiska dubbelbeskattningsavtalet till följd att vissa aktieutdelningar inte kupongbeskattas om den utländska mottagaren äger minst 10 procent av det utdelande bolaget. För motsvarande skattefrihet avseende en portugisisk ägare krävs 25 procents ägande.

Omfattas situationen av EG – rätten, är den första fråga som bör ställas. Domstolen har slagit fast att nationella skattebestämmelser måste utövas i enlighet med fördraget, det gäller även för beskattningsbehörighet som härleds från dubbelbeskattningsavtal. För att omfattas av fördragsfriheterna krävs att det är fråga om en gränsöverskridande ekonomisk verksamhet. Bestämmelser som påverkar förutsättningen för ett företag i en medlemsstat att etablera ett dotterbolag i en annan medlemsstat, faller helt klart under fördragets tillämpningsområde. Jag anser att omständigheterna i det aktuella exemplet faller under etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital. Det kan vara svårt att göra en gränsdragning mellan dessa bestämmelser. För att det skall vara fråga om etablering måste avgöras om aktieinnehavet i det utländska bolaget är så stort att det innebär att

¹⁵⁹ Se avsnitt 5.1.

¹⁶⁰ Se avsnitt 5.3.3.

ägarföretaget faktiskt kontrollerar och driver bolaget. Friheten för kapitalrörelser blir tillämplig vid mindre ägarandelar.¹⁶¹ I detta fall är det fråga om ett 10 procentigt ägande. För att avgöra om det är tillräckligt för etablering krävs att företagsspecifika omständigheter tas med i beräkningen. Jag anser dock att det är troligt fallet primärt kommer prövas mot artikel 43 EG, etableringsfriheten.

Nästa fråga som måste besvaras är om källskatteregeln i avtalet en sådan regel som talas om i Gilly – målet, dvs en fördelnings – eller metodartikel. Det är alltså upp till medlemsstaterna att avgöra vilka kriterier som skall avgöra fördelningen av skattebehörigheten. Det kan anses att det ägandekrav om tio procent anses vara ett sådant kriterium som godtas enligt Gilly. Jag anser dock att en regel om nedsättning av källskatten för aktieutdelning inte har den karaktären. Denna inställning delas av Vogel menar att frågan om källskatt på aktieutdelning är en av de få områden som fortfarande kan komma ifråga för en MGN behandling.¹⁶²

Den avgörande frågan blir att se om de två bolagen danska och portugisiska befinner sig i en jämförbar situation som måste behandlas lika. Det är själva kärnan i MGN diskussionen, vilket inte avgjorts av domstolen. Då särbehandlingen grundas på bolagens hemvist föreligger öppen diskriminering. Någon möjlighet att objektivt rättfärdiga olikbehandlingen enligt de omständigheter som ges i fördraget kan jag inte finna.

Själv anser jag att om MGN principen kommer att godtas är det i ett liknade fall som detta exempel. Det skulle medföra ett starkt incitament för att skynda på harmoniseringsarbetet rörande källskatter inom gemenskapen. Jag anser att kommissionens fördragsbrottsstalan mot Frankrike som diskuterats ovan är ytterligare ett exempel på att det föreligger en chans/risk att diskriminerande källskatter står i konflikt med EG – rätten.¹⁶³

6.3.2 Tioårsregeln fallet

I detta fall är det fråga om beskattningen av en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige. Vid avyttringen av aktier beskattas reavinsten i Sverige om tioårsregeln är tillämplig. Skattebördan enligt svensk rätt blir olika beroende på om personen numera anses ha hemvist i Österrike eller Nederländerna.

En initial fråga som måste ställas är om situationen omfattas av EG – rätten. Den skattskyldige skulle kunna hävda att de svenska reglerna medför att en inflyttning till Nederländerna försvåras. Den fria rörligheten för fysiska personer på den inre marknaden omfattar dock främst fri rörlighet i

¹⁶¹ Se Ståhl, Kristina, Österman, P. Roger, EG – Skatterätt s. 83.

¹⁶² Vogel, Some observations regarding "Gilly", EC Tax Review 1998 nr 3 s. 150.

¹⁶³ Se avsnitt 5.2.

ekonomiskt hänseende.¹⁶⁴ Det EG – rätten skyddar i artiklarna 39 och 43 är rättigheten för fysiska personer att inom gemenskapen arbeta antingen som anställd eller som självständig yrkesutövare. För att EG – rätten skall vara tillämplig på Österrike fallet krävs att den skattskyldige kan hävda ett ekonomiskt skäl till utflyttningen.¹⁶⁵ Ett sådant skäl skulle vara att de svenska reglerna begränsar möjligheten att söka anställning eller etablera en verksamhet i Nederländerna. EG – domstolens bedömningen av huruvida en nationell olikbehandling strider mot EG - rätten är i princip likartad vare sig det gäller enligt 39 eller 43.¹⁶⁶ Jag anser därför att den skattskyldige kan åberopa antingen fri rörlighet för arbetskraft eller etableringsfriheten vid prövningen av MGN principen.

Det är möjligt att kravet på ekonomisk aktivitet för att omfattas av fördragsfriheterna har ändrats sedan Werner – målet avgjordes. Det med hänsyn till frågan om unionsmedborgarskap enligt artikel 17 och 18 samt direktiv 90/364/EEG om rätt till bosättning trätt i kraft efter målet, direktivet ger unionsmedborgare och familj rätt att bosätta sig i ett annat medlemsstat utan krav på ekonomisk aktivitet. Se avsnitt 2.4 för en vidare diskussion.

Om vi anser att situationen omfattas av antingen artikel 39 eller 43, blir nästa fråga om den aktuella bestämmelsen i dubbelbeskattningsavtal är en sådan artikel som kan komma i fråga för en MGN tillämpning. Det vill säga har den en annan karaktär än en sådan fördelnings – eller metodartikel som behandlas i Gilly – målet.

Artikel 13.5 i NL avtalet utgör en undantagsregel till huvudregeln i avtalet som säger att vinst vid försäljning av bland annat aktier skall ske endast i hemviststaten. Undantagsregeln medger att avtalsstaterna enligt intern lagstiftning får beskatta reavinster som förvärfvas av en person som har hemvist i den andra staten men som under de senaste fem åren före överlåtelsen av andelarna haft skatterättslig hemvist i källstaten.

Regeln medger en beskattning enligt källstatsprincipen för vissa inkomster under fem år. Praktiskt sett medför det en lindring av beskattningen jämfört med tio års regeln. I avtalet med Österrike får reavinster på aktier endast beskattas i hemvistlandet.

Bestämmelsen medför helt klart en fördelning av beskattningsbehörigheten. Källstaten får beskatta om vissa kriterier är uppfyllda. Med stor sannolikhet kommer EG – domstolen anse att det ligger inom medlemsstaternas behörighet att välja sådana kriterier. Jag anser personligen att det fallet skiljer sig på många sätt jämfört med Gilly – målet, men troligtvis görs en liknande bedömning som i det målet. Särbehandlingen utgör därmed inte en sådan diskriminering som strider mot EG – fördraget.

¹⁶⁴ Pålsson Sten, Quitzow Carl Michael, EG – rätten ny rättskälla i Sverige s. 170.

¹⁶⁵ Se målet C-112/91 Werner [1993] ECR I-429.

¹⁶⁶ Pålsson Sten, Quitzow Carl Michael, EG – rätten ny rättskälla i Sverige s. 172.

Om domstolen trots det ovan nämnda finner att särbehandlingen omfattas av EG – rätten finns det några omständigheter som kan rättfärdiga olikbehandlingen. Diskrimineringen är i detta fall är dold, särbehandlingen är beroende av det land där den fysiska personen anses ha sin hemvist. Det finns därmed en större möjlighet att objektivt rättfärdiga särbehandlingen. Den svenska regeringen kommer troligtvis i en rättegång hävda att olikbehandlingen beror på skatteavtalens utformning som har sin grund i skillnader i de interna skattesystemen i Österrike och Nederländerna. Med hänsyn till den totala beskattningssituationen föreligger det ingen diskriminering. En person som flyttar till Österrike kommer inte beskattas för reavinsten i Sverige men i Österrike, det omvända gäller för en person som flyttar till Nederländerna. Invändningar av den här typen har tidigare avvisats av domstolen. EG – domstolen har uttalat att bedömningen endast skall ske av den enskilda regeln, ej hela beskattningssituationen, vilket innebär att beskattningen i hemviststaten inte har betydelse i detta fall.¹⁶⁷

Den svenska regeringen har i tidigare fall invänt att en utvidgning av tillämpningsområdet av ett dubbelbeskattningsavtal kan leda till en dubbel skattefrihet.¹⁶⁸ I det här fallet skulle det faktiskt leda till total skattefrihet.

6.4 Avslutning

När man läser debattartiklar från de senaste fem åren där forskare försökt förutspå domstolens behandling av anhängiggjorda mål, så är det inte alla gånger de träffar rätt. När det gällde Saint – Gobain – målet var det en del som missade målet något.¹⁶⁹ Det är alltså svårt att förutspå hur en eventuell dom i en MGN situation kommer se ut. Domstolen har tidigare flyttat fram gränsen för gemenskapsrättens omfattning för att som det verkar driva på integrationen. Ett accepterande av en mest gynnande nations princip skulle tvinga de lagstiftande institutionerna att på allvar diskutera ett multinationellt europeiskt dubbelbeskattningsavtal.

Införande av MGN principen är till sist beroende av om domstolen väljer lagstiftarkängorna och sparkar igång harmoniseringsarbetet inom unionen, eller de smidiga balettskorna och trippar runt problemet för att bevara harmonin inom den internationella skatterätten.

¹⁶⁷ Mål C-330/91 Commerzbank [1993] Rec. I-4017, för en utförlig diskussion kring denna fråga se även William, D., Asscher: the European Court and the power to destroy, EC Tax Review 1997.

¹⁶⁸ Mål C-307/97 Saint – Gobain [1999] ECR I – 6161 p. 61.

¹⁶⁹ Avery Jones, John F., Flows of Capital between the EU and third countries and the consequences of disharmony in European international tax law, EC Tax Review 1998 nr 2, s.102., författaren har i och för sig prickat in domslutet rätt men grunden till det något felaktigt.

Källförteckning

Källor

Proposition 2000/01:22 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget.

Skatteavtal

Nordiska dubbelbeskattningsavtalet artikel SFS 1996:1512.

Dubbelbeskattningsavtal med Nederländerna SFS 1992:17.

Dubbelbeskattningsavtal med Italien artikel SFS 1983:182.

Litteratur

Aldén Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, 1998, Göteborg.

Lindencrona Gustav, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, Stockholm.

Pelin Lars, Internationell beskattning, 2000, Lund.

Peczenik, Alexander, Juridikens metodproblem. Rättskällelära och lagtolkning, 1980 Stockholm.

Pålsson Sten, Quitzow Carl Michael, EG – rätten ny rättskälla i Sverige, 1993, Stockholm.

Quitzow, C M, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, (1995), Stockholm.

Ståhl, Kristina, Österman, P. Roger, EG – Skatterätt, 2000, Stockholm.

Ståhl, Kristina, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser, 1996, Uppsala.

Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, 1999, Lund.

Wiklund, Ola, EG-domstolens tolkningsutrymme, 1997, Stockholm.

Övrig litteratur

Individual Taxes 1999-2000 Worldwide Summaries, PriceWaterHouseCoopers USA 1999, ISBN 0-471-35554-2.

Doing business in Austria, Price Waterhouse World Firm Services, 1997, USA.

Artiklar

Avery Jones, John F., Flows of Capital between the EU and third countries and the consequences of disharmony in European international tax law, EC Tax Review 1998 nr 2, s.102.

Bergström, Sture, Restrictions on Free Movement and the Principle of Non-Discrimination in EC Law and their Implications for Income Taxation, i International Studies in Taxation. Festskrift tillägnad Leif Mutén 1998 s 49.

Berlin, Dominique, Chaulin, Vincent, Legislation, EC Tax Review 1998/4 s. 296.

Delattre, Olivier, Chaulin, Vincent, Legislation, EC Tax Review 1998/1 s. 63.

Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules, EC Tax Review 1994/4 s. 146.

Hinnekens, Luc, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Application of the Rules, EC Tax Review 1995/4 s. 202.

van den Hurk, Hans, The European Court of Justice knows its limits (a discussion inspired by the Gilly and ICI cases), EC Tax Review 1999/4 s 211.

Kemmeren, Eric, The termination of the "most favoured nation clause" dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention, EC Tax Review 1997/3 s. 146.

Knobbe-Keuk, B., Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty by discriminatory tax provisions – ban the justification, EC Tax Review 1999 s 79.

Kostense, H.E., The Saint – Gobain case and the application of tax treaties. Evolution or revolution? EC Tax Review 2000/4 s. 220.

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 9

Vogel Hans – Heinrich, Tullrätten i EG SN 1995 s 56

Vogel, Klaus, Some observations regarding "Gilly", EC Tax Review 1998 nr 3 s. 150.

William, D., Asscher: the European Court and the power to destroy, EC Tax Review 1997/1 s. 4.

Richardson, M.H., The Hoechst and Pirelli cases: the Adventures of an Innocent Abroad or the Curious Case of the Foreign Parents and the Missing Credit, British Tax Review, 1998 nr 4 s 294.

Rädler, Albert J., Most-favoured-nation Clause in European Tax Law?, EC Tax Review 1995/2 s 66.

Schuch, Josef, "Most favoured nation clause" in tax treaty law, EC Tax Review 1996/4 s 161.

Schuch, Josef, EC law requires multilateral tax treaty, EC Tax Review 1998/1 s. 29.

Ståhl, Kristina, EG-domstolen och den internationella skatterätten, Skattenytt 1997 s 793.

Ståhl, Kristina, Rättsfall från EG-domstolen, Skattenytt 2000/9 s 518.

Sundgren, P., Beskattning av reavinsten vid "skenutflyttning", SvST 8/99.

William, D., Asscher: the European Court and the power to destroy, EC Tax Review 1997.

Schuch, Josef, "Most favoured nation clause" in the Tax Treaty Law, EC Tax Review 1994/4 s 161.

Delattre, Olivier, Chaulin, Vincent, Legislation France Branch tax, EC Tax Review 1998/1 s. 63.

Berlin, Dominique, Chaulin, Vincent, Legislation France, EC Tax Review 1998/4 s. 296.

EG

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

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

Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget.

Beskattning inom Europeiska Unionen rapport om skattesystemets utveckling KOM(96) 546 slutlig.

First annual report on the implementation of the Code of Conduct for business taxation and fiscal state aid. COM(1998) 595 final.

IP/97/730 Company taxation: European Commission pursues infringement proceedings against France and Greece. Pressreleaser från kommissionen kan sökas på databasen RAPID på Europeiska Unionens hemsida, adress: <http://www.europa.eu.int/rapid/start/welcome.htm>.

Rättsfall

26/62 van Gend en Loos [1963] ECR 1 CMLR 105.

6/64 Costa mot Enel [1964] ECR 585.

152/73 Sotgiu [1974] ECR 153.

120/78 Rewe Zentrale AG [1979] ECR 649.

62 och 63/81 Seco [1992] ECR 223.

C-270/83 Kommissionen mot Frankrike [1986] ECR I-273.

18/84 Commission v. France [1985] ECR 1339

81/87 Daily Mail [1988] ECR 5483.

C-305/87 Kommissionen mot Grekland [1989] ECR 1461.

C-175/88 Biehl [1990] ECR I-1779.

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

C-112/91 Werner [1993] ECR I-429.

C-330/91 Commerzbank [1993] Rec. I-4017.

C-1/93 Halliburton [1994] ECR I-1137.

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

C-358/93 och C-416/93 Bordessa m.fl. REG 1995 I-361.

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

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

C-272/94 Guiot REG 1996 s.I- 1905.

C-18/95 Terhoeve REG 1999 I-345 p. 39.

C- 250/95 Futura Singer [1997] ECR I-2471.
C-118/96 Safir REG 1998 s. I-1897.
C-264/96 Imperial Chemical Industries [1998] ECR I – 4695.
C-336/96 Gilly [1998] ECR I-2793.
C-294/97 Eurowings domstolens dom den 26 oktober 1999.
C-307/97 Saint – Gobain [1999] ECR I-6161.
C-391/97 Gschwind REG 1999 s. I-5451,
C-311/97 Royal Bank of Scotland REG 1999 I-2651.
C- 397/98 Metalgesellschaft förslag till avgörande den 12 september 2001.
C-35/98 Verkoijen domstolens dom den 6 juni 2000.
C-200/98 X och Y [1999] ECR I – 0000.
C-251/98 Baars, domstolens dom den 13 april 2000.
C-302/98 Seher domstolens dom den 15 juni 2000
C-87/99 Zurstrassen, Domstolens dom den 16 maj 2000
C- 397/98 Metalgesellschaft förslag till avgörande den 12 september 2001.