

| | |
|---|-----------|
| 1. SAMMANFATTNING | 3 |
| 2. FÖRORD | 5 |
| 2.1. Metod och avgränsning | 6 |
| 3. FÖRKORTNINGAR | 7 |
| 4. DUBBELBESKATTNINGS-AVTALSRÄTT | 8 |
| 4.1. Historik | 8 |
| 4.2. Bilateral avtal, FN:s och OECD:s modellavtal | 8 |
| 4.3. Allmänt om dubbelbeskattningsavtal | 10 |
| 4.4. Strukturen i OECD:s modellavtal | 13 |
| 4.5. Multilaterala avtal | 16 |
| 4.6. Monism - Dualism | 17 |
| 4.7. Staters suveränitet | 17 |
| 4.8. Beskattningsgrunder; domicilstat - källstat | 18 |
| 4.9. Dubbelbeskattningsavtals tillämplighet | 18 |
| 5. SVENSK RÄTT | 20 |
| 5.1. Införlivandet av dubbelbeskattningsavtal | 20 |
| 5.1.1. Exemption-metoden | 22 |
| 5.1.2. Avräkningsmetoden | 22 |
| 5.1.3. RÅ 1995 ref 69 | 23 |
| 6. EG-RÄTT | 25 |
| 6.1. EG:s regelverk | 25 |
| 6.2. Sui generis | 26 |
| 6.3. Supremacy | 26 |
| 6.4. Direkt tillämplighet | 27 |
| 6.5. Direkt effekt | 28 |
| 6.6. EG-domstolens olika skepnader | 29 |
| 6.6.1. Förhandsbeskedsinstitutet i artikel 177 Romfördraget | 30 |
| 6.6.2. EG-konform tolkning | 31 |
| 6.6.3. EG-domstolens behörighet att tolka nationell lag | 34 |

| | |
|--|-----------|
| 7. SVERIGES ANSLUTNING TILL EG | 36 |
| 7.1. Överlämnande av suveränitet | 36 |
| 7.2. Svenska förarbetens framtida ställning | 39 |
| 8. SKATTERÄTT INOM EG | 41 |
| 8.1 Indirekta skatter | 41 |
| 8.2. Direkta skatter | 42 |
| 8.2.1. Direktiv inom det direkta skatteområdet | 44 |
| 8.2.2. Föreslagna skattedirektiv | 45 |
| 8.2.3. Uppförandekod | 46 |
| 8.3. EG-rättens ingripande på skatterättens område genom icke-diskrimineringsprincipen | 46 |
| 8.4. Skatterättens införlivande med EG-rätten | 49 |
| 8.5. Monetära samarbetet – smygharmonisering av skatterätten | 50 |
| 9. FÖRHÅLLET MELLAN INTERN RÄTT, DUBBEL-BESKATTNINGSAVTALS RÄTT OCH EG-RÄTT | 51 |
| 9.1. Tolkningsprinciper | 53 |
| 9.1.1. Internrättsliga tolkningsprinciper | 53 |
| 9.1.2. Folkrättsliga tolkningsprinciper | 55 |
| 9.1.3. Tolkningsprinciper enligt OECD:s modellavtal | 60 |
| 9.1.4. EG:s tolkningsprinciper | 61 |
| 10. ANALYS | 68 |
| 10.1 EG-domstolens kompetens-kompetens | 68 |
| 10.2. Underkännande av EG-domstolens avgörande | 72 |
| 10.3. Domarskapt rätt | 74 |
| 10.4. Har staterna varaktigt överlåtit sin suveränitet? | 76 |
| 10.5. Sanktioner vid underkännande av EG-domstolens avgörande | 77 |
| 11. LITTERATURFÖRTECKNING | 80 |
| 12. RÄTTSFALLSFÖRTECKNING | 83 |

1. Sammanfattning

Historien om EG:s utveckling från gemenskap till union kan kommenteras som en fotbollsmatch¹: ”Den första kvarten dominerades av kommissionen, resten av halvleken ägde EG-domstolen bollen. Andra halvlek inleddes med total dominans från ministerrådet. Men hur skall matchen sluta? Låt oss härleda spelets regler från EG:s konstitutionella texter. Därmed blir det möjligt att säga att reglerna har töjts ut en aning, att det till och med förekommit några mål av fusk (Luxemburg-kompromissen och det frekventa åberopandet av artikel 235 EG), att EG-domstolen utnyttjat hemmaplan och tolkat fördragen enligt eget gottfinnande. Det är möjligt att införa semi-externa faktorer som tränarens taktiksnack innan matchen (fördragsfädernas avsikter). Det är till och med möjligt att hävda att reglerna har förändrats under spelets gång. Domarna (EG-domstolen, nationella parlament) samtyckte eller vände bort blicken när EG utvidgade spelplanen och satte in extraspelare som tog bollen med händerna (utvidgning av kompetenser, uppfinnandet av mänskliga rättigheter, parlamentets aktiva/passiva talerätt mm). Kanske har hela spelet ändrat karaktär. Vad som började som en fotbollsmatch har kommit att sluta som en rugbymatch”.

Detta citat sammanfattar slutsatsen i mitt examensarbete ganska väl. I detta arbete har jag strävat efter att redogöra dels för intern internationell skatterätt, dels för dubbelbeskattningsavtal samt för EG:s skatterätt och hur de tre rättssystemen griper in i varandra. Redogörelsen för detta arbete tar avstamp i kapitel 4, vilket redogör för den internationella dubbelbeskattningsavtalsrätten som syftar till att undvika dubbelbeskattning. Kapitlet behandlar bl a OECD:s modellavtal, betydelsen av staters suveränitet.

Därefter ses svensk internationell skatterätt över något närmare i kapitel 5. EG-rätten kommer därefter i kapitel 6. Här redogörs bland annat för EG:s regelverk, direkt tillämplighet, Sui generis, principen om EG-konform tolkning mm. I kapitel 7 behandlas konsekvenserna av Sveriges anslutning till EG samt svenska förarbetens framtida ställning. Kapitel 8 behandlar de hitintills genomförda åtgärderna inom skatterätten i EG. Förhållandet mellan de olika rättssystemen, med de därav olika tolkningsprinciperna behandlas i kapitel 9. Slutligen kommer en relativt omfattande analys i kapitel 10, med slutsatsen att EG-domstolen ej äger rätt att tolka varken dubbelbeskattningsavtal eller nationell rätt. Konsekvensen blir att en ändring av artikel 164 alternativt 177 i Romfördraget är nödvändig.

Genomgående har tonvikt lagts vid EG-rätten, enär den säger sig ha supremacy och direkt effekt, vilket har en oerhörd påverkan på nationell rätt. Med hänsyn till de grundläggande EG-fördragen har EG-domstolen konsekvent intagit ståndpunkten att det allt övergripande målet är att åstadkomma en fri gemensam marknad. Under färden har utvecklingen visat sig få mer övergripande konsekvenser än vad medlemmarna måhända kunnat förutse vid konstituerandet av fördragen. Detta gäller även på skatterättens område. EG-rättens största påverkan på det skatterättsliga området har förmodligen fortfarande ännu ej ägt rum.

¹ Följande avsnitt är ett citat ur Ola Wiklund, EG-domstolens tolkningsutrymme, s. 443, där han hänvisar till Allot (Yale L J 1991, s. 2485ff).

2. Förord

Området som skall behandlas är förhållandet mellan den interna svenska skatterätten och den internationella skatterätten. Den internationella interna svenska skatterätten utgörs av den del av skatterätten som reglerar förhållanden med anknytning till utlandet. Exempel på sådana bestämmelser står att finna i lagen om avräkning av utländsk skatt, sex-månaders- och ettårsregeln, fast driftsställe m fl². Problemen som skall belysas rör olika tolkningssätt av definitioner och uttryck, samt vilket regelsystem som skall tillämpas i kollisionsfall mellan svensk intern internationell skatterätt, dubbelbeskattningsavtal och i förekommande fall EG-rätten. Den internationella skatterätten består av två olika delar, dels den interna internationella skatterätten och dels dubbelbeskattningsavtalsrätten. Därtill kommer för de stater som är medlemmar i Europeiska gemenskapen, EG-rätten. Den interna internationella skatterätten utgörs av ensidiga handlingar och erbjuder färre problem beträffande ingående, förändringar, tolkningar mm av rätten i jämförelse med de två internationella regelsystemen, dubbelbeskattningsavtalsrätten och EG-rätten, vilka utgörs av tvåsidiga handlingar. I de senare fallen krävs avtalspartens medgivande vid förändringar i avtalet. Internationell dubbelbeskattning skall noga skiljas från ekonomisk dubbelbeskattning. Ekonomisk dubbelbeskattning, till skillnad från en internationell jurisdiktionell dubbelbeskattning, är en avsedd effekt och innebär att samma eller likartade skatter träffar samma inkomst hos två olika skattesubjekt under samma tidsperiod. Exempel på detta utgör det svenska systemet att först beskatta ett bolag för bolagsvinsten enligt SIL 10 a§, och därefter beskatta aktieägare för den erhållna utdelningen enligt SIL 10§ 3 st.

² Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, KL 53§ 1 mom a, KL 53§ anv p 3.

2.1. Metod och avgränsning

Ett arbete av detta slag kan ej redogöras för i kronologisk ordning. Av den anledningen har genomgående använts beteckningen EG, trots att beteckningen EU beträffande vissa ämnesområden är mer korrekt sedan Unionsfördragets ingående i Maastricht 1993. Jag har valt att lämna naturrettliga aspekter och synpunkter från allmän rättslära utanför framställningen, då detta skulle krävt långt mer utrymme.

Omfattande material har använts, av dels skatterättslig- och dels EG-rättslig natur. Den EG-rättsliga doktrinen har krävt sitt utrymme i arbetet, p g a att renodlad skatterättslig doktrin ej finns att tillgå i någon större omfattning. Den skatterättsliga doktrinen återfinns till största del i allmängiltig EG-doktrin, p g a att skatterätten än så länge ej har harmoniserats i någon större utsträckning. Internet har använts flitigt, bland annat har traktat och förarbeten funnits att tillgå via detta media. Utgångspunkten för arbetet är doktrin framställd av universitetslektor Lars Pelin.

Genomgången av EG-rätten har i allmänhet gjorts ur ett generellt EG-rättsligt perspektiv. Den har även erhållit en relativt framskjuten plats i arbetet. Jag har bedömt detta vara en nödvändighet för att erhålla tillräcklig bakgrund och insikt i EG-problematiken i förhållande till den nationella rätten och dubbelbeskattningsavtalsrätten. Därutöver har hänvisats till tysk rätt för specifik jämförelse av bl a den nationella inställningen till suveränitetsöverlåtelsen till Europeiska Gemenskapen.

3. Förkortningar

| | |
|---------|---|
| AvrL | Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. |
| ECJ | European Court of Justice |
| EES | Europeiskt Ekonomiskt Samarbete |
| EG | Europeiska Gemenskapen |
| EGF | Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen 1957 |
| EKSGF | Fördraget om upprättandet av Europeiska kol- och stålgemenskapen 1952 |
| EMU | European Monetary Union |
| EU | Europeiska Unionen |
| Euratom | Fördraget om upprättandet av Europeiska atomenergigemenskapen 1957 |
| FN | Förenta Nationerna |
| HD | Högsta Domstolen |
| JT | Juridisk tidskrift |
| KL | Kommunalskattelag (1928:370) |
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development |
| Prop | Proposition |
| RegR | Regeringsrätten |
| RF | Regeringsformen |
| RSV | Riksskatteverket |
| RÅ | Regeringsrättens Årsbok |
| SIL | Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt |
| SvJT | Svensk Juristtidning |

4. DUBBELBESKATTNINGS- AVTALS RÄTT

4.1. Historik

I takt med att den internationella samfärdseln ökat under tiden mellan första och andra världskriget har också behovet av dubbelbeskattningsavtal ökat. Så länge skatteuttaget var lågt förelåg inga sådana behov. Men med stigande skatteuttag spelade den internationella dubbelbeskattningen en allt större roll, framför allt i Europa. Sverige hör till de länder som gått i spetsen för utvecklingen och har idag ett välutvecklat nät omfattande drygt sjuttio dubbelbeskattningsavtal. Parallellt med utvecklingen har funnits ett önskemål om att skapa större enhetlighet och överskådlighet på området genom att ställa upp vissa gemensamma normer för dubbelbeskattningsavtalen.

4.2. Bilateral avtal, FN:s och OECD:s modellavtal

Redan 1928 påbörjades genom Nationernas Förbund ett arbete vilket utmynnade i ett modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning. Modellavtalet byggde dock på de avtalsslutande staternas interna bestämmelser mot internationell dubbelbeskattning. Det vidare arbetet ledde fram till framläggandet av två bilaterala modellavtal, Mexico-avtalet (1943) och London-avtalet (1946). De två sistnämnda modellavtalen rönt stor efterföljsamhet under den senare delen av 40-talet och hela 50-talet. Förenta Nationerna har därefter fortsatt arbetet.

OECD:s Fiscal Committee har framarbetat två olika modellavtal. Det ena är ett modellavtal av central betydelse; inkomst- och förmögenhetsskatteavtal, ”Model double taxation convention on income and capital”. Modellavtalet har stora drag i grundkonstruktionen av Förenta Nationernas modellavtal.

Det första modellavtalet antogs 1963 och reviderades 1977. Detta reviderades återigen 1992. Sedan dess utges modellavtalet i lösbladssystem för att möjliggöra kontinuerlig revidering. Modellavtalet samt vissa OECD-rapporter³ utgör en allmänt accepterad rättskälla vid tolkning samt tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. Det andra modellavtalet, vars användningsområde av naturliga skäl ej har lika stort till användningsområde, är ett arvs- och kvarlåtenskapsskatteavtal: "Model double taxation convention on estates and inheritances and on gifts". Det första modellavtalet av detta slag antogs 1966 och reviderades 1982. I förevarande arbete kommer det sistnämnda modellavtalet ej att behandlas mer ingående.

Medlemmarna i OECD, bland dessa ingår bland andra EU-staterna⁴, deltog i utarbetandet av modellavtalet för bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Modellavtalet ej är bindande⁵, möjlighet finns även till reservation av enskilda artiklar. Möjligheten till reservation medför att modellavtalet har stor flexibilitet för de ingående parterna. Reservationerna har ingen juridisk betydelse eftersom modellavtalet ej är bindande i sig, men fyller ändå sin funktion genom att de ger upplysning om medlemsstaternas inställning i olika spörsmål. Upplysningsvis kan nämnas att Sverige endast har reserverat sig beträffande artikel 18 och 21. Bägge reservationerna handlar om beskattningsrätt i pensionsärenden.

Modellavtalet har stor efterföljsamhet även hos stater vilka ej är medlemmar i OECD. Det finns dock ingen folkrättslig skyldighet att ingå dubbelbeskattningsavtal till undvikande av dubbelbeskattning mellan staterna⁶. Europeiska gemenskapens råd har utfärdat sk soft law,

³ Lars Pelin, svensk intern- och internationell skatterätt, not 150 s. 191, här nämns Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Report 1979 och 1984 of the OECD Committee on Fiscal Affairs.

⁴ Förutom EU:s medlemsstater ingår Finland, Norge, Island, Schweiz, Österrike, Turkiet, Japan, Australien, Nya Zeeland, Kanada och USA.

⁵ Klaus Vogel, on Double Taxation Conventions s. 44, p. 80, säger dock " - because as member States of the OECD, they are legally obligated to follow the Model and Commentary in principle". (Författarens kursivering).

⁶ Möjligen kan motsatsen hävdas i EU sammanhang, jämför artikel 220 i Romfördraget.

d v s rekommendationer att medlemsstaterna vid slutande av nya dubbelbeskattningsavtal låter använda sig av modellavtalet. Tack vare efterföljsamheten av rådets rekommendation har medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtalsrätt kommit att omfatta en allt större tillnärmning.

1980 antogs FN:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning⁷. Detta avtal är avsett att användas vid slutande av dubbelbeskattningsavtal mellan industriländer och utvecklingsländer. Överensstämmelsen mellan OECD:s och FN:s modellavtal är dock stor på grund av att OECD:s modellavtal användes som förebild vid utarbetandet av FN:s modellavtal. FN:s modellavtal är ej heller det bindande för medlemsstaterna.

Den största skillnaden mellan de båda modellavtalen består i att utvecklingsländerna i FN:s modellavtal givits större möjligheter till användande av källstatsprincipen. I OECD:s avtal föreskrivs i högre grad att källstaten skall ge upp beskattningsrätten, därmed skall beskattningsrätten tillfalla domicilstaten. Detta uppfattades drabba de kapitalimporterande utvecklingsländerna alltför hårt. FN-avtalet bygger till skillnad från OECD-avtalet inte på att avtalet ingås mellan jämställda parter, utan syftar istället till att i viss mån utjämna skillnader i beskattningsunderlaget till utvecklingsländernas fördel⁸.

4.3. Allmänt om dubbelbeskattningsavtal

Dubbelbeskattningsavtalen kan vara antingen partiella eller fullständiga. Definitionen av internationell dubbelbeskattning har under åren varierat i doktrinen. En allmänt vedertagen definition har de senaste åren utgjorts av den som används i OECD:s modellavtal. *Här anges att ”internationell dubbelbeskattning föreligger när två (eller flera) stater under samma tidsperiod tar ut samma eller likartade skatter av samma skattesubjekt*

⁷ United Nations Double Convention between Developed and Developing Countries, 1980.

⁸ Lars Pelin, Skattereformen och fortsatt reformerande, s. 406.

*avseende samma skatteobjekt*⁹. Avtalet bygger på den folkrättsliga principen *Pacta sunt servanda*, dvs avtal skall hållas¹⁰. Avtalen konstituerar i sig varken nya eller ändrade skatteanspråk¹¹. Förhållande som skall regleras i ett dubbelbeskattningsavtal är exempelvis när en person bosatt i Sverige är oinskränkt skattskyldig för samtliga sina inkomster, oavsett om dessa genererats utomlands eller inom det egna landet och parallellt har en annan stat, källstaten, ett skatteanspråk på inkomster härstammande från källstaten. På grund av detta har ett anspråk på internationell dubbelbeskattning uppstått.

Dubbelbeskattningsavtal träffas mellan staterna i syfte att undanröja, lindra eller hindra internationell dubbelbeskattning genom ömsesidiga eftergifter från bägge parter sida. Avsikten med dubbelbeskattningsavtalen är således inte att befria från all skattskyldighet, utan endast att undanta ett, av två skatteanspråk. Avtalet avgör vilken av staterna som skall avstå från sitt jurisdiktionella skatteanspråk. Avståendet från skatteanspråket kan bestå i att antingen vidta, eller underlåta vissa åtgärder. Uppfylls inte förpliktelseerna enligt ett dubbelbeskattningsavtal utgör detta ett folkrättsbrott, och skall som sådant avgöras av den Internationella domstolen i Haag¹².

Ytterligare en avsikt föreligger i staternas önskan att söka förhindra internationell skatteflykt. Med internationell skatteflykt avses den situation att den skattskyldige genom att utnyttja skillnader i olika länders skattelagstiftning uppnår skattelättnader eller undviker beskattning helt och hållet. Gränsen mellan skatteflykt och skatteplanering är dock flytande. Ett ytterligare för staterna gemensamt mål är att uppnå ett internationellt samarbete för främjande av vissa mål, t ex ömsesidig investering.

⁹ Citat: Kristina Ståhl, *Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser*, s. 46f, vilken hänvisar till OECD:s modellavtal, introduktionen, p.1.

¹⁰ Principen har kodifierats i *The Vienna Convention on the Law of Treaties* 1969, art 26.

¹¹ Lars Pelin, *Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv*, s. 21.

¹² *Statute of the International Court of Justice* 1945, art 36 1.

Att förhindra skattemässig diskriminering är ett annat mål¹³. Från svensk synpunkt föreligger även en önskan att uppmuntra investeringar mellan de båda avtalslutande staterna genom att stipulera låga källskatter på utdelningar, räntor, royalties och undantagande av beskattning av vissa inkomster¹⁴.

Dubbelbeskattningsavtal är folkrättsligt ingångna avtal, det binder endast staten och ej de enskilda medborgarna, enl Wienkonventionen¹⁵. Dock har för svensk del en principiell förändring inträffat. Regeringsrätten säger att Wienkonventionens principer för avtalsstolkning av dubbelbeskattningsavtal normalt kan ligga till grund för avtalsstolkning vid tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten¹⁶.

Stater kan ej undkomma det folkrättsligt ingångna avtalet genom att hänvisa till att avtalet strider mot internrättsliga regler. Däremot kan staten beträffande person med hemvist i landet sätta avtalet ur spel med stöd av en nationell reglering, utan att detta förfarande utgör folkrättsbrott.

Parternas skäl för att ingå ett dubbelbeskattningsavtal styrs av en önskan att fördela beskattningsunderlaget mellan sig. Vid den fördelningen har parterna en rad interna skäl till fördelningen. Här kan nämnas t ex den statsfinansiella målsättningen, att staten behåller så stor del som möjligt.

Skälen kan även bestå av de ekonomisk-politiska målsättningarna, t ex att erhålla så neutral beskattning som möjligt. Ett annat skäl kan vara antingen för att bibehålla neutralitet mellan inhemska och utländska investeringar, eller mellan inhemska och utländska företag inom det egna territoriet. De skattepolitiska värderingarna, exempelvis huruvida den enskildes försörjningsbörda skall tilläggas avgörande betydelse vid beskattning eller ej kan också tilläggas betydelse.

¹³ Lars Pelin, Application and Interpretation of Double Taxation Conventions between EU-states, s. 6.

¹⁴ Kerstin Boström och Rolf Tyllström, Skattenytt 1994 s. 647, Tolkning av skatteavtal.

¹⁵ The Vienna Convention on the Law of Treaties, artikel 1.

¹⁶ I RÅ 1996 ref 84 s 358, där det hänvisas till RÅ 1987 ref 162.

4.4. Strukturen i OECD:s modellavtal

Med anledning av att OECD:s modellavtal beträffande inkomst och förmögenhet är internationellt erkänt och åtnjuter stor efterföljsamhet, men även på grund av att de svenska dubbelbeskattningsavtalen numera undantagslöst följer modellavtalet, kommer nedan att översiktligt redogöras för dispositionen i OECD:s modellavtal. Modellavtalet har till syfte att avlägsna skadliga verkningar på utvecklingen av ekonomiska förbindelser mellan länder vid utbyte av varor, tjänster, kapitalrörelser och arbetskraft för att undvika hinder för den fria rörligheten. Syftet med modellavtalet är att avgöra vilken stat som beroende av typ av inkomst i ett kollisionsfall har den starkaste beskattningsrätten¹⁷.

Avtalet är tillämpligt på både fysiska och juridiska personer med hemvist i antingen den ena av de avtalsslutande staterna eller båda. Av central betydelse är definitionerna av person i artikel 3 och hemvist i artikel 4. Avtalet är uppdelat i sju kapitel.

Kapitel I, Avtalets tillämpningsområde. I detta kapitel behandlas vilka skatter och personer som omfattas av avtalet.

Kapitel II, Definitioner. Definitioner finns på olika ställen i avtalet. I detta kapitel har dock samlats särskilt för avtalet betydelsefulla sådana, såsom ex ”hemvist”.

Kapitel III, Beskattning av inkomst. I detta kapitel hittas de olika fördelningsartiklarna. I fördelningsartiklarna bestäms konstituerandet av källstat respektive bosättningsstat för de olika inkomsterna.

Fördelningsartiklarna kan dock vara exakt likalydande i olika dubbelbeskattningsavtal, men få direkt motsatta resultat beroende på vilka

metodartiklar som har valts¹⁸. Avtalets effekter kan därför endast bedömas genom att betrakta fördelningsartiklarna tillsammans med metodartiklarna. Vissa inkomster tillerkänns endast den ena av staterna, beträffande vissa andra inkomster stadgas att källstaten *får* beskatta inkomsten, den dubbelbeskattning som då uppstår får lösas med metodartiklarna i domicilstaten.

Kapitel IV, Beskattning av förmögenhet.

Kapitel V, Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning.

För undvikande av dubbelbeskattning finns två olika metodartiklar, exemption-metoden eller exemptmetoden och credit of tax metoden eller skatteavräkningsmetoden. Därtill kommer en del varianter av de bägge metoderna. Nedan kommer dock endast huvudmetoderna att beskrivas.

Exemption-metoden innebär att beskattning endast sker enligt en stats skattesystem, d v s den ena staten tillerkänns beskattningsrätten till en viss intäkt, den andra staten avstår ifrån att beskatta samma intäkt. Detta kallas obegränsad exempt. Vanligare är s k exempt med progressionsförbehåll. Detta innebär att hemviststaten vid fastställande av progressiviteten får beakta även de undantagna inkomsterna vid fastställande av progressiviteten på de icke undantagna inkomsterna. För svensk del får dock sedan 1991 inkorporationslagarna kontrolleras. I dessa har Sverige avstått från exempt med progressionsförbehåll. Sverige har gått ifrån sin tidigare huvudlinje att använda sig av exemption-metoden och i allt högre grad gått över till skatteavräkningsmetoden. Det förekommer dock att bägge metoderna för svensk del används i ett och samma dubbelbeskattningsavtal.

Skatteavräkningsmetoden innebär att beskattning av den enskildes inkomster sker enligt bägge staternas skattesystem, d v s även om källstaten tillerkänns

¹⁷Svensk intern- och internationell skatterätt, Lars Pelin s. 148.

beskattningsrätten genom en fördelningsartikel skall hemviststaten beskatta alla den skattskyldiges inkomster. Därefter skall hemviststaten låta avräkna den i källstaten erlagda skatten. Detta benämns obegränsad avräkning. Vanligare är att sk normal avräkning används. Detta innebär att avräkning av den i källstaten erlagda skatten endast får avräknas i den mån den ej överskrider hemviststatens beskattning av en motsvarande inkomst. Detta behöver ej nödvändigtvis leda till att den skattskyldige förlorar skattemässigt. De bägge staterna kan ha exakta lika omfattande skattskyldighet på den aktuella inkomsten. Men avsikten är att den skattskyldige ej skall kunna ”tjäna” skattebelopp på bekostnad av hemviststatens skattesystem.

Kapitel VI, Särskilda bestämmelser. Kapitlet innehåller modellavtalets diskrimineringsförbud och det för dubbelbeskattningsavtal speciella rättsmedlet ömsesidig överenskommelse. Diskrimineringsförbudet innebär förbud mot diskriminering av den andra statens medborgare¹⁹. Ömsesidig överenskommelse innebär för den enskilde en möjlighet att vända sig till särskilt anvisade myndigheter i de avtalsslutande staterna när svårigheter uppstår beträffande tolkning. Behörig svensk myndighet är i första hand finansdepartementet.

Myndigheterna är därvidlag ej begränsade av internrättsliga tolkningsprinciper, eftersom avsikten är att undvika beskattning som uppvisar olikheter med internationell lag²⁰. Detta kan medföra att vid den ömsesidiga överenskommelsen kan parterna bortse från internationella tolkningsprinciper. Rättigheten till överklagande med interna rättsmedel kvarstår opåverkad.

Utbyte av information mellan parternas myndigheter regleras även i detta kapitel. På grund av det alltmer ökande intresset att förhindra skattebrott och undandragande av skatter som omfattas av dubbelbeskattningsavtalen stadgas i

¹⁸ För en mer ingående redogörelse se Gustaf Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtal*, s. 73ff.

¹⁹ Jämför EG-rättens diskrimineringsförbud, artikel 6 Romfördraget.

modellavtalet att staterna skall tillhandahålla varandra upplysningar som skall ligga till grund för tillämpning av intern rätt. Detta gäller även i fall där någon särskild artikel ej berörs i avtalet.

Kapitel VII, Slutbestämmelser. Kapitlet innehåller de formella reglerna för ikraftträdande samt upphörande av avtalet.

Slutligen finns till modellavtalet bifogat omfattande kommentarer till varje modellartikel. Kommentarer syftar till att användas som utförliga anvisningar och hjälpmedel vid tolkning.

4.5. Multilaterala avtal

Multilaterala konventioner hade varit att föredra för överskådlighetens skull, men av praktiska skäl har multilaterala avtal visat sig vara mycket svåra att träffa avtal om, med hänsyn till olika rättssystem och nationellt olika traditioner. Inte ens inom EG existerar något multilateralt dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst- och förmögenhetsskatt. OECD:s skattekommitté har funnit att det endast i vissa grupper av länder med likartade skattesystem har visat sig vara möjligt att införa multilaterala avtal. Sällsynta exempel på sådana multilaterala avtal är de avtal som träffats mellan de nordiska länderna, vad avser inkomst- och förmögenhetsskatt, samt arv och gåva²¹.

Inom doktrinen anses de ovan nämnda multilaterala dubbelbeskattningsavtalen inta en säregen situation, i det att de innebär ett stort steg framåt i dubbelbeskattningsens historia²². Bilaterala dubbelbeskattningsavtal å andra sidan bidrar till att splittra dubbelbeskattningsavtalsrätten.

²⁰ Lars Pelin, Application and Interpretation of Double Taxation Convention between EU-States, s 22.

²¹ Lag (1989:933) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, Lag (1989:899) om dubbelbeskattningsavtal mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige beträffande skatter på arv och på gåva.

²² Gustaf Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 46.

4.6. Monism - Dualism

Dubbelbeskattningsavtal är ett, vilket tidigare nämnts, folkrättsligt ingånget avtal. Inom folkrätten finns två olika åskådningar, huruvida ingångna avtal binder parterna direkt, s k monism, eller om ratificering först krävs från staternas sida, s k dualism. Dualism kan genomföras genom antingen transformation d v s traktatet omskrives till svensk lag, eller genom inkorporation d v s traktatet i sin utformning accepteras genom antagande av en särskild lagstiftningsakt. Ur dualistisk synpunkt innebär detta att folkrätt och inomstatlig rätt är två helt skilda rättssystem. Monism däremot innebär att folkrätt och inomstatlig rätt är delar av ett sammanhängande rättssystem. Nederländerna utgör exempel på stat där monism tillämpas. Sverige däremot tillämpar dualism.

4.7. Staters suveränitet

Inom dubbelbeskattningsavtalsrätten står suveränitetsprincipen i centrum, varje stat har ett inre maktmonopol, såväl som ett yttre²³. Varje stat omfattas av full immunitet i förhållande till andra staters oinskränkta suveränitet. Folkrättsligt kan stater frivilligt avhända sig hela eller delar av suveräniteten till annan stat eller entitet²⁴, utan att för den skull gå förlorad sin uppnådda ställning av s k statehood. Kriterier för att en entitet skall kunna erhålla ställning av stat, s k statehood, är att ett territorium måste finnas med en permanent befolkning. Dessa skall stå under effektiv kontroll av en maktapparat med ett styrande statsorgan i förgrunden. Maktapparaten har eller kan ha formella förbindelser med andra stater. Ett ytterligare kriterium är att staten skall inneha självständighet i förhållande till andra stater.

²³ Statsimmunitetens omfattning, Lars Pelin, s 15.

²⁴ Detta uttryck har valts med tanke på EG, vilken ej utgör vare sig stat eller internationell organisation eller federativ union.

Oavsett vilken av staterna som avstår skatteanspråket är det det inre maktmonopolet staten gör avkall på. Avståendet sträcker sig endast så långt som följer av det folkrättsliga dubbelbeskattningsavtalet, inte längre. Suveräniteten utgörs av två sidor av samma mynt. Den ena sidan består av en rätt att utöva makt inom det egna territoriet. Den andra sidan består av statens rätt att inom det egna territoriet vara skyddad mot att andra stater utövar sin makt. En stats oinskränkta makt att beskatta bygger på suveränitetsprincipen och den rätt till beskattning som föreligger enligt statens interna skatteförfattningar. Den yttre gränsen för staters suveränitet beträffande beskattning utgörs av oförmågan att beskatta i staten icke hemmahörande personer, för inkomst dessa haft inom annan stats territorium.

4.8. Beskattningsgrunder; domicilstat - källstat

Två huvudprinciper gäller, vilka i princip varje stat åberopar till grund för sin beskattningsrätt. Den ena principen är domicilprincipen eller bosättningsprincipen, dvs rätten att beskatta i landet hemmahörande personer för samtliga inkomster oavsett var dessa har intjänats. Den andra principen är territorialitetsprincipen eller källstatsprincipen, dvs rätten att beskatta personer icke hemmahörande i landet, för inkomsterna intjänade inom statens territorium, eller med andra ord, för inkomster intjänade vid källan²⁵. Den förstnämnda principen fokuserar på subjektet för beskattning och den sistnämnda på objektet.

4.9. Dubbelbeskattningsavtals tillämplighet

För att undersöka huruvida ett dubbelbeskattningsavtal överhuvudtaget skulle kunna bli tillämpligt måste man starta i den interna internationella skatterätten,

²⁵Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Gustaf Lindencrona, s 29, en tredje princip är medborgarskapsprincipen, eller nationalitetsprincipen, vilken tillämpas parallellt av bland andra USA beträffande federala inkomstskatter. Principen går ut på, vilket namnet antyder, att beskattning av medborgaren sker i ursprungsstaten även om denne ej längre är bosatt i denna.

eftersom det är här det avgörs om någon principiell skattskyldighet föreligger. I det fall resultatet blir nekande går man ej vidare.

I de fall svaret blir jakande får man gå vidare till dubbelbeskattningsavtal i den mån sådant förekommer. Därefter måste undersökas huruvida den skattskyldige har hemvist enligt fördelningsartikeln i avtalet, i någon av de avtalsslutande staterna. Först när den för avgörandet ytterst centrala hemvisten har fastställts kan metodartiklarna användas, d v s antingen exemption-metoden eller skatteavräkningsmetoden. Däremot är det den internrättsliga internationella skatterättens sak att avgöra på vilket sätt inkomsten slutligen skall fastställas. Därmed tillämpas den interna skatterättens bestämmelser beträffande avdragsrätt mm. Det enda undantaget härvidlag utgör inkomstberäkning av fast driftsställes inkomster samt dess avdragsrätt för uppkomna kostnader i verksamheten, detta sker i enlighet med avtalet²⁶.

Användandet av exemption-metoden utesluter inte användande av skatteavräkningsmetoden i ett dubbelbeskattningsavtal, eller ens i samma stat. Den enda restriktionen består i att staten måste ha bestämt sig för att använda den ena metoden för vissa inkomster och den återstående metoden för ytterligare andra inkomster. Detta har medfört att metodartiklarna i vissa avtal har blivit omfattande och därmed svåröverskådliga.

²⁶ OECD:s modellavtal artikel 7 p 3.

5. Svensk rätt

5.1. Införlivandet av dubbelbeskattningsavtal

För svensk del stadgas behörigheten för den svenska regeringen att ingå dubbelbeskattningsavtal med annan stat i KL 72§ 2 mom 1 st. När ett dubbelbeskattningsavtal har träffats och av riksdagen enligt RF²⁷, införlivats med svensk rätt, blir det en del av den svenska internationella skatterätten och har samma dignitet som övrig svensk lag. Detta ger de svenska dubbelbeskattningsavtalen en speciell position såsom dels folkrättsliga avtal, och dels gällande intern svensk lag.

Sedan 1982 införlivas de svenska dubbelbeskattningsavtalen genom en s k inkorporationslag, till vilket avtalet är bifogat som bilaga. Inkorporationslagen innehåller dels rättsgrunden till den allmänt erkända principen om dubbelbeskattningsavtalens förhållande till intern internationell skatterätt²⁸, dels den s k gyllene regeln och dels en hänvisning till den enskilde om vart denne skall vända sig vid åtgärder vidtagna i strid mot avtalet.

Den gyllene regeln utgör därmed en internrättslig reglering och ej en folkrättslig sådan. Den gyllene regeln säger att ett dubbelbeskattningsavtal endast kan inskränka en stats beskattningsrätt, aldrig utvidga densamma. Nämnas kan dock att i vissa länder kan den interna lagen medge att staten i fråga tillvaratar en längre gående beskattningsrätt enligt dubbelbeskattningsavtal²⁹.

Propositionen till riksdagen inför ingåendet av ett avtal innehåller förslag till två olika rättssystem. Den första är den internrättsliga sidan av förslaget om att

²⁷ Regeringsformen 1:4, 8:3, 10:5.

²⁸ Gustaf Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, dessutom kommer principen till uttryck i Kommunalskattelagen 53§ 1 mom 1 st med hänvisning till 72§, s. 25.

²⁹ Nordstedts Juridik CD-Skatt 98:3, Litteratur, Internationell beskattning, Avdelning 2 internationell beskattning, Inledning s.2.

riksdagen skall anta inkorporationslagen. Den andra är den folkrättsliga sidan av förslaget om att riksdagen skall anta dubbelbeskattningsavtalet³⁰. På grund av den folkrättsliga karaktären hos dubbelbeskattningsavtalet kan riksdagen inte göra några ändringar i förslaget. Den kan endast anta förslaget i sin helhet eller förkasta det. Antagandet av inkorporationslagen är dock ej tillräckligt. Därutöver krävs att den andra statens folkrepresentation godkänner avtalet. Slutligen skall avtalet ratificeras vid gemensamt sammanträde, alternativt kan notifikation ske.

Genom parternas gemensamma revisioner av dubbelbeskattningsavtal, när omständigheterna så påkallar, pågår en ständig utveckling och förändring av dubbelbeskattningsavtalsrätten. Detsamma gäller uppsägningar och upphörande av avtalet. Förfarandet beträffande uppsägning och uppsägningstid regleras i avtalet.

Förändringarna kräver dock beslut av riksdagen. En smidigare konstruktion har dock valts för nya skatter, alternativt skatter vilka skall ersätta tidigare skatter, när dessa är av i huvudsak likartade slag som de skatter vilka redan omfattas av avtalet³¹. För sådana fall gäller att avtalet skall tillämpas på dessa skatter, notifikation till den andra parten skall ske årligen. I avsikt att undvika tillämpnings- och tolkningsproblem häftas ofta interna icke bindande föreskrifter till avtalen. Särskilda tillämpningsföreskrifter förekommer även. I doktrinen diskuteras huruvida sådana interna föreskrifter överhuvudtaget utgör en nationell angelägenhet³².

Att dubbelbeskattningsavtalet har samma dignitet som intern rätt hindrar dock inte att avtalet har företräde vid kollisionsfall mellan intern svensk skattelag och avtalet. Detta är naturligt med tanke på att Sverige uttryckligen vid ingåendet av avtalet samtidigt avstod en del av sin suveränitet till förmån för avtalet. Därtill

³⁰ Gustaf Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 14.

³¹ Modellavtalet artikel 2 punkt 4.

torde komma att dubbelbeskattningsavtal går före intern skattelagstiftning såsom varande speciallagstiftning. I ett eventuellt kollisionsfall måste man för att kunna veta om lagen inkräktar på folkrätten först avgränsa lagen. Förbud mot diskriminering av utländska företag eller utländska medborgare skall iakttagas enligt de svenska dubbelbeskattningsavtalen. I RÅ 1987 ref 158 fann regeringsrätten att den skillnad mellan behandling av svenska koncerner respektive utländska moderbolag vid koncerninterna aktieöverlåtelser var i strid med diskrimineringsartikeln i det svensk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet.

5.1.1. Exemption-metoden

För svensk del stadgar den interna internationella skatterätten i KL 74§, beträffande exemption-metoden, att inkomst som enligt dubbelbeskattningsavtal eller annat beslut undantagits från beskattning, ej heller har avdragsrätt för kostnader hänförliga till intäkten. Detta innebär att avdrag för underskott ej kan medges vid den nationella beskattningen.

5.1.2. Avräkningsmetoden

Skatteavräkning i Sverige regleras genom en särskild lag, avräkningslagen³³. Förmögenhetsskatt omfattas dock ej. Vid beräkning enligt avräkningslagen får den sk over-allmetoden användas, vilket innebär att alla utländska inkomster får läggas ihop för beräkning av det sk spärrbeloppet. Därmed har Sverige relativt generösa regler beträffande skatteavräkningen, eftersom ett dubbelbeskattningsavtal i normala fall endast gäller i förhållande till endast en annan stat.

³² Lars Pelin, svensk intern- och internationell skatterätt, not 117 s. 168, här hänvisas till Sundgren, Efterlevnad av traktater, Skattenytt 1995 s. 463ff.

³³ Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Att på detta sätt låta beskattningen i flera stater få avräknas mot den svenska skatten enligt den interna lagen, skulle om detta ej tilläts i praktiken medföra att förfarandet stred mot den sk gyllene regeln. Enligt denna regel får ett dubbelbeskattningsavtal endast begränsa en stats beskattningsanspråk, aldrig utvidga detta. Over-allmetoden innebär därför att höga skatter betalda i någon eller några stater får läggas ihop med låga skatter betalda i andra stater för att på så sätt erhålla så stora avräkningsmöjligheter som möjligt. Spärrbeloppet innebär att avräkning av den utländska skatten ej medges till större belopp än vad som skattemässigt skulle ha belöpt på inkomsten vid intern svensk beskattning.

Vissa kriterier krävs för att avräkningslagen skall kunna bli tillämplig. Skatten måste vara slutlig, ej preliminärt erlagd i utlandet, samt vara rent faktiskt erlagd. Den skall enligt skattelagstiftningen i den utländska staten, anses härröra därifrån. Skatten skall därtill belöpa på i Sverige skattepliktig inkomst, vilket innebär att om den sk sex-månaders regeln blir tillämplig och inkomst därmed blir skattefri kan den utländska skatten ej avräknas. På grund av att exemption-metoden och avräkningsmetoden ej får tillämpas parallellt finns samordningsregler i AvrL 9§.

För det fall att inget dubbelbeskattningsavtal finns har lagstiftaren ändå ställt möjligheten till buds att genom avräkning av utländsk skatt mot den svenska, eller genom avdrag för utländsk skatt som en omkostnad³⁴ få korrigerad av skatt erlagd i utlandet.

5.1.3. RÅ 1995 ref 69

Sverige har som en följd av det mycket kritiserade Kenyamålet, RÅ 1995 ref 69, infört Lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. I nämnda avgörande uppkom en dubbel skattefrihet genom att Regeringsrätten lät dubbelbeskattningsavtalets regler beträffande

³⁴ Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, Kommunalskattelagen (1928:370) 20§ anv p 4.

bosättning vara bestämmande vid tillämpningen av den interna skatterätten. Den ovan nämnda lagen förhindrar att ett liknande avgörande skall kunna uppkomma genom att den reglerar hur de interna internationella skattereglerna skall tillämpas i förhållande till dubbelbeskattningsavtal. Avtalets bestämmelser om hemvist, definitioner mm skall uteslutande användas vid tillämpningen av avtalets regler. Avtalets begrepp skall med andra ord ej påverka de svenska interna beskattningsreglerna³⁵. Regeringsrätten har sedermera i RÅ 1996 ref 38 fattat ett avgörande i enlighet med den nya lagen.

³⁵ Detta framgår redan av Klaus Vogel, on Double Taxation Conventions s. 170, p 5. Till den svenske lagstiftarens försvar kan sägas att inget fanns som hindrade att lagen infördes som kodifiering av redan gällande internationell lag. Avsikten var att förhindra ett nytt avgörande i likhet med utgången i RÅ 1995 ref 69.

6. EG-RÄTT

6.1. EG:s regelverk

EG-rätten intar en dubbel position i dess konstruktion som rättsordning. Dels är den en självständig rättsordning, och dels är den en integrerad rättsordning i medlemsländernas rättsordningar.

EG:s samlade regelverk benämns ibland l' *acquis communautaire*. EG-rätten indelas i primär och sekundärrätt. Den primära rätten består av grundfördragen, dvs EKSGF, Euratom och EGF och därtill fogade protokoll, samt ändringar och tillägg av fördragen. Förutom fördragen torde även allmän folkrätt räknas in i primärrätten i den mån den är relevant för EG³⁶. Sekundärrätten består av de bindande rättsakter EG:s institutioner fattat i enlighet med artikel 189 i Romfördraget³⁷. Därtill kommer de traktat EG slutit med länder utanför gemenskapen samt med internationella organisationer. Även allmänna för medlemsländerna gemensamma rättsprinciper ingår i EG-rätten³⁸.

Eg-domstolens praxis ingår i sekundärrätten, detsamma gäller rättspraxis beträffande mänskliga rättigheter sådan den utvecklats av den Europeiska domstolen i Strasbourg, eftersom European Convention on Human Rights ingår i primärrätten.

En ytterligare rättskälla, dock ej bindande, består av den rikliga europeiska juridiska doktrinen, vilken ofta är inriktad på att lämna bidrag till rättsutvecklingen inom gemenskapen.

³⁶ Michael Droege, Göran Lysén, *Introduktion till EU och EG-rätten*, s. 82.

³⁷ Romfördraget om upprättandet av den Europeiska ekonomiska intressegemenskapen, 1957.

³⁸ Detta har numera kodifierats genom artikel F i Maastrichtfördraget.

6.2. Sui generis

I sin praxis har EG-domstolen³⁹, ECJ, gång efter annan slagit fast att EG-rätten utgör ”a new legal order”, Sui generis⁴⁰. Redan 1962 konstaterade domstolen i ett förhandsavgörande, Van Gend en Loos, att gemenskapen utgör ”a new legal order of international law for the benefit of which the states have limited their sovereign rights, albeit within limited fields”. (Författarens kursivering).

Europeiska Gemenskapen som entitet uppfyller ej kriterierna för statehood. Den saknar regering, har inget eget territorium men uppvisar drag av en federativ union. Kriterierna för att kunna ingå folkrättsliga avtal, d v s statehood, är uppfyllda av de stater vilka ingått medlemskap med den Europeiska gemenskapen. Genom anslutningen gör staterna avkall på sin suveränitet. Detta avstående anses som ett konstituerande av ”a new legal order” vilken ges folkrättslig dignitet. EG är mer korrekt att likna vid en internationell entitet, än en stat, vilken grundats på folkrättsligt avtal. Såsom varande ”Sui generis” entitet räknas EG, tillsammans med exempelvis Katolska kyrkan, vilken även den saknar eget territorium, till en särskild grupp av folkrättssubjekt⁴¹. Beträffande EG:s Sui generis status råder dock delade meningar⁴².

6.3. Supremacy

EG-rätten har av EG-domstolen fastslagits ha s k supremacy, d v s företräde framför nationell rätt inom sitt behörighetsområde, och därtill överstatlighet⁴³. I doktrinen finns påpekanden om att principen om EG-rättens företräde inte är

³⁹ European Court of Justice har säte i Luxemburg och består av en domare från varje medlemsstat, dvs totalt 15 medlemmar.

⁴⁰ van Gend 26/62 (1963) ECR 1, Francovitch C-6/90, C-9/90 (1991) ECR 5357.

⁴¹ Göran Lysén, EG och dess institutioner: Ett statsrättsligt perspektiv, s. 19.

⁴² Claudio M Radaelli, The Politics of Corporate Taxation in the European Union, s. 38 där han hänvisar till Strange 1994a, ”The European Union is not as sui generis as those engaged in European studies are inclined to think. It remains only a rather sophisticated trade area”. (Författarens kursivering).

⁴³ Costa v Enel 6/64 [1964] ECR 585, Simmenthal 106/77 [1978] ECR 629, Factortame I C-213/89 [1990] ECR I-2466.

absolut tillämplig utan borde formuleras som att varje rättsnorm har företräde inom sitt kompetensområde eller sin tillämpningsfär. Av detta följer att den centrala frågan blir vilken institution som har att avgöra kompetensfrågan och därmed vilken regel som i den aktuella situationen skall ha företräde⁴⁴.

I ett uttalande ca trettio år efter Van Gend en Loos, angående EES-avtalet, går EG-domstolen så långt som till att konstatera att "*The latter (The EEC-treaty), albeit concluded in the form of an international agreement, nonetheless constitutes the constitutional charter of a Community based on the rule of law. A new legal order for the benefit of which the States have limited their sovereign rights, in ever wider fields, is established*"⁴⁵. (Författarens kursivering och understrykning). Detta kan jämföras med Van Gend en Loos, här hade domstolen begränsat sig till "*albeit within limited fields*". I fallet Costa v Enel uttalades dessutom att medlemsstaterna en gång för alltid hade överfört suveräna rättigheter till EG⁴⁶. Detta är ur gemenskapens synpunkt en förutsättning för EG-rättens genomslagskraft hos medlemsstaterna.

De avgörande där EG-domstolen har slagit fast att EG-rätten har företräde har inte direkt behandlat skattefrågor. Men de principer som slagits fast i EG-domstolens avgöranden har tillämplighet inte bara inom de områden där avgöranden har tagits, utan är generellt tillämpliga, där domstolen så finner.

6.4. Direkt tillämplighet

De EG-rättsliga fördragen som konstituerar Europeiska Ekonomiska Gemenskapen, Kol- och Stålunionen samt Europeiska atomenergigemenskapen och en del av de rättsakter rådet beslutar, har direkt tillämplighet, d v s de är

⁴⁴ Ola Wiklund, EG-domstolen tolkningsutrymme, s. 462.

⁴⁵ Yttrande 1/91 Draft Agreement relating to the Creation of the European Economic Area [1991] ECR I-6079, s. 21.

⁴⁶ Göran Lysén, EG och dess institutioner, s. 55.

tillämpliga i den form de beslutats och får ej implementeras med den nationella rättsordningen.

6.5. Direkt effekt

Principen om EG-rättens direkta effekt utgör även den en förutsättning för EG-rättens genomslagskraft. I doktrinen förekommer uppfattningen att direkt effekt skall ses som det normala tillståndet i EG-rätten. Det är då först i frånvaro av direkt effekt som problem uppstår⁴⁷.

Redan 1962 slog EG-domstolen fast i det ovan nämnda förhandsavgörandet van Gend en Loos att vissa fördragsbestämmelser i Romfördraget kan för enskilda ge upphov till rättigheter. Rättigheterna kan genomdrivas vid nationell domstol. På detta sätt har vissa fördragsbestämmelser givits direkt effekt. Bestämmelser med direkt effekt kan dock ej ge upphov till skyldigheter för enskilda.

Fördragsbestämmelser med direkt effekt kräver ingen ytterligare implementering från medlemsstaterna. Härtill kommer att sådana bestämmelser måste vara ovillkorliga och tillräckligt precisa för att kunna grunda krav från enskilda. Rättigheten i sig får ej vara avhängig av en bedömning eller valmöjlighet hos gemenskapens institutioner, eller av en enskild medlemsstat.

EG-domstolens slutsats om direkt effekt grundas på fyra omständigheter⁴⁸.

- Upprättandet av en gemensam marknad, d v s målet med Romfördraget, implicerar att fördraget är något annat och mer, än en traditionell folkrättslig konvention.

⁴⁷ Pierre Pescatore, The Doctrine of "Direct Effect": An Infant Disease of Community Law, s. 155.

- I och med detta är de direkta rättsverkningarna ej längre begränsade till medlemsstaterna utan omfattar även de enskilda medborgarna.
- Medborgarna anses vara medverkande i styrandet av EG genom sitt deltagande i Parlamentet och Ecosoc⁴⁹.
- Genom tillkomsten av förhandsbeskedsinstitutet i artikel 177, vilket skall resultera i en enhetlig rättstillämpning i EG, anses medborgarna ha givits rättighet att åberopa EG-rätten vid nationella domstolar.

Fördragsbestämmelser kan ha både vertikal och horisontell effekt. Med vertikal effekt menas att den enskilde medborgaren kan åberopa bestämmelsen inför domstol gentemot den egna staten. Horisontell effekt innebär att fördragsbestämmelsen kan åberopas inför domstol av enskild gentemot juridisk person, exempel på sådan fördragsbestämmelse är artikel 119 i Romfördraget, d v s regeln om lika lön för män och kvinnor för lika arbete.

Även direktiv kan ha direkt effekt, dock än så länge endast direkt vertikal effekt. Av att direktivet är tillräckligt specifikt och ovillkorligt, samt att implementeringsfristen har utgått och direktivet ej har implementerats, följer att enskild har rätt att åberopa direktivet inför nationell domstol⁵⁰. Härvidlag skiljer sig folkrätten från EG-rätten. Folkrättsligt ingångna avtal av stater med dualistiskt synsätt kan ej grunda rättigheter och skyldigheter varken mellan enskilda, eller enskild och stat⁵¹.

6.6. EG-domstolens olika skepnader

EG-domstolen intar en särskild ställning i det att den fyller tre olika funktioner. Den första funktionen utgör dess ställning av författningsdomstol när den i enlighet med artikel 173 avgör förenligheten med EG-rätten hos de rättsakter som EG-

⁴⁸ Torbjörn Andersson, Rättsskyddsprincipen, s. 41.

⁴⁹ Ekonomiska och sociala rådet.

⁵⁰ Jan Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 119, detta förnekades 1985 av den tyska Bundesfinanzhof i bland andra målet BFHE 143, men korrigerades av författningsdomstolen två år senare.

⁵¹ Se dock RÅ 1996 ref 84 s 358, där det hänvisas till RÅ 1987 ref 162.

institutionerna fattat. Det anses att EG-domstolen ser sig själv som en konstitutionell domstol när den i sin strävan att bevaka den primära rätten fyller ut och vidareutvecklar fördragen utan medlemsstaternas direkta medverkan. Därvid utgör domstolens verksamhet det medvetna kittet mellan olika politiskt stridiga viljor inom EG⁵². Den andra är att den agerar som internationell domstol när den i enlighet med artikel 169 avgör huruvida medlemsstaterna begått fördragsbrott eller ej. Slutligen fungerar domstolen som en rättighetsdomstol genom förhandsbeskedsinstitutet i artikel 177 av Romfördraget när den kontrollerar att medborgarnas rättigheter ej kränks.

6.6.1. Förhandsbeskedsinstitutet i artikel 177 Romfördraget

Vid ett artikel 177-förfarande kan och, vid de högre instanserna (för svensk del HD och RegR) skall, bindande förhandsbesked inhämtas från EG-domstolen vid tveksamhet om hur gemenskapens regler skall tolkas i enskilt fall. EG-domstolen avgör tolkningen av den aktuella EG-regeln, ej den nationella tvisten.

Inom detta institut har EG-domstolen ej behörighet att tolka och rättspröva medlemsstaternas interna lagstiftning. Detta innebär att EG-domstolen ej heller kan ogiltigförklara svenska rättsregler när de står i strid med EG-rätten. Denna möjlighet/skyldighet som förhandsbeskedet innebär skall garantera en enhetlig och homogen tillämpning av EG-rätten. Artikel 177- förfarandet medverkar även mycket starkt till att utforma EG-rätten till ett alltmer domarskapt rättssystem. Domstolen anser sig kunna tolka dubbelbeskattningsavtal mellan t ex Sverige och Tyskland.

Denna uppfattning grundar sig på artikel 177 b i Romfördraget. I denna bestämmelse vilken reglerar EG-domstolens rätt till tolkning vid förhandsavgöranden uttalas ej någonting om EG-domstolens behörighet beträffande dubbelbeskattningsavtal. Vad som enligt artikel 177 b skall tolkas är

⁵² Europagemenskap och rättsvetenskap, Utredning utförd av de juridiska fakulteterna på uppdrag av regeringen 1992, s. 59ff.

de unilaterala, d v s de ensidiga rättsakter som de EG-rättsliga institutionerna fattat i enlighet med artikel 189, här ingår ej traktat vilka till sin karaktär är antingen bilaterala eller multilaterala. Domstolens kompetens grundar sig därför på en funktionell tolkning av artikel 177, för att därigenom tillförsäkra en likformig tillämpning och tolkning av EG-rätten⁵³.

6.6.2. EG-konform tolkning

Principen om EG-konform tolkning⁵⁴ innebär att nationella domstolar såsom varande en del av medlemsstaterna, är förpliktade att tolka och tillämpa nationell rätt i ljuset av relevanta EG-direktivs ordalydelse och ändamål. Detta gäller i de fall Romfördraget eller ett direktiv ej kan ha direkt effekt p g a att bestämmelsen ej är tillräckligt klar. EG-domstolen har då utvecklat principen om indirekt effekt, eller s k EG-konform tolkning.

I tysk rätt har en tolkningsprincip utvecklats som uppvisar stora likheter med den EG-konforma tolkningsprincipen. Denna princip benämns författningskonform lagtolkning. Enligt denna skall de tyska domstolarna vid en tolkning som tillåter flera tolkningar välja den som står i överensstämmelse med den tyska författningen, d v s Grundgesetz⁵⁵.

Principen om EG-konform tolkning är ett uttryck för de nationella domstolarnas lojalitetsplikt gentemot EG, enligt artikel 5 i Romfördraget⁵⁶. Bestämmelsen om medlemsstaternas samarbetsplikt i artikel 5 är allmänt och generellt hållen. Den

⁵³ Michael Droege, Göran Lysén, Introduktion till EU och EG-rätten, s. 159.

⁵⁴ Jan Kjellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 50 not 126: Principen om EG-konform tolkning kallas även von Colson-principen, eller direktkonform tolkning eller fördragskonform tolkning. Ibland talas även om ”indirekt effekt”. I von Colsonmålet, (von Colson and Kamann 14/83 [1984] ECR 1891) sade EG-domstolen: Av detta följer att vid tillämpning av nationell lag och särskilt de regler i den nationella lagen som implementerar direktivet, krävs av nationella domstolar att de tolkar den nationella lagen i ljuset av texten och syftet med direktivet för att uppnå det resultat som refereras till i artikel 189 p.3. (Författarens översättning).

⁵⁵ Jan Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 117.

⁵⁶ Torbjörn Andersson, Rättsskyddsprincipen, s. 50.

stadgar att medlemsstaterna är förpliktigade att vidta alla åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa fullgörandet av de förpliktelser som följer av Romfördraget, samt att avstå från att äventyra fördragets mål. Artikel 5 innebär vidare att nationella domstolar har en plikt att erbjuda enskilda ett effektivt skydd för de rättigheter som garanteras, grundade på direkta effektiva EG-rättsliga regler. För de fall detta skydd ej upprätthålls, blir en medlemsstat skadeståndsskyldig⁵⁷. De nationella domstolarna har gentemot de enskilda en rättsskyddsplikt som bl a omfattar likabehandling av EG-anspråk⁵⁸.

Det är huvudsakligen i anslutning till direktiv som den EG-konforma tolkningsförpliktelsen tillämpas. Tolkningen kan i vissa fall komma att medföra att domare sätter sig i lagstiftarens ställe, i det att domarens tolkning kan medföra en relativt ingående rekonstruktion av lagen⁵⁹. Det är dock oklart hur långt förpliktelsen att tolka nationell lag EG-konformt sträcker sig. I von Colson-målet sades att nationell domstol skall tolka lagstiftning konformt ”*in so far as it is given discretion to do so under national law*”, i Marleasing⁶⁰ synes denna plikt ha utsträckts till ”*as far as possible*”. (Författarens kursivering).

Det har även hävdats att det är beroende av de nationella tolkningsreglerna hur långt den EG-konforma tolkningsförpliktelsen sträcker sig⁶¹. Detta kan innebära att förpliktelsen sträcker sig olika långt i olika medlemsstater beroende på respektive stats nationella tolkningsmetoder. I svensk doktrin anges att skattelag skall tolkas på det sätt som lagtexten ger anledning att vänta, d v s på ett ”normalt sätt”⁶², men vid EG-konform tolkning skall nationella regler ej längre tolkas

⁵⁷ Francovich m fl mot Italien, C-6/90 och 9/90 [1991] ECR 5357.

⁵⁸ Torbjörn Andersson, Rättsskyddsprincipen, s 317.

⁵⁹ Ola Wiklund, EG-domstolens tolkningsutrymme, s. 40.

⁶⁰ Marleasing C-106/89 [1990] ECR I-4156.

⁶¹ Jan Kellgren, mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 52.

⁶² Normalt sätt medför bl a att transaktioner vilka medvetet genomförs av förmodade skatteflyktsskäl ej kan ha lika höga förväntningar på att omfattas av principen ”*in-dubio- contra-fiscum*”, d v s i tveksamma fall för den enskilde mot skattemyndighet. Här kan enligt författarens mening en parallell göras med EG-rättens princip om ”*legitimate expectations*”, d v s enskilds berättigade förväntning baserad på rättssystemet. Principen har nära samband

normalt utan konformt. Principen om EG-rättskonform tolkning anses vara tillämplig även i horisontella fall mellan enskilda. Detta kan medföra att principen kan leda till tolkningar till nackdel för enskild.

EG-domstolen anbefaller iakttagelse av principerna om rättssäkerhet och icke-retroaktivitet vid rättstillämpning. På grund av detta måste rimligen försiktighet iakttagas vid EG-rättskonforma tolkningar av skattelag till nackdel för enskild. (Författarens anmärkning).

Svenska förarbeten är ej bindande vid domstolstillämpning, detta medför att förarbeten ej kan sätta gränsen för den EG-konforma tolkningen. I propositionen om Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen uttalas att ”*Ett motivuttalande av detta slag får emellertid aldrig göra anspråk på att utgöra ett auktorativt besked om bestämmelsens rätta tolkning*”...⁶³ (Författarens kursivering)

På senare år har framförts farhågor om att domstolarna kommer att få ökad makt till följd av att EG-rätten införs i Sverige. Detta skulle bli en följd av att domstolarna kommer att se sig föranledda att tolka lagen EG-konformt. I motsvarande mån som domstolarnas betydelse ökar, minskar den svenske lagstiftarens makt. Detta blir effekten av att domarna frigör sig från den nationella rätten i den EG-konforma tolkningsprocessen. I doktrinen framkommer även farhågor beträffande domarens skön vid minskad användning av förarbeten⁶⁴. Kraven på domstolarna ökar dock, de har fått en avsevärd större mängd rättsligt bindande material att ta hänsyn till vid sina avgöranden än före Sveriges inträde i

med förutsägbarheten. Här har EG-domstolen i ett icke ringa fall uttalat att legitimate expectations ej erkänns i den mån det uppstått som ett resultat av spekulativt förfarande vilket möjliggjorts genom en svaghet i det rättsliga systemet. Se exempelvis Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel v Firma C Mackprang 2/75 [1975] ECR 616.

⁶³ Prop 1994/95:19 s.529.

⁶⁴ Juridisk tidskrift 1991/92, Lars Pehrson, EG-samarbetet och den svenska rättskälleläran, s. 637, han anser att genom att de många gånger detaljerade föreskrifterna i förarbetena försvinner, kommer utrymmet för domarnas skön att öka i många fall.

den Europeiska Unionen. Ett alternativ till den befarade ökade domstolsmakten vore att förstärka lagrådets roll⁶⁵. Lagrådets uttalanden är i sin nuvarande utformning ej bindande, utan endast att ses som rekommendationer.

Hur ställer sig då EG-konform tolkning till dubbelbeskattningsavtal?

Dubbelbeskattningsavtalen blir visserligen nationell rätt, men vid ingåendet görs detta mellan två (eller flera) stater som ett internationellt folkrättsligt avtal. Är nationella domstolar även skyldiga att tolka dubbelbeskattningsavtal EG-konformt? D v s tolka nationell rätt i form av dubbelbeskattningsavtal, i ljuset av relevanta EG-bestämmelser? Ja, i den mån EG-rätten ger en specifik term beträffande den aktuella typen av skatt, en annan innebörd än den medlemsstaterna föredrar, skall EG-konform tolkning tillämpas även vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal⁶⁶.

6.6.3. EG-domstolens behörighet att tolka nationell lag

EG-domstolen har att tolka rätt och lag enligt artikel 164 i Romfördraget. Med detta avses EG-rätt, ej nationell eller internationell rätt. Ett undantag finns, nämligen när EG-domstolen för att kunna fastställa huruvida ett fördragsbrott har begåtts av medlemsstat eller ej. I den situationen aktualiseras tolkning av nationell lag⁶⁷.

I praktiken tolkar dock EG-domstolen inte bara artikel 164 utan även medlemsstaternas interna lagstiftning och ser om den överensstämmer med EG-rätten. Eftersom EG-domstolen formellt inte är behörig att tolka nationell rätt, formulerar den istället regelmässigt om frågor om nationell rätts överensstämmelse

⁶⁵ Svensk Juristtidning i bokform, 1997, Joakim Nergelius, "Domstolarna, grundlagen och rättighetsskyddet – några reflektioner kring de senaste årens debatt och praxis, s. 426.

⁶⁶ Klaus Vogel, on Double Taxation Conventions, s. 211, p. 62b.

⁶⁷ Lars Pelin, Application and Interpretation of Double Taxation Conventions, s. 38.

med EG-rätten, till frågor om tolkning av EG-rätt⁶⁸. Det händer även att domstolen mer generellt uttalar sig om huruvida en viss typ av lagstiftning är förenlig med den aktuella EG-regeln eller ej.

Frågan kan ställas huruvida en principiell förändring var avsedd med utgången av ett förhandsbesked från 1997⁶⁹. Här synes domstolen mer öppet ha tolkat nationell lag. EG-domstolen uttalade här att den hade kompetens att tolka ett EG-rättsligt direktiv när detta genom nationell lag har gjorts tillämplig på rent nationella förhållanden vilka annars inte omfattades av direktivets bestämmelser. Konsekvensen av detta blir att EG-domstolen på nytt utvidgat sitt kompetensområde genom sitt avgörande.

För att juridisk samstämmighet skall uppnås beträffande EG-domstolens tolkningsbehörighet bör artikel 164 i Romfördraget kompletteras med en uttrycklig bestämmelse om att EG-domstolen har rätt att tolka medlemsstaternas anslutningslagar⁷⁰. Alternativt kan artikel 177, förhandsbeskedsinstitutet, kompletteras med att domstolen har rätt att tolka och tillämpa inte enbart EG-rätt utan även medlemsstaternas nationella rättsordningar.

⁶⁸ Michael Droege, Göran Lysén, Introduktion till EU och EG-rätten, s.160.

⁶⁹ Nils Wahl, JT 1997/98 s. 429, EG-domstolen tolkar nationell rätt, C-28/95 A. Leur – Blom v. Inspecteur der Belastingdienst/Onderneming Amsterdam 2, dom av den 17 juli 1997. Sedermera givet målnummer Leur-Blom C-28/95 ECR 1997 I-4161.

⁷⁰ Enligt Lars Pelin, seminarium 2, Tolkning av dubbelbeskattningsavtal, 1997-11-24, Specialkurs Internationell beskattning, Lunds Universitet.

7. Sveriges anslutning till EG

7.1. Överlämnande av suveränitet

Frågan om EG-domstolens kompetens skall framförallt avgöras utifrån gemenskapens fördrag, ur vilka det framgår i vilken omfattning medlemsstaterna överlämnat sin befogenhet. I sammanhanget blir framförallt den tidigare nämnda artikel 164 i Romfördraget aktuell. Här stadgas att domstolens kompetens är att värna om att följa lag och rätt, samt att upprätthålla Romfördraget. I anslutningslagarna anges uttryckligen inom vilka områden vi av sagt oss den egna bestämmanderätten, detta framgår ej av Romfördraget.

Anslutningslagen⁷¹ är en rent internrättslig reglering och kan ej tolkas av EG-domstolen. I 2 § sägs att de fördrag och andra instrument enligt 4 §, bl a Romfördraget, Kol- och stålfördraget, Atomenergifördraget och övriga medlemsländers anslutningsfördrag, som ingåtts av Europeiska gemenskaperna före Sveriges anslutning, samt de rättsakter, avtal och andra beslut antagna av EG, skall gälla med den verkan som följer av dessa.

I 3 § uttrycks den direkta överlåtelsen av beslutsbefogenheter. Enligt denna har Sverige lämnat över beslutsbefogenheten i den utsträckning och med den verkan som följer av fördragen uppräknade i 4 §. Detta måste betraktas som ett generellt överlämnande och gränserna för detsamma är ej möjligt att närmare fastställa. Den enda begränsning som gjordes i grundlagen inför medlemsskapet i EG var förutsättningen att gemenskaperna har ett fri- och rättighetsskydd som motsvarar kapitel 2 i RF, samt Europakonventionen om mänskliga rättigheter⁷².

Det står dock **inte** att Sverige överlämnat befogenheten att tolka svensk intern lag, svensk intern internationell skattelag eller av Sverige ingångna folkrättsliga

⁷¹ Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

traktat. Konstitutionsutskottet uttryckte i sitt betänkande att för det fall något EG-organ fattar rättsakter vilka går utöver unionsfördraget, skall dessa sakna rättsverkan i landet och de svenska statsorganen skall vara förhindrade att tillämpa dem⁷³. Vid en genomgång av förarbetet ger detta vid handen att ingenting sägs om att EG-domstolen har rätt att tolka varken nationell lag eller dubbelbeskattningsavtal.

Det finns en given plats för ett uttalande i förarbetet om att EG-domstolen inte har sådan rätt till tolkning som ovan sägs. Nämligen under rubriken 35.4 EG-domstolens rättsskipning. Här tas upp betydelsen av artikel 164 i Romfördraget, det är uteslutande gemenskapsrätt som omtalas, ej medlemsstaternas nationella rätt. Liksom vid all traktatsingående gäller för medlemsstaterna att de gör avkall på det inre maktmonopolet för att kunna sluta avtal med EG.

Suveränitetsavståendet gäller endast så långt som följer av det folkrättsliga avtalet som slutits mellan t ex Sverige och EG. I det svenska förarbetet framförs åsikten att formell och faktisk suveränitet skall åtskiljas. Den formella suveräniteten minskar i och för sig, men endast till förmån för den faktiska suveräniteten, vilken ökar när Sverige såsom medlem i EG får större möjlighet att påverka inte bara förhållanden som rör Sverige, utan även andra medlemsländer⁷⁴.

Det finns dock olika åsikter beträffande nationella domstolars acceptering av EG-rätten och dess överhöghet. Här skall redovisas några i doktrinen förekommande. En åsikt är att det av det svenska förarbetet tycks framgå att det ligger inom de svenska domstolarnas och den svenska lagstiftarens behörighet att avgöra om de aktuella EG-reglerna ligger inom EG:s kompetensområde⁷⁵.

Det skall vara de berörda instansernas sak när dessa anser EG-regler ligga utanför EG:s kompetensområde, att finna sig vara behöriga att avvisa EG-domstolens ståndpunkt.

⁷² European Convention on Human Rights, 1950. Prop. 1993/94:117.

⁷³ Betänkande 1993/94: KU 21. Se vidare betänkande 1994/95:KU17 s.16

⁷⁴ Prop. 1994/95:19, s. 123.

Dessutom finns ett ytterligare skäl att underkänna EG-domstolens intagna ståndpunkt beträffande EG-domstolen ensamrätt att avgöra frågan om en regel faller inom respektive utom EG:s behörighet. Nämligen att EG:s institutioner inte har den faktiska makten att genomdriva lagstiftning med våld. Eftersom EG ej har några verkställande myndigheter, är de utlämnade till medlemsstaterna och deras domstolar och verkställande myndigheter. En annan åsikt är att EG-domstolen gått avsevärt längre än den ursprungliga avsikten⁷⁶.

I det svenska förarbetet framgår att den svenska grundlagen sätter en gräns för samarbetets möjliga räckvidd. Den måste anses vila på grundprincipen att riksdagens normgivningskompetens inte kan överlåtas till den grad att den urholkas helt eller i alltför hög grad. Den exakta gränsen kan naturligtvis ej fastställas⁷⁷. Det anses dock i förarbetet till anslutningslagen att det vid varje givet tillfälle kan överblickas och förutses vilka befogenheter som överlåts, p g a att överlåtelse endast är möjlig i den utsträckning fördragen medger detta⁷⁸. Som ett argument för att den svenska riksdagens normgivningskompetens ej kan överlåtas i hur hög grad som helst åberopas i propositionen den tyska författningsdomstolens granskande av Maastrichtfördraget, även kallat Unionsfördraget. I denna fastslår författningsdomstolen att "*den tyska förbundsdagen i vart fall måste behålla uppgifter och befogenheter av substantiell vikt*"⁷⁹. (Författarens kursivering). Det förtjänar att påpekas att det ej är en korrekt uppfattning om det svenska rättsläget som framförs, nämligen att om argumentet äger giltighet i Tyskland, så torde det gälla även för Sverige.

⁷⁵ Torbjörn Andersson, Rättsskyddsprincipen, s. 36.

⁷⁶ Juridisk tidskrift 1991/92, Lars Pehrson, EG-samarbetet och den svenska rättskälleläran, s. 636, not 44, "*Det är t ex svårt att tänka sig att Romfördragets fäder hade tänkt sig att möjligheterna att på immaterialrättslig grund motsätta sig import skulle bli så begränsad som nu är fallet*". (Författarens kursivering).

⁷⁷ Prop. 1993/94:114, s. 18.

⁷⁸ Prop. 1994/95:19, s. 497.

⁷⁹ Prop. 1993/94:114, s. 18.

7.2. Svenska förarbetens framtida ställning

Svenska förarbeten åtnjuter en osedvanligt stark ställning vid lagtolkning i jämförelse med många andra länder, däribland Tyskland. Detta kan till viss del förklaras med att Sverige är ett litet land med därjämte följande liten produktion av prejudikat och doktrin. I en stat av Tysklands storlek blir nämnda produktion givetvis avsevärt mycket större. Svenska förarbeten är förmodligen också på grund av detta jämförelsevis omfattande och grundligt utformade.

Förfaranden har två uppgifter att fylla. Den ena är att fungera som arbetsmaterial och beslutsunderlag för lagstiftningen. Den andra är att fungera som rättskällefaktor vid lösandet av juridiska problem. Trots att förarbeten ej är formellt bindande torde dessa vid de lägre instanserna i praktiken ses som bindande, i vart fall när rättspraxis ej anvisar annat. Beträffande EG-rätten finns det inget som hindrar att de nationella domstolarna tillämpar interna svenska förarbeten i de fall dessa överensstämmer med EG-rätten, detta gäller även på de områden vilka ännu ej omfattas av EG-rätten.

Svenska förarbeten kan även framgent fylla sin funktion genom att användas som rena upplysande och rådgivande supplement. Därtill kommer de fall när EG-rätten i sina rättsliga bindande beslut direkt hänvisar till nationell rätt för avgörande i vissa frågor⁸⁰. Vid sådana tillfällen skall förarbeten ej ses som upplysande och rådgivande utan användas på det traditionella svenska förfarandesättet, d v s som tungt vägande tolkningsargument. På de områden där förarbeten upphör att användas utan att för den skull omfattas av EG:s regelverk, är det av yttersta vikt att lagtexten blir så tydlig och klar som möjligt, särskilt med tanke på att EG-domstolens mening i dessa fall ej blir möjlig att inhämta. En möjlighet vore att efter EG-rättsligt mönster använda preambel istället för förarbeten⁸¹. Alexander

⁸⁰ Exempelvis Fusionsdirektivet (90/434/EEC) artikel 3b, här hänvisas till nationell skattelagstiftning för vad som skall förstås med begreppet ”bolag i en medlemsstat”.

⁸¹ Johan Rosén, SvJT 1996 s. 257, De svenska lagförarbetenas vara eller inte vara som rättskälla – effekter av Sveriges anslutning till den Europeiska unionen.

Peczenik anser dock att lagmotiv lätt kan inordnas i en sammanhängande tolkningsmotivering⁸².

En naturlig följd av att domarna fått betydligt större mängd rättsligt material att ta hänsyn till, blir att svenska förarbeten får allt mindre betydelse. På senare år har även märkts en tendens till mindre utförliga förarbeten och en mer restriktiv hållning gentemot förarbeten från Regeringsrättens sida i dess praxis⁸³.

⁸² Alexander Peczenik, JT 1994/95 s. 310, Svenska lagmotiv i Europeisk Union. Tolkningsmotiveringen skall i ökande omfattning beakta både EU-rätten, generella rättsprinciper, doktrinen, samt rättsordningens inre systematik och utländska ståndpunkter. (Författaren förmodar att förarbeten skall ingå i den sistnämnda gruppen.)

⁸³ Jan Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 13.

8. SKATTERÄTT INOM EG

8.1 Indirekta skatter

När det gäller skatterätten så har den gemenskapsrättsligt inte bearbetats med någon större frenesi. I den s k vitboken, framlagd av kommissionen den 14 juli 1985 för förverkligandet av den inre marknaden före 1992, anges att de indirekta skatterna utgör ett huvudområde, där nödvändiga åtgärder måste vidtas för att den gemensamma marknaden skall kunna genomföras⁸⁴.

Det gemenskapsrättsliga arbetet inom skatterätten har hitintills handlat om harmoniseringsförslag av de indirekta skatterna, framarbetade av EG-Kommissionen, främst inom mervärdeskatt, tull och punktskatteområdet. Den genomförda harmoniseringen av indirekta skatter syftar till att säkerställa att inhemska och utländska varor beskattas från en konkurrensneutral standpunkt. Mervärdesskatten, med de viktigaste bestämmelserna i det s k sjätte mervärdesskattedirektivet (377/88/EEG) var för de flesta medlemsländer en nyhet när den introducerades, och utgjorde därmed ej någon minsta gemensamma nämnare utan en tekniskt överlägsen skatteform⁸⁵. Indirekta skatter kännetecknas av att de övervältras på annan, exempelvis konsument.

Artikel 95 i Romfördraget innehåller ett förbud mot skattemässig diskriminering av utländska varor. Denna artikel har en stark koppling till diskrimineringsförbudet i artikel 6. EG-domstolen har uttalat att nationell skattelagstiftning vid lagstiftningsarbetet måste utformas så att den ej medför diskriminering på grund av nationalitet⁸⁶, inte heller får den hindra de grundläggande EG-rättsliga friheterna⁸⁷.

⁸⁴ Finansdepartementet, Sverige, Europa och skatterna, s. 9.

⁸⁵ Europagemenskap och rättsvetenskap, Utredning utförd av de juridiska fakulteterna på uppdrag av regeringen 1992, s. 187.

⁸⁶ Mats Melin och Göran Schäder, EU:s konstitution, Maktfördelningen mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna, s. 36, här hänvisas till Schumacker C-279/93 [1995] ECR I-225.

Artikel 96-99 i Romfördraget innehåller bland annat regler för att säkerställa den fiskala gränsutjämnningen beträffande indirekta skatter.

Lagharmonisering genom användandet av direktiv används i enlighet med artikel 100-102 Romfördraget inom skatteområdet för att uppnå de gemensamma målen. Kommissionen lämnar förslag, efter rådgivande yttrande från Parlamentet och den Ekonomiska och Social Kommittén. Enhällighet i ministerrådet krävs för beslut. Detta innebär att ett enskilt medlemsland kan stoppa ett harmoniseringsbeslut beträffande skatter.

8.2. Direkta skatter

I det skatteharmoniseringsprogram som kommissionen lade fram 1967⁸⁸, hävdades att en långtgående harmonisering av de direkta skatterna, framförallt av företagsbeskattningen, var nödvändig för att underlätta för den gemensamma marknaden, och för att undvika konkurrensnedvridningar. Harmonisering ansågs vara nödvändig inte bara utav bolagsskattesystem, skattebas, skattesatser, utan även av andra delar av den direkta beskattningen, t ex den personliga inkomstskatten samt förmögenhetsskatten. Direktiv gällande beskattning av fysiska personers kapital- och arbetsinkomster har ännu ej antagits. Som ett led i harmoniseringsarbetet på de direkta skatternas område infördes ett EG-rättsligt samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter vid antagandet av biståndsdirektivet⁸⁹.

Frågan om en centralt styrd skattepolitik är politiskt ytterst känslig. Skatterna utgör den främsta inkomstkällan i de västerländska staterna och samhällsstrukturen vilar på det enskilda skattesystemet. Medlemsstaterna har ställt

⁸⁷ Mats Melin och Göran Schäder, EU:s konstitution, Maktfördelningen mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna, s. 36, här hänvisas till domstolens dom den 28 april 1998 i mål Jessica Safir C-118/96, sedermera givet målnummer ECR [1998] I-1897.

⁸⁸ Tax Harmonization Programme, 1967.

sig tveksamma till en harmonisering av de direkta skatterna. Främst av det skälet att alltmer makt i sådana fall skulle centraliseras till EU, men även på grund av att harmoniseringen av de indirekta skatterna har varit mycket framgångsrik. Det har då ansetts vara av desto större intresse att behålla bestämmanderätten över de direkta skatterna, för att ej minskad handlingsfrihet skall följa hos medlemsstaterna⁹⁰. I den omfattande sk Rudingrapporten 1992⁹¹, kom man fram till att ett övergripande gemensamt företagsskattesystem vore önskvärt inom EG, men det gick ej att enas om vilket system som vore att föredra.

Kommissionen har inte kompetens när det gäller den direkta beskattningen. Till skydd för den fria konkurrensen har däremot Kommissionen rätt att ingripa mot intern skattelagstiftning som på ett allvarligt sätt snedvrider konkurrensen⁹². Kommissionens arbete har de senaste åren frångått den tidigare inriktningen att harmonisera de direkta skatterna och är idag mer koncentrerad på att genomdriva direktiv inom vissa specifika områden, där detta anses mer nödvändigt än på andra områden. Dessa områden rör skatteregler av särskild betydelse för internationella transaktioner och förhållanden.

Kommissionen har sedan 1994, i sitt arbete med framåtskridande av skatteharmoniseringen, tillämpat ett nytt sätt att använda närhetsprincipen⁹³. Istället för att använda sig av förslagsrätten till rådet för antagande av direktiv har kommissionen använt rekommendation till medlemsstaterna. Trots att sådan rekommendation ej är bindande har kommissionen ändå valt denna utväg för

⁸⁹ Mutual Assistance Directive 77/799 EEC.

⁹⁰ Lars Pelin, Intern- och internationell skatterätt, s. 157; i OECD:s rapport 1984 om internprissättning och multinationella företag rekommenderades ej obligatoriskt skiljedomsförfarande för att ersätta eller komplettera förfarandet vid ömsesidig överenskommelse. Detta gjordes med hänvisning till att ett sådant förfarande bland annat skulle utgöra ett oacceptabelt uppgivande av fiskal suveränitet. 1992 års modellavtal förordar inte heller skiljedomsförfarande.

⁹¹ Rudingrapporten finns publicerad i en sammanfattning i Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxations, Office for Official Publications of the European Communities, 1992.

⁹² Romfördraget, artikel 101.

⁹³ Kristina Ståhl, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser, 137.

att söka effektivisera och snabba på harmoniseringsarbetet. Exempel på sådan rekommendation är rekommendationen om beskattning av sk gränsgångare⁹⁴. Den förändrade inställningen till skatteregler som rör inhemska förhållanden förklaras framförallt av den sk subsidiaritetsprincipen eller närhetsprincipen, vilken stadfästes genom Maastrichtfördraget om en europeisk union⁹⁵. Enligt närhetsprincipen skall beslut på de områden där gemenskapen ej är ensam behörig, fattas så nära som möjligt dem det berör. Endast i det fall medlemsstaterna ej kan uppnå det önskade resultatet på nationell nivå och där EG bättre kan genomföra beslutet på gemenskapsnivå, får beslutet fattas av EG.

8.2.1. Direktiv inom det direkta skatteområdet

Inom ett par begränsade, dock ytterst viktiga områden, har harmonisering av direkt skatt genomförts. Från och med 1990 har ett större samarbete inletts inom EG på företagsbeskattningsområdet genom rådets antagande av fusionsdirektivet, moder-dotterbolagsdirektivet, samt en konvention om skiljedom i internprissättningstvister⁹⁶.

Fusionsdirektivets regler skall undanröja skattemässiga hinder för fusioner och fissioner över medlemsstaternas gränser. Beskattningsrätten till den stat där det överlåtande bolaget hör hemma upphör ej utan skjuts på framtiden⁹⁷. Moder-dotterbolagsdirektivet undantar utdelning från dotterbolag till moderbolag från beskattning av inkomst- och kupongskatt under förutsättning att bägge bolagen hör hemma i medlemsstater. Bägge direktiven har tillsammans med den ovan nämnda konventionen det gemensamt, att avsikten är att underlätta för företag

⁹⁴ 94/79/EC.

⁹⁵ Romfördraget artikel 3b.

⁹⁶ Fusionsdirektivet 90/434/EEG, moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG, konventionen om skiljemannaförfarande vid prisjustering 90/436/EEC.

⁹⁷ Lars Pelin, Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, s. 326.

med verksamhet som bedrivs inom mer än en medlemsstat⁹⁸. Avsikten är även att medlemsstaterna skall ha en så likartad beskattningspolitik som möjligt.

I moder-dotterbolagsdirektivet uttalas till och med att vissa delar av direktivet är giltiga ”until the date of effective entry into force of a common system on company taxation”⁹⁹. (Författarens kursivering). Detta skall ställas i kontrast mot att varken i Romfördraget eller i Maastricht-avtalet nämns över huvudtaget att sådan integration är avsedd.

Skiljedomskonventionen syftar till att undanta dubbelbeskattning i de fall sådan uppkommit till följd av fastställande av armlängdspris mellan företag i intressegemenskap.

8.2.2. Föreslagna skattedirektiv

Inom kapitalbeskattningsområdet har ett par direktivförslag lagts fram under våren 1998. Det ena är ett förslag om ränte- och royaltybetalningar för att undvika snedvridning av konkurrens som uppstår vid dubbelbeskattning när betalningar överförs mellan närstående bolag i olika medlemsstater. Direktivet skall förhindra uttag av källskatt i det land som betalar räntan respektive royalty¹⁰⁰. Det andra direktivförslaget gäller gemensamma principer för beskattning av räntor på privat sparande i andra medlemsländer för att undvika den möjlighet till skatteflykt som ligger personer till buds vilka är bosatta i annan medlemsstat¹⁰¹. I förslagen till dessa direktiv sägs att kommissionen skall, när direktiven varit i kraft ett par år, se över hur dessa fungerar samt förutsättningar för att öka deras omfattning.

⁹⁸ Finansdepartementet, Sverige, Europa och skatterna, s. 19.

⁹⁹ Claudio M Radaelli, *The Politics of Corporate Taxation in the European Union*, s. 90, *This provision represents the most far-reaching concession of tax power to a supra-national level that could be imagined*. (Författarens kursivering).

¹⁰⁰ Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater. KOM/98/0067 slutlig – CNS 98/0087, införd i Official Journal C 123, 22/04/1998.

8.2.3. Uppförandekod

Rådet har även antagit en uppförandekod för företagsbeskattning¹⁰². Denna är ej bindande för medlemsstaterna utan utgör ett politiskt åtagande. Koden syftar till att angripa skadlig skattekonkurrens genom att arbeta för ett skattemässigt bättre klimat för företagen.

8.3. EG-rättens ingripande på skatterättens område genom icke-diskrimineringsprincipen

Romfördragets artiklar om fri rörlighet och fri etableringsrätt innehåller uttryckliga eller underförstådda förbud mot diskriminering¹⁰³. Därtill kommer det grundläggande förbudet mot diskriminering i artikel 6. Icke-diskrimineringsprincipen baseras helt och hållet på nationalitetsdiskriminering och innefattar ej könsdiskriminering. Principen är en av de mest betydelsefulla rättsprinciper som existerar inom EG. Den är fundamental och gäller genomgripande inom alla rättsområden.

För att den gemensamma fria marknaden skall kunna bestå är det av vitalt intresse att slå vakt om att icke-diskrimineringsprincipen upprätthålls. I annat fall skulle förutsättningen för och tanken med EG-samarbetet falla. EG-samarbetet bygger som bekant på att det ej skall vara skillnad mellan hur medborgare i en medlemsstat i jämförelse med medborgare i en annan medlemsstat behandlas. Inte enbart det fallet att jämförbara situationer behandlas olika innefattas av förbudet, utan också den situation att olika fall behandlas lika.

¹⁰¹ Förslag till rådets direktiv i syfte att säkerställa en effektiv minimibesättning av ränteinkomster från sparande i gemenskapen. KOM/98/0295 slutlig – CNS 98/0193, införd i Official Journal C 212, 08/07/1998.

¹⁰² EGT C 2.6.1 1998, bilaga till Ekofin – Rådets slutsatser den 1 dec 1997 om skattepolitik.

¹⁰³ Fri rörlighet för arbetstagare art 48, fri etableringsrätt art 52, fri rörlighet för tjänster art 59 och fri rörlighet för kapital art 73b.

Medlemsstaterna synes ha haft uppfattningen att Romfördragets bestämmelser ej omfattade icke-diskrimineringsbestämmelserna på inkomstskatteområdet.

Tvärtom ansågs att så länge inga harmoniseringsåtgärder vidtagits på något speciellt område, var det aktuella området att betrakta som en ”fredad zon”. Det kom därför som en överraskning när EG-domstolen 1986 för första gången slog fast att Romfördragets diskrimineringsförbud i artikel 6 är tillämplig även i inkomstskattemål, när det s k *avoir fiscal*-målet kom¹⁰⁴.

Avoir fiscal-målet handlade om att utländska bolag ej fick rätt till skatteavräkning för den bolagsskatt som belastat den utdelning de tilldelats från franska bolag. I förhållande till franska bolag vilka innehade rätt till skatteavräkning, innebär detta en diskriminering och bröt mot art 52 angående fri etableringsrätt. *Avoir fiscal* innebär ett särskilt skattetillgodohavande hos franska staten till ett belopp omfattande hälften av den uppburna utdelningen. Detta utgör visserligen skattepliktig inkomst men får efter beräkning av den skattepliktiges skatt avräknas från denna¹⁰⁵.

Även indirekt diskriminering av utländska medborgare eller juridisk person är förbjuden. Detta innebär att diskriminering, vilken ej grundar sig på nationalitet men får till effekt att utländska medborgare eller juridiska personer diskrimineras, är förbjuden. Detta uttalade EG-domstolen i *Sotgiu*-målet¹⁰⁶. EG-domstolen har dock i ett annat avgörande, det s k *Bachmann*-målet¹⁰⁷, accepterat ett rättfärdigande av otillåten olikbehandling som grundar sig på viktiga nationella allmänna intressen av att skattesystemets inre sammanhang, koherens, upprätthålls. Koherens innebär att en bestämmelse skall ha en inre överensstämmelse i förhållande till den existerande rättsordning inom vilken den fattats. Bakgrunden till detta mål var en belgisk bestämmelse om att inbetalningar

¹⁰⁴ Commission v France 270/83 [1986] ECR 273.

¹⁰⁵ Lars Pelin, Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, s. 250.

¹⁰⁶ 152/73 [1974] ECR 153.

¹⁰⁷ C-304/90 [1992] ECR-I-249.

av premier för pension, livförsäkring och sjukförsäkring ej var skattemässigt avdragsgilla, om inte inbetalningen skedde till en belgisk försäkringsinstitution. Domstolen konstaterade att detta var diskriminerande och därmed förbjudet. Men kravet på inre sammanhang, coherens, tilläts med hänvisning till att det måste vara möjligt för en stat att kunna tillförsäkra sig beskattningsrätten den dag försäkringen faller ut till betalning. Denna möjlighet till negativ särbehandling har återopats av medlemsstaterna i en mängd efterföljande mål. EG-domstolen har dock varit restriktiv i sin användning av den.

I Schumacker-målet¹⁰⁸ fastslog EG-domstolen att diskriminering av en person i dennes källstat godtas under förutsättning att personen tjänar hela eller större delen av sin inkomst i källstaten. Ett ytterligare kriterium är att personen i fråga i sin hemviststat ej har tillräckligt hög inkomst för att kunna omfattas av den statens förmåner. Det är idag ej möjligt att förutse vilka restriktioner diskrimineringsförbuden sätter för medlemsstaternas handlingsfrihet beträffande utformningen av deras interna inkomstbeskattning¹⁰⁹.

Ett område värt en undersökning är kollisionsfall mellan EG-rättslig koherens och internrättslig koherens. En undersökning av detta slag skulle ha till uppgift att utröna vilken av de båda rättssystemens koherens som skulle ha företrädesrätt. Utfallet skulle förmodligen bli till den EG-rättsliga koherensens fördel, detta befinner sig dock utanför denna PM:s område¹¹⁰.

¹⁰⁸ Schumacker 279/93 [1995] ECR I-225.

¹⁰⁹ Kristina Ståhl, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser, s. 201, ”Det är EG-domstolen som har den yttersta kompetensen att tolka EG-rätten. Innan EG-domstolen har avgjort en viss fråga, är alla utsagor om vad som utgör gällande EG-rätt på området nödvändigtvis behäftade med ett stort mått av osäkerhet. Att hämta vägledning i EG-domstolens praxis på angränsande områden är inte alltid lätt, eftersom domstolens avgöranden ofta är svårtolkade. Framför allt domstolens politiska roll som väktare av fördragsmålen och pådrivare av integrationsprocessen gör enligt min mening att nästan allt framstår som möjligt men nästan ingenting som säkert när det gäller frågan om hur praxis kommer att utveckla sig”.

¹¹⁰ Ola Wiklund, EG-domstolens tolkningsutrymme, s. 36, här hänvisas till EG-domstolens tolkningsutrymme och dess nära relation till rättssystemet och dess koherens. Wiklunds uppfattning är att EG-domstolens i sin lagtolkning styrs av en strävan att bevara EG-rättens normativa koherens.

8.4. Skatterättens införlivande med EG-rätten

Det finns tre olika möjligheter av att skatterätten i högre grad än hitintills, skulle kunna införlivas med EG:s regelverk. Den första innebär att kommissionen med hjälp av fördragsutfyllnadsförfarandet i artikel 235 kan hävda en åtgärd från gemenskapens sida vara nödvändig för att inom den gemensamma marknadens ram förverkliga något av gemenskapens mål, t ex harmonisering av direkt skatt. I sådant fall skall rådet fatta beslut på förslag från kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet vidta de åtgärder som behövs. Beslut som fattas med artikel 235 som grund får ej ändra fördraget¹¹¹ och enhällighet krävs av rådet. En åtminstone teoretisk åtgärd från EG-domstolens sida är att de har makt att undanröja ett beslut av rådet på grund av dess bristande lagenlighet¹¹². Den andra möjligheten innebär att någon medlemsstat eller kommissionen tar initiativ till ändring av fördragen, för att även inom skatteområdet överlämna medlemsstaternas suveränitet till EG. Detta försvåras av att varje liten efterföljande förändring av t ex de gemensamma skattebaserna kräver enhällighet. Möjlighet till denna fördragsändring regleras i artikel N i EU-fördraget¹¹³.

Den tredje möjligheten är ej fullt lika omedelbar utan innebär att EG-domstolen fortsätter sin, i avsnitt Fiscal-målet, påbörjade strävan att successivt alltmer inväva skatterätten i det EG-rättsliga systemet. Av ett senare rättsfall har slutsatsen om att skatterätten ej utgör ett för EG-rätten skyddat område ytterligare bekräftats¹¹⁴.

¹¹¹ Mats Melin, Göran Schäder, EU:s konstitution, Maktfördelningen mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna, s. 51.

¹¹² Romfördraget artikel 173, 174.

¹¹³ Fördraget om den Europeiska Unionen, 1993.

¹¹⁴ Dansk Denkvit C-200/90 [1992] ECR I-2240, enligt Carl Michael Quitzow, Seminarium nr 15 i EG-rätt, 961021, IP-terminen, Lunds Universitet. Danmark befanns ha infört en skatt som hade stora likheter med mervärdesskatt. Staten blev därför återbetalningsskyldig. Seminariefrågan; Vilka principer kan utläsas ur fallet med avseende på medlemsstaternas befogenheter att beskatta?

8.5. Monetära samarbetet – smygharmonisering av skatterätten

Det gemensamma målet med EG-samarbetet syftar ytterst till en integration av medlemsstaternas ekonomi. Det förtjänar att påpekas att innebörden av uttrycket integration avser en kontinuerlig process och ej ett statiskt tillstånd. Det monetära samarbetet EMU, vilket syftar till införandet av en gemensam valuta, euro, och inrättandet av en gemensam centralbank, är ett viktigt delmål på vägen.

Huvudprinciperna för det monetära samarbetet anges vara stabila priser och sunda offentliga finanser. Det monetära samarbetet innebär en lång process.

Sverige har valt att tillsvidare ställa sig utanför EMU-samarbetet. EMU-samarbetet kan leda till en ”smygharmonisering” av skatterätten. Som slutmål kan man skönja ett mer varaktigt införlivande av skatterätten vara avsedd.

(Författarens anmärkning). Skatter har två olika grundläggande funktioner. Den ena är att finansiera den offentliga sektorns verksamhet, den andra att omfördela ekonomiska resurser mellan individer och hushåll. Före det EG-rättsliga samarbetet gällde detta i princip endast nationellt inom medlemsländerna. Det ligger nära till hands att förutsätta att gränserna i framtiden kommer att suddas ut beträffande det senare målet och istället omfatta hela EG-området.

I doktrinen framförs en mängd olika åsikter beträffande EG:s befarade framtida harmonisering av skatterätten. En effekt av att EG slutligen harmoniserar skatterätten och medlemsstaterna accepterar denna, skulle innebära att vi av sagt oss det enda nationella sanktionsmedel vi har. Nämligen att det ej skulle få någon effekt vad den överlåtna suveräniteten beträffar, att avsätta den beslutande riksdagen. Bland annat av den anledningen förespråkas fortsatt skattekonkurrens¹¹⁵.

¹¹⁵ Claudio Radaelli, *The Politics of Corporate Taxation in the European Union*, Knowledge and international policy agendas, s. 3.

9. FÖRHÅLLET MELLAN INTERN RÄTT, DUBBELBESKATTNINGSAVTALS RÄTT OCH EG-RÄTT

Enligt EG-domstolen äger EG-rätten inte bara företräde framför nationell rätt, oavsett rättslig dignitet¹¹⁶, utan också framför den internationella dubbelbeskattningsavtalsrätten¹¹⁷. Ur EG-rättsligt perspektiv utgör dubbelbeskattningsavtal en integrerad del av arbetet för att uppnå en fri gemensam marknad. Dubbelbeskattningsavtalen skapar bättre förutsättningar på varuhandelns och kapital- och arbetskraftens områden¹¹⁸.

Enligt artikel 220 i Romfördraget skall medlemsstaterna verka för att undanröja dubbelbeskattning inom gemenskapen. Därtill kommer att enligt artikel 234 skall dubbelbeskattningsavtal vilka ingåtts före medlemskapet äga fortsatt giltighet, men i de fall de ej är förenliga med fördraget skall medlemsstaterna vidta lämpliga åtgärder för att skapa förenlighet. Det är dock ej utrett om sådant dubbelbeskattningsavtal måste omförhandlas eller om det vore tillräckligt med någon form av klausul¹¹⁹.

Beträffande dubbelbeskattningsavtal som ingås efter anslutning till gemenskapen måste dessa naturligtvis äga förenlighet med fördragen.

¹¹⁶ Beträffande medlemsstaternas konstitutionella regler fastslogs detta av EG-domstolen för första gången i *Internationale Handelsgesellschaft v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel* C-11/70 [1970] ECR 1125.

¹¹⁷ Lars Pelin, *Svensk intern- och internationell skatterätt*, s. 209f, han hänvisar i not 171 till 6/64 *Costa/Enel* [1964] ECR 614. Vidare hänvisas till en jämförelse med EG-domstolens avgörande av den 16 december 1960 nr 6/60. Se även Bergmann E., *EG-rätten och möjligheten för enskilda att erhålla skadestånd*, SN 1996 s. 36. Detta kan dock jämföras med Ola Wiklunds uttalande, EG-domstolens tolkningsutrymme, s. 207 "*EG-rätten synes enligt EG-domstolen hierarkiskt kunna placeras mellan folkkrätten och den nationella rätten*". (Författarens Kursivering).

¹¹⁸ Nils Mattsson, *Norden och EG-harmoniseringen av skatter och avgifter, Dubbelbeskattning*, s. 149.

EG-rättens företräde motiveras av att det är nödvändigt för att säkerställa EG-rättens likformiga tillämpning inom hela gemenskapen¹²⁰.

Frågan är hur förhållandet ställer sig mellan EG-rätten och folkrätten. Om man ser EG:s konstitution som avtal ingångna som vilka folkrättsliga avtal som helst, är det den Internationella domstolen i Haag, i ett fall där medlemsstat ej accepterar EG-domstolens avgörande som skall avgöra den frågan. Detta kan dock diskuteras, till dags dato har saken ej ställts på sin spets.

Om man väljer att inte betrakta de EG-rättsliga fördragen som folkrättsavtal gäller inte heller Wienkonventionen om traktaträtten vid tolkning och tillämpning av fördragen. Detta grundar sig på att konventionen endast är tillämplig på avtal vilka ingåtts mellan stater enligt artikel 1 i Wienkonventionen. Därtill kommer att endast stater kan vara parter inför den Internationella domstolen, enligt artikel 34.1 i Internationella domstolens stadga. Av den anledningen brukar EG infoga skiljedoms klausuler i de avtal gemenskapen sluter, vilka ger EG-domstolen behörighet i tvister med anledning av avtalet.

Anslutningsakter vid upptagande av nya medlemsstater är ej rättsakter beslutade av någon EG-rättslig institution, utan fördrag mellan medlemsstaterna och den stat som ansökt om medlemskap, enligt artikel O i EU-fördraget. Med de förutsättningarna borde fördragen vid anslutning av nya stater omfattas av Wienkonventionen om tolkning av traktat. Kan detta tolkas som att när medlemsstaterna i EG står i begrepp att ansluta ytterligare en stat, anser EG varken sig eller de i EG ingående staterna bestå av något statsrättsligt omfång? Syftet skulle vara att på så sätt undgå tillämpligheten av Wienkonventionen. Detta skulle i så fall leda till slutsatsen att så snart ny medlem anslutits, anser sig EG vara transformerad till en statsrättslig konstruktion när EG sedermera sluter avtal med

¹¹⁹ Lars Pelin, svensk intern- och internationell skatterätt, s. 217.

¹²⁰ Juridisk Tidskrift 1991-1992, Lars Pehrson, EG-samarbetet och den svenska rättskälleläran, s 630.

stat utanför gemenskapen. Detta blir konsekvensen eftersom EG bemödar sig om att infoga skiljedoms klausul i dessa avtal vilket ger EG-domstolen juridisk behörighet. Korrelationen uteblir.

9.1. Tolkningsprinciper

9.1.1. Internrättsliga tolkningsprinciper

När de svenska domstolarna har att avgöra ärenden bör de sträva efter att uppnå en lojalitet gentemot lagstiftaren, förutsebarhet vid "normalt" ekonomiskt handlande gentemot den enskilde, rättssäkerhet, samt en likformig och materiellt rimlig rättstillämpning. Domskälen skall vidare kunna ge ledning för framtida mål samt åskådliggöra skälen för avgörandet, där även processekonomiska aspekter skall vägas in. Det viktigaste målet anses förutsägbarheten vara¹²¹.

Till sin hjälp därvidlag har domstolen lagtolkningsmetoder vilka innebär ett fastställande av vilka omständigheter som skall tas hänsyn till vid tolkning av lag. Den svenska gällande tolkningsmetoden idag är i princip den objektiva, vilken innebär att lagens ordalydelse är helig. Förarbeten har ingen betydelse så länge lagen är klar och tydlig. Först när lagen är oklar används den subjektiva tolkningsmetoden, d v s motiven i förarbeten skall beaktas¹²², under förutsättning att motiven är förenliga med lagtexten. Om så ej är fallet får förarbeten ej tillmätas någon betydelse såsom rättskälla¹²³. I kollisionfall mellan klar och tydlig lagtext och förarbeten, har lagtext företräde. Förarbeten är en rättskälla, bland andra, som kan beaktas vid användandet av den subjektiva lagtolkningsmetoden.

Övriga rättskällor utgörs bland andra av rättspraxis, RSV:s föreskrifter tillika uttalanden i olika frågor¹²⁴. Åter andra är doktrin och skatterättsliga principer,

¹²¹ Jan Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 86.

¹²² RÅ 1994 ref 74.

¹²³ RÅ 1993 ref 57.

¹²⁴ Lars Pelin, svensk intern- och internationell skatterätt, s. 27f.

såsom t ex skatteförmågeprincipen, reciprocitetsprincipen, retroaktivitetsprincipen, legalitetsprincipen, likformighetsprincipen m fl.

I övrigt skall det rättsliga sammanhanget och systematiken beaktas i ljuset av den historiska utvecklingen.

Idag går Regeringsrätten till allmänmotiveringen i förarbeten och ser till lagens allmänna syfte, specialmotiveringen har klart frångåtts av Regeringsrätten¹²⁵.

Denna konstaterade att specialmotiveringen ej stämde med lagens syfte såsom den framgick av allmänmotiveringen och bortsåg därför från den förstnämnda. I den rättskällehierarkiska ordningen går Regeringsrättens praxis före förarbeten under förutsättning att praxis är klar.

S k genomsyn har på senare år inom skatterätten använts relativt flitigt. Genomsyn innebär att domstolen vid avgöranden ser till de bakomliggande orsakerna till det skatterättsliga handlandet, d v s den utgår ifrån det förmodade syftet från den enskildes sida att uppnå, icke av lagstiftaren avsedda skatterättsliga effekter. Riktigheten i genomsynsförfarandet kan diskuteras, framförallt utifrån synpunkter om förutsebarhet, legalitetsprincipen och restriktiv lagtolkning. Detta område förtjänar dock en egen utredning.

Riksskatteverket rekommenderar användning av doktrin, men i Wienkonventionens mening är skatterättslig litteratur inte en rättskälla utan kan endast vara ett hjälpmedel för att få fram partsavsikten. Folkrättsenlig tolkning kan även komma att bestämma innebörden av intern skattelag. Exempel på det kan hittas i SIL 16§ 2 mom, här hänvisas till dubbelbeskattningsavtal för avgörande huruvida utländsk juridisk person hemmahörande i uppräknat avtalsland är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och som enligt avtalet har hemvist i denna stat¹²⁶. För

¹²⁵ RÅ 1994 ref 31, RÅ 1996 ref 101.

¹²⁶ Lars Pelin, Svensk skattetidning 2/97, Rättsfallskommentar: Hemvistbegreppet i dubbelbeskattningsavtal, s. 268.

det fall att ett dubbelbeskattningsavtal föreskriver en internrättslig avtalsolkning, d v s staten får tolka i enlighet med den interna rättens begreppsbestämningar, har problem ändock uppkommit i vissa fall. Det har rört sk statisk eller ambulatorisk tolkning. Det frågan gäller är huruvida avtalets termer skall tolkas enligt den innebörd de hade vid avtalets tillkomst, statisk tolkning eller om utvecklingen av termens innebörd fram till tillämpningstillfället skall tillmätas betydelse, ambulatorisk tolkning. I doktrinen förekommer båda uppfattningarna¹²⁷.

I Sverige tillämpas även principen om fördragskonform tolkning.

Fördragskonform tolkning innebär att svenska lagar och andra författningar skall tolkas mot bakgrund av statens åtaganden i de internationella konventioner som ingåtts. Principen får till effekt att i det fall en bestämmelse i nationell rätt kan ges mer än en tolkning, skall den tolkning ges företräde som bäst stämmer överens med våra internationella åtaganden. Principen kan dock ej användas om den svenska lagregeln står i uttrycklig strid med en antagen konventionstext¹²⁸. Sverige är även bundet av sk EG-konform tolkning, vilket redogjorts för under kapitel 6.6.3. EG-konform tolkning.

9.1.2. Folkrättsliga tolkningsprinciper

Wienkonventionen ratificerades för Sveriges del 1974 och trädde i kraft 1980, efter att 35 stater ratificerat konventionen enligt dess artikel 84. Antagandet innebar dock endast en kodifiering av redan tidigare gällande folkrätt.

Wienkonventionen innehåller ej någon definition av vad som överenskommit i traktat mellan parterna, utan endast regler för traktatets slutande, effekt, tolkning och upphörande. Enligt artikel 27 i Wienkonventionen kan part ej återopa

¹²⁷ Klaus Vogel, on Double Taxation Conventions, s. 213, p. 67 förespråkar i princip ambulatorisk tolkning.

¹²⁸ Ulf Bernitz, Europarättens grunder, s. 122.

bestämmelser i sin interna rätt för att rättfärdiga sin underlåtenhet att fullgöra ett traktat¹²⁹.

Enligt artikel 38 i Wienkonventionen utgörs internationell lag av internationella konventioner, internationell sedvänja och allmänna gemensamma rättsprinciper. Därtill kommer att juridiska avgöranden och juridisk doktrin skall utgöra tolkningssupplement. Bruket av internationell sedvänja kan få till effekt att även en stat vilken ej omfattas av en konventionen i praktiken ändå blir bunden av densamma. Bundenheten blir då följden genom sedvanan¹³⁰.

Inom folkrätten gäller den teleologiska metoden¹³¹, dvs det är ändamålet, syftet med avtalet och parternas avsikt som skall utrönas. I dubbelbeskattningssammanhang skall bestämmelser och uttryck tolkas enhetligt i de avtalslutande staterna. På grund av bl a språkliga problem är detta mycket svårt att åstadkomma.

Den främsta rättskällan i dubbelbeskattningssammanhang är avtalet självt. I första hand gäller givetvis ordalydelsen i avtalstexten. I artikel 31-33 finns de tolkningsprinciper som delas av folkrätten, oavsett om den aktuella staten anslutit sig till Wienkonventionen eller ej.

¹²⁹ Jfr EG-rätten; att stat ej skall kunna åberopa bristande implementering eller underlåtenhet att implementera direktiv för att undkomma sin skadeståndsskyldighet gentemot enskild.

¹³⁰ Lars Pelin, Application and Interpretation of Double Taxation Convention between EU-states, s. 11.

¹³¹ Teleologisk kommer av det grekiska ordet för mål "telos". Teleologisk lagtolkning enligt Sture Bergström m fl, Juridikens termer, s. 170, är en tolkning av lagen som mera tar hänsyn till de ändamål som anses uppbära lagen än till rent formella omständigheter.

I artikel 31 stadgas att avtalet skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den allmänt vedertagna meningen av avtalets definitioner, sedda i sitt sammanhang och i beaktande av avtalets ändamål och syfte. Dock skall ett uttryck tilläggas en speciell mening, om det fastställts att detta varit parternas avsikt. Av avtalets rubrik och inledande preambel skall framgå avtalets ändamål och syfte. Eftersom ett dubbelbeskattningsavtal reglerar skatteförhållanden är det uppenbart att parternas avsikt varit att termer skall förstås i deras speciella skatterättsliga mening¹³². Detta gäller särskilt för de termer som under påverkan av OECD:s modellavtal och dess kommentarer har utvecklats till ett internationellt språkbruk av skattetermer¹³³. Staterna skall sträva efter att tolka avtalet på ett sätt som kan accepteras i de båda avtalande staterna. Därvidlag har domstolarna en särskild uppgift i det att de skall beakta avgöranden fattade av jämförbara institutioner i den andra staten, eller utanförstående stater¹³⁴. Huruvida detta skall beaktas ex officio eller ej är en fråga för nationell rätt.

Enligt artikel 32 skall om texten är oklar förarbeten användas. Med detta avses protokoll, brevväxlingar mm som förekommit under förhandlingarna¹³⁵.

Detsamma gäller om tolkningen i enlighet med artikel 31 leder till ett orimligt resultat. Om vid tolkning en regel skulle finnas överhuvudtaget ej vara begriplig ens vid användande av supplementära tolkningsmedel, måste regeln förklaras vara en nullitet¹³⁶. För det fall att ett avtal skrivits på två olika språk har dessa enligt artikel 33 lika dignitet om ej annan överenskommelse har träffats.

¹³² Gustaf Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtal, s. 80.

¹³³ Klaus Vogel, on Double Taxation Conventions, s. 37, p. 70.

¹³⁴ Klaus Vogel, on Double Taxation Conventions, s. 39, p. 74.

¹³⁵ Svensk intern- och internationell skatterätt, Lars Pelin, s 190, enl Pelin skulle OECD:s kommentarer i modellavtalet kunna ses som förarbeten, åtminstone när bägge staterna är medlemmar i OECD och ordalydelsen i dubbelbeskattningsavtalet överensstämmer med ordalydelsen i modellavtalet.

¹³⁶ Klaus Vogel, on Double Taxation Conventions, s. 39, p. 72a.

Sanktioner för fördragsbrott enligt artikel 60 Wienkonventionen är antingen upphörande av avtalet eller uteslutande av viss tillämpning. Exempel på fördragsbrott kan vara att en stat ej tolkar ett dubbelbeskattningsavtal enligt de anvisade tolkningsreglerna i Wienkonventionen.

Av svensk rättspraxis framgår idag att när uttryck i dubbelbeskattningsavtal skall tolkas är det primära tolkningssättet att kontrollera vilka tolkningsregler Wienkonventionen om traktarätten erbjuder. Endast i de fall Wienkonventionen erbjuder ett fullgott svar tillämpas den sekundära metoden, dvs den svenska interna rätten. I RÅ 1996 ref 84, vilket behandlade hemvistbegreppet i ett dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg, konstaterade Regeringsrätten att i andra svenska förarbeten ställs krav på faktisk beskattning. Men svenska interna förarbeten skall i princip ej ha någon betydelse vid tolkning av folkrättsavtal, såsom t ex vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal¹³⁷. Dock kan de få betydelse som supplementära tolkningsmedel för att bekräfta vad man redan kommit fram till vid tolkning i enlighet med Wienkonventionens tolkningsregler¹³⁸.

Frågan är då när de folkrättsliga tolkningsmetoderna kan anses uttömda? Vad utlöser att man kan gå från de folkrättsliga principerna till de internrättsliga principerna? I RÅ 1987 ref 162, vilket handlade om huruvida begreppet ”income” också innefattade realisationsvinst vid avyttring av aktier, samt vad som innefattades i begreppet ”income from a source”, tycks Regeringsrätten ha lämnat de folkrättsliga tolkningsprinciperna på ett för tidigt stadium. Rätten gick ej så långt att den prövade avtalet i enlighet med artikel 33 i Wienkonventionen. Den tillskrev den engelska texten särskild betydelse på att förhandlingarna torde ha förts på detta språk. Utfallet i målet kunde däremot ha varit korrekt om

¹³⁷Lars Pelin, Svensk intern- och internationell skatterätt, s 207.

¹³⁸Svensk Skattetidning 1997 nr 4, Peter Sundgren, Nytt dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg, s 378.

domstolen i likhet med i internationella rättsfall funnit att den andra partens avtalstext bättre speglade avsikten med avtalet¹³⁹.

Inte heller prövades om resultatet blev orimligt, i detta fall en dubbel skattefrihet. Detta fick till följd ett avgörande med innebörden att avtalsförhandlarna medvetet skulle ha haft för avsikt att bägge statskassorna skulle förlora. Det strider mot sunt förnuft enligt kritiker¹⁴⁰.

Den situation kan uppkomma att avtalet beträffande viss term ej erbjuder en definition i någon särskild artikel. Det har då förekommit, i t ex RÅ 1981 1:19¹⁴¹, att domstolen med ledning av annat stadgande i avtalet kunnat sluta sig till hur en bestämd term skall uppfattas. Vidare utgör svensk rättspraxis en rättskälla vid folkrättslig tolkning. Om regeringsrätten vid ett tidigare avgörande tolkat ett avtal, är detta prejudicerande vid avtalstolkning i framtiden av samma dubbelbeskattningsavtal¹⁴². Regeringsrätten har i ett fall, RÅ 1972 ref 34, gått ett steg längre i det att man inte bara sett till det aktuella avtalet utan även hur den aktuella frågan i regel behandlades i dubbelbeskattningsavtalsrätten.

¹³⁹ Klaus Vogel, on Double Taxation Conventions, här hänvisas till Hoge Raad Rolno, 25 419, BNB 1990/60:DTC Netherlands/Canada; FG Köln, 32 EFG 460(1984), s. 38, p. 72.

¹⁴⁰Skattenytt 1990, Peter Sundgren, Tolkning av dubbelbeskattningsavtal - analys av ett rättsfall, s 14. Här kan även nämnas OECD-rapporten "Tax Treaty Override, 1989, punkt 19: "Dubbelbeskattningsavtal syftar i första hand till att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt men också till en skälig fördelning av skatteintäkterna mellan de avtalsslutande staterna. Följaktligen är varje tolkning som leder fram till att dess syften uppnås att föredra framför en tolkning som medför dubbelbeskattning eller otillbörlig dubbel skattefrihet", Citat från Lars Pelin, Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, s. 212. (Författarens kursivering).

¹⁴¹ I detta rättsfall fann Regeringsrätten att "Personengesellschaft" var att betrakta som ett tyskt kommanditbolag med påföljd att beskattningen skulle ske som intäkt av fast driftsställe i Tyskland och ej som avyttring av andelar i Sverige. Parternas gemensamma avsikt utläste domstolen ur en artikel vilken handlade om intäkt av tjänst för arbetstagare vid kortvarig utlandsvistelse, och inte om företagsbeskattning.

¹⁴² Gustaf Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 83.

9.1.3. Tolkningsprinciper enligt OECD:s modellavtal

Artikel 3 i modellavtalet innehåller klargörande definitioner för vissa uttryck, ex person, bolag osv. I andra stycket finns en allmän regel för tolkning av uttryck i avtalet. Här stadgas att när en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte har definierats i avtalet, ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas. Här föreligger därmed en presumtion för den interna lagstiftningens definition, dock skall, enligt OECD:s kommentar den vid den aktuella tidpunkten för tolkningen gällande lagen vara avgörande.

Det för dubbelbeskattningsavtalsrätten mest centrala är att det går att fastställa en hemvist- respektive en källstat i enlighet med artikel 4. Vid kollision beträffande hemvistregler, t ex när en skattskyldig anses ha hemvist i bägge de avtalsslutande länderna enligt respektive internrättsliga regler¹⁴³, skall detta avgöras i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet.

OECD har även utarbetat kommentarer till modellavtalet i syfte att klargöra innehållet i artiklarna och diskutera olika problem. I dessa betydelsefulla kommentarer kan staterna söka ledning i hur olika artiklar skall tolkas. Kommentarer sådana de var, när avtalet träffades skall användas vid tolkningen. Utöver kommentarerna har OECD även utarbetat flera rapporter beträffande olika skatterättsliga frågor vilka kan vara till hjälp vid rättstillämpning av såväl dubbelbeskattningsavtal som intern rätt¹⁴⁴. Delar av rapporterna införlivas efterhand i kommentarerna, exempelvis finns ”Taxation of Entertainers, Artists

¹⁴³För svensk del stadgas hemvistbegreppet i Kommunalskattelagen (1928:370) 53§ anv p 1.

¹⁴⁴ Lars Pelin, svensk intern- och internationell skatterätt, s. 31, här hänvisas till RÅ 1991 ref 107.

and Sportsmen” 1987, till stor del införlivad i kommentaren till artikel 17 i modellavtalet¹⁴⁵.

Tolkningsproblem kan förutom av Internationella domstolen i Haag lösas genom att staterna vid efterföljande ömsesidiga överenskommelser avgör vilken tolkning som skall vinna företräde. Vid efterföljande ömsesidiga överenskommelser torde staterna ej vara bundna av folkrättsliga regler för avtalstolkning. Det primära i den situationen är att undanröja en uppkommen dubbelbeskattning¹⁴⁶. Regler om sådana ömsesidiga överenskommelser återfinns i de flesta dubbelbeskattningsavtal. Det förtjänas att påpekas att för de stater som tillämpar dualism, däribland Sverige, kräver efterföljande ömsesidiga överenskommelser godkännande av folkrepresentationen.

9.1.4. EG:s tolkningsprinciper

Eftersom EG-rättens grundläggande fördrag är allmänt hållna i sin utformning har det bidragit till att EG-rätten blivit en domarskapt rätt. EG-rätten skall tolkas mot bakgrund av prejudikat¹⁴⁷. Det ger domstolen en oerhört stark ställning som den främste (och ende) uttolkaren av EG-rätten. De primära fördragen utgör långtgående kompromisser mellan starka intressekonflikter, detta medför att det skulle strida mot själva grundidén med gemenskapen om medlemsstaternas egna uppfattningar skulle sökas beträffande den rätta förståelsen bakom enskilda fördragsstadganden¹⁴⁸.

EG-domstolen själv bekänner sig ej av några allmänt erkända tolkningsprinciper. Angående denna fråga har EG-domstolen uttalat att ”*man måste gå tillbaka till andan, det allmänna sammanhanget och lydelsen(i artikel 86), liksom till*

¹⁴⁵ Lars Pelin, svensk intern- och internationell skatterätt, s. 143.

¹⁴⁶ Lars Pelin, svensk intern- och internationell skatterätt, s. 193.

¹⁴⁷ När tar EG-rätten över?, Fritz, M., Hettne, J. och Rundegren, H., s 25.

¹⁴⁸ Europagemenskap och rättsvetenskap, Utredning utförd av de juridiska fakulteterna på uppdrag av regeringen, 1992, s. 68.

fördragets systematik och mål”¹⁴⁹. (Författarens kursivering). Istället är det akademiker som söker använda olika lagtolkningsprinciper för att kunna utröna och analysera EG-domstolens domar¹⁵⁰.

Viktiga och grundläggande förutsättningar för EG-domstolens tolkningsutrymme utgörs för det första av förhandsbeskedsinstitutet enligt artikel 177, och för det andra av att EG-domstolen ej är bunden av sin praxis¹⁵¹. Vid användandet av förhandsbesked har flertalet av EG-rättens viktigaste rättsprinciper utformats. Syftet med detta rättsmedel är dels att utgöra en kontrollfunktion av medlemsländernas efterlevnad av EG-rätten, dels att säkerställa en enhetlig och homogen tillämpning av EG-rätten i samtliga medlemsländer.

Enligt doktrinen kan tre olika generationer av rättspraxis skönjas där politiskt olika tidsperioder har avgjort graden av intresse för den europeiska integrationen¹⁵². Den första generationen utgjordes av mål av principiellt starka intressen, såsom EG-domstolens doktriner om direkt effekt och EG-rättens företräde. Den andra handlade om icke-ekonomiska bestämmelser. Den tredje slutligen koncentrerades på att nå en lösning av bristen på effet utile, se nedan. Konstateras kan dock att domstolens integrationsvänliga inställning ej har varit till nackdel för den enskilde, tvärtom har den stärkt den enskildes rättsskydd.

Vid en genomgång av EG-domstolens avgöranden kan dock tre olika tolkningsprinciper urskiljas.

¹⁴⁹ Mats Melin, Göran Schäder, EU:s konstitution, Maktfördelningen mellan europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna, s. 84, här hänvisas i not 78 till Continental Can 6/72 [1973] ECR 215.

¹⁵⁰ Ola Wiklund, EG-domstolens tolkningsutrymme, s. 428f, han hänvisar till Hjalte Rasmussen vilken är dansk professor och därtill en av EG-domstolens skarpaste kritiker. Han jämför i princip en förfrågan hos EG-domstolen om dess lagtolkningsmetod med att överlåta övervakandet av kåll till getter. Rasmussen menar vidare att det är omöjligt att utveckla en rättslig normativ tolkningsteori eftersom konsensus om grundläggande ideologi ej existerar inom EG-rätten.

¹⁵¹ Ola Wiklund, EG-domstolens tolkningsutrymme, s. 101.

- 1) Lingvistisk tolkning, d v s tolkningen görs utifrån bestämmelsens ordalydelse och grammatikaliska mening.
- 2) Systematisk tolkning, d v s bestämmelsen tolkas mot bakgrund av logiken i den aktuella bestämmelsens utformning och dess systematiska placering i rättsakten, samt dess relation till övriga bestämmelser.
- 3) Teleologisk tolkning, innebär att bestämmelsens syfte fastställs mot bakgrund av dess grundläggande syfte enligt dess preambel och dess funktion och effekter inom det EG-rättsliga regelverket.

Domstolen använder sig mestadels liksom staterna inom folkrätten av teleologisk tolkning. EG-domstolen låter dock ej använda sig av Wienkonventionen, utan har i sitt tolkningsarbete utarbetat ett antal grundläggande rättsprinciper, vilka bygger på fördragen, t ex fri rörlighet för varor, tjänster, personer mm.

Den EG-rättsliga tolkningen kan definieras såsom skräddarsydd och pragmatisk, i det att domstolen formar avgöranden efter de intressen som den finner nödvändiga att tillgodose från tid till annan.

Den speciella teleologiska tolkningen hos EG-domstolen uppvisar en betydande skillnad i förhållande till den teleologiska tolkning som används inom staterna vid tolkning av ingången folkrätt. Den är åtskilligt friare hos EG-domstolen. Detta gäller framförallt vid tolkning av fördragen, där domstolen ständigt återkommer till fördragets mål och syfte, vilket gör tolkningen starkt ändamålsinriktad. Härvid fäster domstolen stor vikt vid de allmänna rättsprinciper domstolen utvecklat. Även tidigare domar från EG-domstolen, samt relevanta domar från medlemsländerna kan utgöra tolkningsdatum.

I EG-domstolens teleologiska tolkningen ligger ett förhållningssätt till den aktuella regeln, vilken stipulerar att denna skall vara så meningsfull och nyttig, ”effet utile”,

¹⁵² Ola Wiklund, EG-domstolens tolkningsutrymme, s. 263f.

som möjligt i förhållande till dess ändamål¹⁵³. Denna princip används även inom internationell rätt och innebär att en bestämmelse skall ges den tolkning som garanterar bestämmelsen dess största praktiska värde och dess största effekt.

Det är framförallt genom domstolens praxis den dynamiska EG-rätten utvecklas idag. Domstolen anses vara given en nödvändig möjlighet att ändra inriktning på rättspraxis för att på ett smidigare sätt än i jämförelse med fördragsändringar, vilka är både tidsödande och besvärliga, förändra rättsläget. Domstolen tillämpar och utvecklar olika rättsprinciper såsom legalitetsprincipen, likabehandlingsprincipen, proportionalitetsprincipen m fl. Jämte detta tillämpar domstolen såsom en rättskälla de rättsprinciper vilka är gemensamma för alla medlemsstater, ex god tro och rättssäkerhet. Vid EG-domstolens avgöranden spelar sedvana till skillnad från inom folkrätten en mycket begränsad roll¹⁵⁴. Avgörande betydelse för EG-domstolens arbete har den Europeiska konventionen om mänskliga rättigheter. Den har visserligen inte ingåtts av gemenskapen, men uttrycks vara integrerad i EG-rätten som rättsprincip¹⁵⁵.

I viktiga frågor använder sig domstolen av en speciell taktik. I det inledande rättsfallet fastslås att en viss princip gäller, men att den på de faktiska förhållandena i fallet ej är tillämplig, eller att principen gäller med vissa villkor. Dessa villkor tonas i senare mål ned eller bortfaller helt. När principen väl har introducerats och med tiden ej mött alltför stora protester har domstolen bekräftat den i senare mål. Principen kan således utgöra plattform för ytterligare avancemang.

Den allmänna huvudregeln vid tolkning av folkrätt enligt Wienkonventionen art. 31.1, att en regel skall ges den innebörd den vanligen har, sedd i sitt sammanhang

¹⁵³ Kommissionen mot Tyskland 70/72 [1973] ECR 813, här uttalade domstolen att för att ett kommissionsbeslut om att avskaffa statligt stöd skall vara effektivt, kan beslutet även innehålla krav på återbetalning av stöd, vilka olagligen har betalats ut.

¹⁵⁴ Juridisk tidskrift 1991/92, Lars Pehrson, EG-samarbetet och den svenska rättskällevärdet s. 633.

¹⁵⁵ Liselotte Hauer v Land Rheinland-Pfalz 44/79 [1979] ECR 3727.

och i ljuset av dess syfte och dess ändamål, används även av EG-domstolen. Men domstolen går ett steg längre i det att den använder sig av det speciella gemenskapssammanhanget.

Gemenskapssammanhanget avser framförallt de allmänna målsättningar för gemenskapen sådana de uttrycks i artiklarna 2 och 3 i Romfördraget. Detta kan medföra att ett regel kan ges en tolkning som inte överensstämmer med en normal tolkning av de uttryck som ingår i dess text. EG-domstolens tolkningsmetoder är mer att jämföras med de tolkningsmetoder vilka används inom författningstolkning, än med dem som används vid tolkning av folkrätten¹⁵⁶.

EG-domstolen utgår från ordalydelsen och den vanliga innebörden av ett ord, uttryck eller mening, men det innebär ej att domstolen utgår från en snävt texttrogen analys av de regler som ingår i gemenskapsrätten. Utan istället är det, det inbördes sammanhanget mellan fördragets samtliga regler och det uttalade behovet av en enhetlig tillämpning av hela det gemenskapsrättsliga systemet som är vägledande.

Till försvårande av tolkningen hör även att EG inte enbart har ett enda officiellt språk. Om endast ett språk skulle användas vid tolkningen föreligger risk för att eventuella problem skulle förbises. Eventuella problem som kan uppkomma på grund av variationer i de olika språken, löses utifrån regelns inordning i EG-rätts system samt syftet med bestämmelsen. Det har dock hänt att översättning av domar fått en helt annan betydelse p g a att ett visst uttryck i en rättsordning saknat motsvarande uttryck i annan rättsordning¹⁵⁷.

Det faktum att avgörandena är enhälliga trots att domarna härstammar från olika rättskulturer, samt att avgörandena utgör kompromisser, vilket framhålls på olika

¹⁵⁶ Olof Allgårdh och Sven Norberg, EG & EU-rätten s. 93.

håll i doktrinen, problematiserar analysen av avgörandena. Att EG-domstolens avgöranden utgörs av kompromisser bestrids dock av Hans Ragnemalm, svensk EG-domare sedan 1995. Han hävdar istället att domstolen strävar efter att finna en välgrundad majoritetsuppfattning¹⁵⁸.

Så historisk tolkning torde sällan användas av EG-domstolen. Det är ur gemenskapsrättslig synpunkt av ringa, eller ingen vikt alls, att söka fastställa den ursprungliga avsikten med bestämmelserna i de grundläggande fördragen. Vad som förefaller viktigare är att integrationsmässigt låta det EG-rättsliga arbetet fortskrida.

Den primära EG-rätten saknar offentliga förarbeten. I den mån förarbeten överhuvudtaget existerar inom EG-rätten, är de promemorior och utredningar som ligger till grund för lagstiftningen till största del hemliga beroende på att motsvarighet till den svenska offentlighetsprincipen ej finns inom EG. Bland annat av den anledningen är det för EG-rätten ej meningsfullt att använda förarbeten vid tolkning.

Motsvarigheten närmast de svenska förarbeten inom EG-rätten får anses vara de preambular de flesta rättsakter är försedda med¹⁵⁹. Låt vara att de ej föregår själva rättsakten, det är dock i preambularna som de allmänna politiska, ekonomiska och sociala målen, vilka föranlett författningen står att finna. Beträffande den sekundära lagstiftningen, förordningar, direktiv o s v kan det finnas vissa förarbeten i form av yttranden under lagstiftningens gång. Dessa förarbeten kan innehålla information som kan tas till tolkningsdata för fastställande av den ursprungliga avsikten.

¹⁵⁷ JT 1998/99, Hans Ragnemalm, s. 293, EG-domstolen inifrån detta inträffade i de förenade målen C46/93 Brasserie de Pêcheur och Factortame REG 1996 s. I-1029, felet rättades dock i den tyska versionen.

¹⁵⁸ JT 1998/99, Hans Ragnemalm, s. 292, EG-domstolen inifrån.

¹⁵⁹ Prop. 1994/95:19, s. 528.

Den roll som svenska förarbeten framförallt tidigare spelat i svenskt rättsväsende verkar inom EG-rätten uppfyllas av doktrin. I EG-domstolens avgöranden hänvisas visserligen sällan till doktrin, till skillnad från i generaladvokatens förslag till avgöranden. Det kan antas att domstolen åtminstone i de fall generaladvokatens yttrande överensstämmer med den sedermera fastslagna domen tagit intryck av doktrin. Därtill kommer att doktrin åtminstone har potential att utgöra den samlade europeiska allmänna uppfattningen i den aktuella frågan.

10. Analys

10.1 EG-domstolens kompetens-kompetens

Har EG-domstolen överskridit sin kompetens? Domstolen anser sig ha sk ”Kompetens-Kompetens”, dvs det är den som ensam utläser och vidareutvecklar EG-rätten, samt i praktiken utvidgar de områden där EG-rätten i framtiden skall vara tillämplig¹⁶⁰. Det är brukligt att internationella domstolar själva har rätt att tolka bestämmelser om sin kompetens¹⁶¹. Därmed inte sagt att domstolen skall ha rätt att själv avgöra vilka instrument de är satta att tolka.

Den svenska grundlagen och dess förarbeten verkar stödja inställningen att EG-rätten på de områden som täcks av EG:s behörighet har företräde framför nationell rätt. Men detta innebär ej med automatik att frågan om vem som har behörighet inom visst, ännu ej avgjort område, skall tillfalla EG-rätten självt¹⁶².

I förarbetet till grundlagsändringar inför ett svenskt medlemskap i Europeiska unionen sägs klart och tydligt följande: ”EG besitter inte någon vad som ibland brukar kallas kompetens-kompetens, d v s dess organ kan endast handla om och i den utsträckning som de av medlemsländerna beslutade fördragen ger dem befogenhet härtill och de kan inte själv tilldela sig ytterligare kompetenser”¹⁶³. (Författarens kursivering).

Även i förarbetet till RF 10:5¹⁶⁴ i vilken sägs att riksdagen kan överlämna beslutanderätt till Europeiska gemenskapen, uttrycks att i de fall EG stiftar regler

¹⁶⁰ Göran Lysén, EG och dess institutioner, s. 122f, ”Även om fördragen med lätthet lånade sig till en sådan rättsutveckling, var denna långt ifrån given utan var beroende av vilken roll Domstolen ville tilldela sig. Domstolen grep således det tillfälle, som fördragen erbjöd, och har därigenom försäkrat sig om en plats i rättshistorien genom den unika betydelse som den haft för integrationen i Europa”. (Författarens kursivering).

¹⁶¹ Michael Droege, Göran Lysén, Introduktion till EU och EG-rätten, s. 25.

¹⁶² Torbjörn Andersson, Rättsskyddsprincipen, s. 61.

¹⁶³ Prop 1993/94:114, s. 19. Se även prop. 1994/95:19, s. 471.

¹⁶⁴ Jfr prop. 1994/95 s. 498.

på områden där riksdagen ej överlåtit beslutanderätt, är reglerna ej giltiga i Sverige. Detta måste med nödvändighet innebära att den yttersta kompetensen att avgöra EG:s behörighetsområden kommer an på den nationella domstolen, och ingen annan. Annorlunda uttryckt kan det sägas att den svenska domstolen saknar behörighet att vika sig för EG-domstolen i ett fall där den kommit fram till att EG saknar behörighet på visst område. En möjlighet kunde vara att låta lagrådets synpunkter ha avgörande betydelse, men lagrådets roll begränsas avsevärt p g a att lagprövningsrätten i RF 11:14 uppställer ett uppenbarhetsrekvisit.

Skall Romfördraget ses som vilket annat folkrättsligt avtal som helst? Det anser ej EG-domstolen. Dess ståndpunkt är att EG-rätten gäller över folkrätten, dvs någon form av överstatlig överstatlighet. För det fall Romfördraget är att ses som vilket annat folkrättsligt instrument som helst, skall det och de övriga fördragen tolkas enligt Wienkonventionen, dvs artikel 31-33 skall tillämpas vid tolkning av avtalet, avtalstext, sammanhang, parternas ändamål och syfte osv.

Saknar EG-domstolen kompetens att uttala sig om EG:s överstatlighet? Intressant i sammanhanget är Hans Heinrich Vogels artikel¹⁶⁵, där han refererar Tyska Författningsdomstolens avgörande¹⁶⁶ angående Maastrichtfördraget om den Europeiska unionen.

Författningsdomstolen fann att fördraget ej stred mot den tyska grundlagen¹⁶⁷.

¹⁶⁵Juridisk Tidskrift 1993-1994, Hans Heinrich Vogel, Den tyska författningsdomstolens dom angående Maastrichtfördraget om den Europeiska unionen, s 553 ff.

¹⁶⁶ Andra senaten, mål nr 2134 respektive 2159/92, avgöranden avsåg dels den tyska lagen om anslutning till den europeiska unionen av den 28 december 1992, dels de grundlagsändringar som krävdes med anledning av Maastrichtfördraget.

¹⁶⁷ Den Tyska författningsdomstolen hade tidigare i det sk Solange- (tillsvidare) målet 1 CMLR 1974, s. 540 uttalat att den kunde sätta åt sidan en EG-regel och inte tillämpa den, om den stred mot konstitutionen med avseende på mänskliga rättigheter, men den kunde ej förklara den ogiltig. I ett senare mål från 1986 Solange II CMLR 1987, s. 225 frångick domstolen sin tidigare uppfattning i det att rättsutvecklingen medfört att EG-rättens skydd av mänskliga rättigheter motsvarade den tyska grundlagens krav. Detta gjorde att det inte

Men upprepade gånger erinrar författningsdomstolen om att gemenskapsfördragen är bestämmande för gemenskapsarbetets former, innehåll och inriktning. *”Författningsdomstolen godtar en viss dynamik. Men rätten menar att det skall finnas gränser för denna”* och att det är fördragen jämte de parlamentariska godkännande- och transformationsbesluten, som anger var gränserna skall dras¹⁶⁸. (Författarens kursivering.)

Vidare anger författningsdomstolen att den i framtiden kan komma att granska huruvida EG-domstolen hållit sig inom det område som gemenskapsfördragen anger. Framförallt artikel 3b i Romfördraget och subsidiaritetsprincipen sågs som tillräckliga för att hindra alltför stor maktkoncentration till EG-organen¹⁶⁹. Domen är abstrakt formulerad och svårtolkad, den medför kanhända ett påpekande till EG-domstolen att dess avgöranden ingalunda godtas okritiskt, utan granskas och hitintills har accepterats i de enskilda fallen. Lagprövningsrätten i Tyskland saknar motsvarighet till det svenska uppenbarhetsrekvisitet i RF 11:14. Dessutom har Tyskland en författningsdomstol vilket Sverige saknar. Av bl a den anledningen torde den tyska författningsdomstolen ha större beredvillighet att pröva EG-rättens förenlighet med konstitutionella regler än vad som kan antas vara fallet i Sverige. *”Det finns inte, varken inom medlemsstaternas eller EG:s rättssystem, något svar med absolut giltighet på frågan om den normativa utsträckningen av EG-rätten och dess giltighet.”*¹⁷⁰ (Författarens kursivering.)

Det kan föreligga risk att EG kan komma att anse att dubbelbeskattningsavtalsrätten hämmar skatteneutraliteten vid val av investeringsland inom gemenskapen. Detta skulle kunna leda till en mer genomgripande skatteharmonisering. EG-domstolens påstående om att den har

längre fordrades att sekundär EG-rätt kontrollerades i förhållande till tysk rätt i detta avseende och förhandsbesked från EG-domstolen skulle därför inte överprövas.

¹⁶⁸Juridisk Tidskrift 1993-1994, Hans Heinrich Vogel, Den tyska författningsdomstolens dom angående Maastrichtfördraget om den Europeiska unionen, s 561.

¹⁶⁹Författningsrättslig Tidskrift 1994, Joakim Nergelius, Den tyska författningsdomstolens godkännande av Maastrichtfördraget, s 55.

¹⁷⁰Torbjörn Andersson, Rättsskyddsprincipen, s. 59.

rätt att tolka internationella överenskommelser inom folkrätten såsom exempelvis dubbelbeskattningsavtal måste strida mot dess egna uttalanden i olika rättsfall. Se exempelvis *Hurd v Kenneth Jones*¹⁷¹. Rättsfallet behandlade ett ärende som baserade sig på en internationell överenskommelse vilken ingåtts av de Europeiska medlemsstaterna beträffande europeiska skolor. I rättsfallet konstaterades att ”*The court therefore does not have jurisdiction to give a preliminary ruling on the interpretation of such instruments*”. (Författarens kursivering).

På ett av de områden EG-rätten har harmoniserat, den ovan vid not 96 nämnda konventionen om skiljemannaförfarande vid prisjustering, har EG istället för direktiv, valt konvention som tillvägagångssätt. Anledningen till det står bl a att finna i att man ville undvika att konventionens bestämmelser skulle falla under EG-domstolens jurisdiktion¹⁷². Detta argument talar starkt emot EG-domstolens ståndpunkt om att domstolen har rätt att tolka även folkrättsliga avtal.

Ett annat förhållande som även det talar emot EG-domstolens behörighet att tolka folkrättsliga avtal är artikel 228.6 i Romfördraget. Enligt denna kan EG-domstolens yttrande endast inhämtas beträffande ännu ej med tredje land ingångna folkrättsliga avtal och ej beträffande sådana vilka redan ingåtts.

Lagstiftningen behöver kompletteras med en uttrycklig regel om att vi även överlämnat rätten att tolka nationell rätt och folkrättsliga dubbelbeskattningsavtal till EG. På de grunder som anförs ovan, finns den enligt min mening, inget som tyder på att EG-rätten på något sätt skulle ha högre dignitet än vilka andra folkrättsliga avtal som helst. Av detta följer att EG-domstolen saknar behörighet att avgöra vad som faller inom EG-rättens beslutandeområde respektive utanför.

¹⁷¹ *Hurd v Kenneth Jones* 44/84 [1986] ECR 47.

¹⁷² Finansdepartementet, Sverige, Europa och skatterna, s. 22. Se även Claudio M Radaelli, *The Politics of Corporate Taxation in the European Union*, s. 89, Gustaf Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 44, samt Lars Pelin, *svensk intern- och internationell skatterätt*, s. 220.

Detta strider dock mot den tolkning av EG-rätten såsom varande Sui generis, vilken EG-domstolen tagit sig friheten att göra.

10.2. Underkännande av EG-domstolens avgörande

I det fall en stat ej accepterar EG-domstolens avgörande bör detta bli ett fall för den Internationella domstolen i Haag. Man kan dock ställa sig frågan om inte praxis, genom medlemsstaternas tidigare acceptering av EG-domstolens avgöranden, kan komma att av Haag-domstolen ses som konkludent handlande¹⁷³. Å andra sidan har i enlighet med artikel 219 i Romfördraget medlemsländerna förbundit sig att ej lösa tvister om tolkning eller tillämpning av fördraget på annat sätt än det anvisade, d v s inför EG-domstolen¹⁷⁴. Men detta behöver ej innebära mer än att det är upp till medlemsstaterna att förändra innehållet i fördraget på denna punkt.

Skulle det någon gång bli aktuellt med ett underkännande av EG-domstolens dom blir resultatet av det beroende av vilken medlemsstat det gäller. För att det skall få någon större effekt krävs förmodligen att staten i fråga är en av de större medlemmarna med stort inflytande inom gemenskapen. För svenskt vidkommande verkar uppfattningen råda att detta kräver medlemsstaternas samlade ansträngningar¹⁷⁵. Men det finns anledning för EG-domstolen att beakta Henry G Schermers uttalande: *"For that reason all Courts must be careful not to try to expand their powers beyond reasonable limits in order not to put*

¹⁷³ Ett uttalande i doktrinen som talar för denna ståndpunkt utgör Mats Melin, Göran Schäder, EU:s konstitution, Maktfördelningen mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna, s. 157, "EG-rättens överstatliga drag vilar således ytterst på medlemsstaternas uttryckliga eller tysta accept". (Författarens kursivering.) Se även prop 1993/94:114 s. 20.

¹⁷⁴ För svensk del sägs detta i prop. 1994/95:19, s. 95f.

¹⁷⁵ Prop 1993/94:114, s. 20.

*their authority at risk. Any policy-making role of judges should be limited to the necessary minimum*¹⁷⁶”.

En intressant aspekt utgör frågan huruvida en ny medlemsstat respektive en gammal medlemsstat vägran att acceptera ett EG-domstols avgöranden skulle utfalla olika? Reglerna för ny medlemsstat inträde i den europeiska unionen, är att staten i fråga måste acceptera EG sådant det är, bland annat med den rättsliga utveckling EG genomgått¹⁷⁷. Eftersom EG konstant utvidgar gränserna för sin behörighet kan frågan uppkomma om en gammal medlemsstat faktiskt har godkänt, den i många fall oförutsedda dynamiska utvecklingen hos EG-rätten, framförallt genom EG-domstolens försorg, eller om EG har gått utöver statens i medlemskapet ingående förutsättningar?

EG-rättens principer sådana de har fastslagits av EG-domstolen har tillämplighet inte bara inom de områden där avgöranden har tagits utan är generellt tillämpliga. Detta kan göra att vi i framtiden kan komma att få en mängd förhandsavgöranden avgjorda av EG-domstolen vilken fastslår att skatterätten genom att t ex hindra fri rörlighet för personer strider mot fördragets mål och syfte. Visserligen kan det hävdas att i och med att vi ansökt och vunnit inträde i gemenskapen så är vi skyldiga att rätta oss efter vad EG-domstolen anser vara gemenskapens mål och syfte.

Vi bör också hålla i minnet att EG ej är någon abstrakt avlägsen entitet, utan helt enkelt består av oss som folk och medlemsstat¹⁷⁸. Det finns inget egentligen ”överhuvud” inom EG som fattar beslut över våra huvuden, utan det är vi som på vissa områden på demokratisk väg överlämnat vår beslutsrätt. Som kompensation

¹⁷⁶ Ola Wiklund, EG-domstolens tolkningsutrymme, s. 401, Schermers uttalande står att finna i förordet, s. XIV, till Professor Hjalte Rasmussens ”On Law and Policy in the European Court of Justice”, 1986.

¹⁷⁷ Göran Lysén, EG och dess institutioner, s. 59.

¹⁷⁸ Fördraget om Europeiska unionen, 1992 Maastricht: medlemsstaterna är fördragets herrar. Se vidare prop. 1994/95:19, s. 34.

för detta får vi möjlighet att på demokratisk väg delta i beslutsfattandet inte bara vad gäller oss själva utan även andra stater.

10.3. Domarskapt rätt

Det starkaste bidraget till rättsutvecklingen och till att EG-rätten allt mer blir en domarskapt rätt utgör EG-domstolens praxis genom artikel 177-förfarandet. Förhandsbeskedsinstitutet kommer i framtiden ytterligare att befästa EG-rätten som en domarskapt rätt. I takt med att den EG-rättsliga dimensionen ökar nationellt i de olika medlemsstaterna hos domare, juridiska företrädare och allmänhet kommer också användandet av nämnda förfarande att öka.

Ett problem som kan vara värt att peka på i sammanhanget är den grundläggande principen om förutsebarhet, inte minst viktig i skattesammanhang. Detta är en princip gemensam för alla EG:s medlemsstater och därmed invävd i EG-rätten. Kan principen i EG-rättsliga sammanhang tolkas så att först när EG-domstolen uttryckligen har sagt sin åsikt i visst ärende, kan egentligen talas om förutsebarhet? Det föreligger risk för att förutsägbarheten av lagens utfall försvinner med EG-domstolens dynamiska utveckling, inte bara för den enskilde medborgaren, utan även för domstolarna¹⁷⁹.

En följd av EG-rätten blir att utbudet av rättskällor ökar, hierarkin mellan olika rättskällor blir obestämd, ifrågasättande av de inhemska normerna kan ske på ett nytt sätt, osäkerhet uppkommer beträffande lösningar på praktiska rättsliga problem mm¹⁸⁰. För svenska domstolar innebär detta ett problem eftersom de är tvungna att tillämpa ett antal olika tolkningssystem beroende på vilket rättssystem det rör sig om. Inom svensk intern skatterätt har vi vår egen rättskällelära och tolkningsmetoder. Om det däremot handlar om dubbelbeskattningsavtal skall

¹⁷⁹ Ola Wiklund, EG-domstolens tolkningsutrymme, s. 56, här sägs att förutsägbarheten ofta är låg beträffande domstolens rättstillämpning.

¹⁸⁰ Torbjörn Andersson, Rättsskyddsprincipen, s. 34.

domstolen tillämpa Wienkonventionens och OECD:s modellavtals regler för tolkning. Slutligen i de fall där EG-rätten aktualiseras skall domstolen följa EG-rättsliga regler samt dessutom tillämpa EG-konform tolkning.

Det är i EG-rättsliga sammanhang det stora problemet står att finna för de nationella domstolarna. Dessa kan aldrig vara helt säkra på att deras avgöranden inte strider mot EG-domstolens tolkning av EG-rätten. Eftersom det inom de tre rättssystemen skiljer sig mycket åt beträffande t ex förarbetens betydelse kan man förmoda att användningen av svenska förarbeten såsom ett mer eller mindre standardförfarande, i framtiden kommer att förlora i betydelse till förmån framförallt för prejudikat uppkomna inom EG-rätten. Förändringen skulle i första hand ske på de områden där EG-rätten berörs, men efterhand även på övriga områden i takt med införlivandet av den europeiska traditionen med bortseende från förarbeten.

Jag tror att så snart gemenskapens arbete hunnit fram till skatterätten och framförallt när det monetära samarbetet etablerats och stabiliserats, kommer vi att se en mycket snabb utveckling även på det EG-skatterättsliga området. Frågan är om det ens är möjligt att genomföra EMU-projektet utan en mer eller mindre total skatteharmonisering. I förlängningen kan man föreställa sig ett scenario där EMU-projektet och en framtida skatteharmonisering visar sig ha lett fram till ett konstituerandet av en enda stat, alternativt federation, bestående av alla idag enskilda medlemsstater. En av hörnstenarna vid bildandet av en stat består som bekant av överlämnandet av suveräniteten för den direkta skattmakten. Konstituerandet av en enda stat kan till och med framstå som välbetänkt utifrån andra synpunkter¹⁸¹. Vidareutveckling av denna ståndpunkt skulle dock leda utanför ämnet.

¹⁸¹ Claudio M Radaelli, *The Politics of Corporate Taxation in the European Union*, s.106 där han hänvisar till Kitterer 1990:18, "When I received Giovannini's paper, I recognised that the telecopy was sent by the "Ministero del Tesoro". This reminded me of a conversation I once had with an official from the German Ministry of Finance on European tax harmonisation. He was of the opinion that his Italian colleagues were very creative in

Amsterdamfördraget, vilket undertecknades den 2 oktober 1997, skall träda i kraft så snart samtliga 15 medlemsländer har ratificerat fördraget. Detta kommer att ytterligare förstärka EG-domstolens makt. Enligt fördraget skall domstolens jurisdiktion utökas med hänvisning till de enskilda rättigheterna på områden som berör de grundläggande rättigheterna, asyl, invandring, fri rörlighet för personer, civilrättsligt samarbete, polissamarbete och straffrättsligt samarbete. I den föreslagna artikel F 2 uttrycks unionens respekt för de grundläggande rättigheterna som de garanteras i Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna. Denna reform skall tillåta domstolen att vara formellt behörig att bedöma gemenskapsinstitutionernas tillämpning av denna konvention. I vilken omfattning detta kommer att förstärka EG-domstolens makt ligger hos EG-domstolen att visa i framtiden.

EU-kommissionens avgång 990316 kommer säkerligen att resultera i viss försening av EG-arbeten, men kommer förmodligen ej ha någon terminerande effekt på EG:s framåtskridande i stort. Förhoppningsvis kan det resultera i införandet av en större öppenhet och offentlighet i EG-sammanhang efter svensk modell.

10.4. Har staterna varaktigt överlåtit sin suveränitet?

Att staterna uppfattas ”varaktigt” ha överlåtit sin suveränitet, säger ingenting om möjligheten att återta densamma. I och för sig kan hävdas att i begreppet ”varaktigt” ligger med automatik att den faktiskt skall bestå just varaktigt, i bemärkelsen för all framtid. Å andra sidan kan även hävdas att en stats suveränitet är suverän för all framtid. Därmed kan förstås att när en stat suveränt

developing new ideas on the harmonisation of taxes and norms and that his French colleagues were excellent in formulating the laws establishing these norms. But he was very concerned that the Germans might be the only ones to respectfully and thoroughly execute what has been thought, formulated and established elsewhere. (Författarens kursivering).

överlåter sina rättigheter finns en motstående sida av myntet, nämligen att staten lika suveränt har rätt att återta tidigare överlåten suveränitet. Visserligen gäller *Pacta sunt servanda*, men alla avtal kan brytas. Skall man beakta formuleringen i *Costa v Enel*, torde formuleringen bli att ett ensidigt återtagande av suveräniteten har omöjliggjorts¹⁸². Enligt förarbetet till den svenska anslutningslagen finns det inget som hindrar att medlemsländerna tillsammans antingen modifierar eller återtar sin accept av överlåtna beslutsbefogenheter¹⁸³.

10.5. Sanktioner vid underkännande av EG-domstolens avgörande

Slutligen gäller endast vilka krav som kan resas med anledning av att en medlemsstat begår ett fördragsbrott gentemot EG. Gemenskapen saknar faktiska maktmedel att verkställa rättsliga avgöranden. Inte heller har EG-domstolen kompetens att ogiltigförklara eller upphäva nationella regler när dessa strider mot EG-rätt. I avsaknad av självständiga maktmedel utgör det verktyg som EG kan använda sig av enligt artikel 169, att kommissionen kan väcka talan vid EG-domstolen om medlemsstats fördragsbrott, exempelvis otillåten lagstiftning eller underlåtenhet att iakttaga EG-domstolens avgörande.

Men återigen saknar EG självständiga maktmedel i det fall EG-domstolen skulle hörsamma EG-kommissionens begäran¹⁸⁴.

¹⁸² Ola Wiklund, *EG-domstolens tolkningsutrymme*, s 201.

¹⁸³ Prop. 1994/95:19, s. 35.

¹⁸⁴ Citat: Torbjörn Andersson, *Rättsskyddsprincipen*, s. 242, här hänvisas till Mancini G.F./Keeling D.T, *From CILFIT to ERT: the Constitutional Challenge facing the European Court*, 1992, 9 f, ”påpekar att EG-kommissionens aktivitetsgrad vad gäller talan mot medlemsstater för fördragsbrott enligt artikel 169 ökade påtagligt efter att EG-domstolen i *Defrenne II-fallet (1976)* påtalat kommissionens flathet. I effektivitetshänseende blev dock konsekvenserna av det ökade processandet med stöd av artikel 169 nedslående (M/K: ”had a perverse effect”). Ju större antal fall, desto mindre sannolikt att medlemsstaterna kommer att lyckas verkställa domarna; ju fler fall av bristande efterlevnad, desto lägre trovärdighet hos de organ vars beslut ignoreras; ju svagare besluten blir, desto större är frestelsen att inte åtfölja dem.” (Författarens kursivering.)

Talan om fördragsbrott kan även väckas av annan medlemsstat enligt artikel 170. Medlemsstat kan enligt artikel 171 bötfällas om den ej efterlever domstolens beslut. Återigen kommer EG:s avsaknad av självständiga maktmedel att lägga hinder i vägen för verkställighet. Frågan om böter utdömda till stater kan indrivnas genom att kvittas mot EG-rättsliga stöd, vilka riktar sig mot medborgare eller juridiska personer, ligger dock utanför detta examensarbete. Det torde dock vara en omöjlighet att tvinga en stat att kvarstanna i en konstellation, vilken den kan förmodas motarbeta av alla krafter.

Min slutsats innebär att jag anser sannolikheten för att skatterätten skulle införlivas med den europeiska gemenskapsrätten antingen genom fördragsutfyllnad eller initiativförfarandet vara relativt liten. Det är snarare genom EG-domstolens försorg, sådant vi idag anser oss vara säkra på hör till den interna beslutanderätten, som redan i morgon kan visa sig strida mot gemenskapens mål och syfte. I det fall skatterätten genom EG-domstolens försorg alltmer kommer att invävas i det EG-rättsliga systemet bör krävas av domstolen att den i ärenden av mer ingripande skattekaraktär sammanträder i plenum. På detta sätt skulle domstolen åtminstone försäkra sig om att beslut överensstämmer med majoriteten av medlemsländernas uppfattning.

Det har från engelskt håll föreslagits att regler skall införas som ger medlemsstaterna möjlighet att överklaga EG-domstolens domar i vissa fall¹⁸⁵.

¹⁸⁵Fritz, N., Hettne, J. och Rundegren, H., s 125.

Jag avslutar med ett citat gällande Francovich-domen¹⁸⁶.

”Francovich-domen från 1991 har kritiserats för att domstolens slutsatser bygger på alltför lösa grunder. Kritiken gäller särskilt att man som stöd för statens skadeståndsskyldighet hänvisar till principer som är integrerade i fördraget. En sådan hänvisning, menar kritikerna, *kan leda vart som helst och ger inte någon vägledning i framtida fall.*”

¹⁸⁶Fritz, N., Hettne, J. och Rundegren, H., s 118, Francovich m fl mot Italien, mål C-6/90 och 9/90 handlar om staters skadeståndsskyldighet gentemot enskild för icke eller felaktigt implementerat direktiv. (Författarens kursivering)

11. Litteraturförteckning

- Allgårdh Olof, Norberg
Sven
Andersson Torbjörn EG & EU-rätten, 2:a upplagan, 1995 Stockholm.
- Bergström Sture, Håstad
Torgny, Lindblom Per
Henrik, Rylander Staffan
Droege Michael, Göran
Lysén Rättsskyddsprincipen, EG-rätt och nationell sanktions- och processrätt ur ett svenskt perspektiv. 1997 Uppsala.
Juridikens termer. 1992 Falköping.
- Fritz, M., Hettne, J och
Rundegren, H
Juridiska fakulteterna Introduktion till EU och EG-rätten. 1997 Uppsala.
- Kellgren Jan När tar EG-rätten över? 1996 Stockholm.
- Lindencrona Gustaf
Göran Lysén Europagemenskap och rättsvetenskap, Utredning utförd av de juridiska fakulteterna på uppdrag av regeringen. 1992 Stockholm.
- Melin Mats, Schäder
Göran Mål och metoder vid tolkning av skattelag. 1997 Uppsala.
- Nilsson Mats Dubbelbeskattningsavtalsrätt. 1994 Stockholm.
EG och dess institutioner: Ett statsrättsligt perspektiv. 1993 Göteborg.
- Pescatore Pierre EU:s konstitution, Maktfördelningen mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna. Tredje upplagan, 1998 Stockholm.
- Pelin Lars Norden och EG-harmoniseringen av skatter och avgifter, Dubbelbeskattning. 1990 Stockholm.
- Pelin Lars The Doctrine of "Direct Effect": An Infant Disease of Community Law.
- Pelin Lars Statsimmunitetens omfattning. 1979
Teckomatorp.
- Pelin Lars Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv. 1995 Lund.
- Pelin Lars Skattereformen och fortsatt reformerande, med några besvärliga skatterättsliga frågor. 1995 Lund.
- Pelin Lars Svensk Intern- och internationell skatterätt, andra upplagan. 1997 Lund.
- Pelin Lars Application and Interpretation of Double Taxation Conventions between EU-states.
- Pålsson Sten, Quitzow
Carl Michael EG-rätten, ny rättskälla i Sverige. 1993 Stockholm.
- Radaelli M Claudio The Politics of Corporate Taxation in the European Union, Knowledge and international policy agendas. 1997 London.

Ståhl Kristina Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser. 1996
Uppsala.
Vogel Klaus on Double Taxation Conventions, tredje utgåvan,
1997.

OFFENTLIGT TRYCK

Proposition 1993/94:114 Grundlagsändringar inför ett svenskt
medlemskap i Europeiska unionen.
Proposition 1994/95:19 Sveriges medlemskap i Europeiska unionen.
Betänkande Grundlagsändringar inför ett svenskt
1993/94:KU21 medlemskap i Europeiska unionen.
Betänkande Lag med anledning av Sveriges anslutning till
1994/95:KU17 Europeiska unionen.
Finansdepartementet Sverige, Europa och skatterna, 1992 Stockholm.

TIDSKRIFTS ARTIKLAR

Boström Kerstin, Skattenytt 1994, Tolkning av skatteavtal.
Tyllström Rolf
Lindencrona Gustaf Skattenytt 1992, Vad är internationell skatterätt?
Nergelius Joakim Författningsrättslig Tidskrift 1994, Den tyska
författningsdomstolens godkännande av
Maastrichtfördraget.
Nergelius Joakim Svensk Juristtidning i bokform, 1997,
Domstolarna, grundlagen och rättighetsskyddet –
några reflektioner kring de senaste årens debatt
och praxis. 1997 Uppsala.
Peczenik Alexander Juridisk Tidskrift 1994/95 Svenska lagmotiv i
Europeisk Union.
Pehrson Lars Juridisk Tidskrift 1991-1992, EG-samarbetet och
den svenska rättskälreläran.
Ragnemalm Hans Juridisk Tidskrift 1998/99, EG-domstolen inifrån.
Rosén Johan Svensk Juristtidning 1996, De svenska
lagförarbetenas vara eller inte vara som rättskälla
– effekter av Sveriges anslutning till den
Europeiska unionen.

| | |
|---------------------|--|
| Sundgren Peter | Skattenytt, 1990, Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall. |
| Sundgren Peter | Svensk Skattetidning, 1997 nr 4, Nytt dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg. |
| Vogel Hans Heinrich | Juridisk Tidskrift 1993-1994, Den tyska författningsdomstolens dom angående Maastrichtfördraget om den Europeiska unionen. |
| Wahl Nils | Juridisk Tidskrift 1997/98 EG-domstolen tolkar nationell rätt. |

CD – ROM

Nordstedts Juridik CD-
Skatt 98:3

12. Rättsfallsförteckning

Svenska

EG

| | |
|----------------------|---|
| RÅ 1972 ref 34 | van Gend 26/62 [1963] ECR 1 |
| RÅ 1981 1:19 | Costa v Enel 6/64 [1964] ECR 585 |
| RÅ 1987 ref 162 | Internationale Handelsgesellschaft v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel C-11/70 [1970] ECR 1125 |
| RÅ 1991 ref 107 | Commission v Germany 70/72 [1973] ECR 813 |
| RÅ 1993 ref 57 | Sotgiu 152/73 [1974] ECR 153 |
| RÅ 1994 ref 31 | Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel v Firma C Mackprang 2/75 [1975] ECR 616 |
| RÅ 1994 ref 74 | Simmenthal 106/77 [1978] ECR 629 |
| RÅ 1995 ref 69 | Liselotte Hauer v Land Rheinland-Pfalz 44/79 [1979] ECR 3727 |
| RÅ 1996 ref 38 | von Colson and Kamann 14/83 [1984] ECR 1891 |
| RÅ 1996 ref 84 | Commission v France 270/83 [1986] ECR 273 |
| RÅ 1996 ref 101 | Hurd v Kenneth Jones 44/84 [1986] ECR 47 |
| | Factortame I C-213/89 [1990] ECR I-2466 |
| | Marleasing C-106/89 [1990] ECR I-4156 |
| Tyska | Francovitch C-6/90, C-9/90 [1991] ECR 5357 |
| Solange 1CMLR 1974 | Bachmann C-304/90 [1992] ECR I-249 |
| Solange II CMLR 1987 | Opinion 1/91 Draft Agreement relating to the Creation of the European Economic Area [1991] ECR I-6079 |
| | Dansk Denkavit C-200/90 [1992] ECR I-2240 |
| | Schumacher C-279/93 [1995] ECR I-225 |
| | Leur-Blom C-28/95 [1997] ECR I-4161 |
| | Safir C-118/96 [1998] ECR I-1897 |

