



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Karolina Engström

EG-domstolens inverkan på nationella skattesystem

Examensarbete
20 poäng

Lars Pelin

Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
1 INLEDNING	3
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte	4
1.3 Metod och material	4
1.4 Avgränsning	5
2 SVERIGES ANSLUTNING TILL EU	6
2.1 Anslutningslagen	6
2.2 EG-fördraget	7
2.3 Gemenskapsrätten och nationell rätt	7
2.4 Gemenskapsrättens harmonisering på skatteområdet	8
3 EU:S KOMPETENS PÅ SKATTEOMRÅDET	10
3.1 EG-fördragets begränsningar av medlemstaternas skattesuveränitet	11
3.1.1 Lojalitetsprincipen	11
3.1.2 Diskrimineringsförbudet	11
3.1.3 Indirekt och direkt diskriminering	12
3.1.4 Restriktionsförbudet	12
3.2 Tillämpning av fördraget	13
3.2.1 EG-fördragets tillämplighet på nationell skattelagstiftning	13
4 EG- FÖRDRAGET OCH EG-DOMSTOLEN	15
4.1 Artikel 94 i EG-fördraget	15
4.2 EG-domstolen	16
5 FÖRDRAGSFRIHETERNA	18
5.1 Den fria etableringsrätten	18
5.1.1 Praxis från EG-domstolen	18
5.2 Den fria rörligheten för arbetstagare	19
5.2.1 Praxis från EG-domstolen	20
5.3 Den fria rörligheten för kapital	21

5.3.1	Praxis från EG-domstolen	21
5.4	Den fria rörligheten för tjänster	22
5.4.1	Praxis från EG-domstolen	23
6	BEFRIELSEGRUNDER FRÅN SKATTEDISKRIMINERING	24
6.1	Klassificeringen mellan diskriminering och rättfärdigande	24
6.1.1	Praxis från EG-domstolen	25
6.1.1.1	Rule of reason	25
6.1.2	Förhindrandet av skatteflykt	26
6.1.3	Skattesystemets inre sammanhang	26
6.1.3.1	Ytterligare krav för rättfärdigande av skattesystemets inre sammanhang	27
6.1.3.2	Direkt samband och samma skattesubjekt	27
6.1.3.3	Avsaknad av dubbelbeskattningsavtal	28
6.1.4	Förhindra missbruk av lagen	29
7	ANALYS	31
7.1	Fråga I	31
7.2	Fråga II	33
7.3	Fråga III	33
7.4	Fråga IV	34
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	36
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	38

Sammanfattning

Genom inträdet i EU har medlemsstaterna avstått från en del av sin suveräna rätt. Emellertid har inte all beslutanderätt överlåtits till förmån för unionen. EG-rätten har införlivats med svensk rätt genom anslutningslagen (AL).¹ Av anslutningslagen framgår hur mycket av den suveräna rätten som Sverige upplåtit till gemenskapen. EG-fördraget utgör den yttre gränsen för EU och dess organs behörighet.

En av de rättigheter som medlemsstaterna inte gjort avkall på är skattesuveräniteten vilket regleras i art 94 EG-fördraget. Harmoniseringen av medlemsstaternas skattelagstiftningar har skett främst inom tullar och indirekta skatter. Harmoniseringen av de direkta skatterna har inte skett i lika stor utsträckning som av de indirekta skatterna som idag till största delen regleras genom EU-direktiv. På det direkta beskattningsområdet sker tillnärmning av lagstiftningen genom att rådet enhälligt antar direktiv. Detta innebär att varje medlemsstat har rätt att utöva sin vetorätt.

Det gemensamma lagstiftningsarbetet av de direkta skatterna har resulterat i ett antal direktiv bland annat moder- och dotterbolags direktivet och fusions- direktivet. Dessutom finns en primärrättslig bestämmelse i EG-fördraget som utgör förbud mot påförande av diskriminerande skatter på varor.²

Emellertid har EG-domstolen genom sina domstolsavgöranden ändå kommit att påverka de nationella skattesystemen. EG-domstolen har genom praxis fastslagit EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt.

Under åberopande av fri- och rättigheterna i EG-fördraget har domstolen underkänt nationella skatteregler såsom stridande mot EG-fördraget. Detta har i sin tur tvingat medlemstater att ta bort eller ändra sin skattelagstiftning. På så sätt har domstolen genom sina domar framtvingat lagändringar på ett flertal områden vilket lett till att vissa skillnader mellan medlemsländernas skattelagstiftning utjämnats. Bristande framgångar i arbetet att införa harmoniserande inkomstskatteregler lagstiftningsvägen, på grund av bibehållande av vetorätten och staternas skattesuveränitet, har på så vis kompenseras av harmonisering genom domstolens praxis.

EG-domstolen har visserligen genom praxis, utvecklat befrielsegrunder för diskriminerande eller inskränkande skatteregler. Det har dock visat sig svårt för medlemstaterna att åberopa någon av befrielsegrunderna för att motivera en diskriminerande skattebestämmelse. Endast i Bachman-målet har domstolen godtagit en diskriminerande skatteregel.³

¹ Lag med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, SFS 1994:1500, prop. 1994/95:19, prop. 1994/95:36 och prop. 2002/03:97.

² Art 90 EG-fördraget

³ Se avsnitt 6

För att undgå att EG-domstolen genomför en indirekt harmonisering av direkta skatter genom att underkänna skatteregler, bör medlemsstaterna komma överens om att utfärda gemensam lagstiftning. Detta ter sig dock svårt om inte också Art 94 inskränks eller i sin helhet tas bort.

1 Inledning

Anslutningslagen AL (avsnitt 2) är den lag som reglerar allt kring Sveriges ingående i Europeiska unionen. I den stadgas bland annat hur mycket av suveräniteten som uppgivits till förmån för unionen. Detta är av intresse för följande uppsats då det kommer att bli utgångspunkten i bedömningen för fortsatt analys av EG-domstolens inverkan på nationella skattesystem. Av denna anledning kommer också uppsatsen att börja med en genomgång av anslutningslagen.

I avsnitt 3 kommer EG-fördraget att belysas då det är detta fördrag som reglerar kompetensen för de olika verksamma organen inom EU, däribland EG-domstolen. I fördraget återfinns även de fundamentala fri- och rättigheterna vars innebörd har haft stor betydelse för harmoniseringsarbetet på de direkta skatternas område.

I avsnitt 4 kommer en genomgång av den uppnådda harmoniseringen av direkta skatter, dels genom gemensam lagstiftning samt dels den harmonisering som initierats genom EG-domstolens utslag.

Fördragsfriheterna och relevant praxis kommer att diskuteras i avsnitt 5.

Avsnitt 6 behandlar dem av EG-domstolen utvecklade befrielsegrunderna, för en medlemsstat, att behålla och tillämpa diskriminerande skattelagstiftning.

Avslutningsvis i avsnitt 7 kommer författarens analys av ämnet samt syn och ställningstagande till de frågor som ställts.

1.1 Bakgrund

Sedan Sverige anslöt sig till Europeiska unionen har det svenska skattesystemet genomgått en del förändringar. Liksom annan lagstiftning har även skattereglerna i de olika medlemsstaterna genomgått en harmonisering. Störst har harmoniseringen varit av de indirekta skatterna, som numer till största delen regleras av EG-direktiv.

De direkta skatterna är långt ifrån harmoniserade men en del direktiv har genomförts och blivit implementerade i de nationella skattelagstiftningarna.⁴

⁴ Moder och dotterbolags direktivet, Fusions direktivet, Royalty direktivet mf.l. se avsnitt 2.4 nedan.

Anledningen till att harmoniseringen av de direkta skatterna inte varit lika framgångsrik som hos de indirekta skatterna beror på att det krävs enhällighet i Rådet för att fatta beslut om tillnärmning på de direkta skatternas område.⁵

Emellertid har EG-rätten kunnat påverka de direkta skatterna genom EG-domstolen. Främst har bestämmelserna i EG-fördraget om fri rörlighet och icke-diskriminering haft betydelse.

EG-domstolen har vid ett flertal tillfällen sedan 1980-talet då det omtalade *Avoir-Fiscal* målet kom, funnit att nationell skattelagstiftning stridit mot de grundläggande fri- och rättigheterna i fördraget. EG-domstolen har i dessa fall funnit att nationella skatteregler inskränkt den fria rörligheten för varor, tjänster personer och kapital samt skapandet av en inre marknad.

Emellertid finns det även situationer då EG-domstolen godtagit nationella skatteregler trots att dem de facto verkat inskränkande eller diskriminerande. I EG-fördraget finns en uppräknig av när sådana situationer föreligger. Det bör i detta sammanhang tilläggas att domstolen har varit mycket restriktiv i sin tillämpning av befrielsegrunderna.

1.2 Syfte

Följande uppsats skall belysa

- I. - hur och på vilket sätt EG-domstolen har påverkat och kommer att påverka dem nationella skattesystemen i medlemsländerna inom EU,
- II. - huruvida EG-domstolens handlande kan stödjas genom fördragen,
- III. - vilka konsekvenser domstolens handlande har haft,
- IV. - om en harmonisering av även de direkta skatterna till övervägande del är till gagn för medlemsstaterna eller om det kan finnas anledning att inte verka för en harmonisering av detta område trots att grundidén bakom skapandet av unionen grundar sig på att upprätta en gemensam inre marknad.

1.3 Metod och material

För att finna svar på mina frågor och uppnå syftet med följande uppsats har jag använt mig av främst fördragstexterna, praxis från EG-domstolen, förarbeten samt relevanta artiklar.

⁵ Art 94 i EG-fördraget

1.4 Avgränsning

Det finns inte mycket doktrin att tillgå som talar om ämnet ännu därför har jag av förklarliga skäl inte använt mig av den i någon större utsträckning. Jag refererar till en del praxis i min uppsats. Denna praxis är inte nyligen avkunnade domar från EG-domstolen eftersom jag anser att den praxis som efterföljande praxis bygger på är väsentligare att belysa.

2 Sveriges anslutning till EU

2.1 Anslutningslagen

EG-rättens införlivande med svensk lag har skett genom en särskild anslutningslag AL. Lagen har föregåtts av ett antal förarbeten.⁶

Genom lagen har Sverige överlåtit en del av beslutanderätten till EG. Emellertid har inte beslutanderätten överförts i sin helhet utan delar av den.⁷

En suveränitetsinskränkning får inte godtas utan att en hög grad av samstämmighet råder i Riksdagen d v s kvalificerad majoritet gäller.⁸

En stat blir folkrättsligt bunden till andra stater som också ingått avtalet genom att underteckna och ratificera ett internationella avtal.⁹ Om avtalet även skall bli en del av den nationella rättsordningen beror på varje enskild stats konstitutionella system. I exempelvis Belgien, Frankrike och Nederländerna blir avtalet en del av den nationella rätten redan genom ratifikationen. Detta förhållande mellan folkrätten och den inomstatliga rätten kallas monistiskt.

Det finns också stater som istället har en dualistisk inställning.¹⁰ I sådana stater krävs ett särskilt införlivningsförfarande för att det folkrättsliga avtalet skall införlivas med den nationella rätten och därigenom kunna tillämpas av den statens myndigheter och domstolar.¹¹

Även sekundärätten har införlivats i svensk rätt, vilket framgår av 2 § AL som stadgar att rättsakterna gäller med den verkan de har enligt fördragen. Härigenom har Sverige i förhållande till EG-rätten frångått sin traditionella dualistiska syn på folkrättsliga förpliktelser och tillämpar nu istället ett monistiskt synsätt¹² Bland de primärrättsliga rättsakterna återfinns EG-fördraget som utgör en del av den nationella rätten. Om nationella

⁶ SFS 1994/95:1500, prop 1994/95:19, prop 1994/95:36 och prop 2002/03:97

⁷ Av 10 kapitlet 2 § Regeringsformen (RF) framgår att om en bindande överenskommelse medför att lag måste ändras eller upphävas eller om en ny lag måste stiftas, krävs Riksdagens godkännande. På skatterättsområdet är Riksdagen ensam lagstiftare, utan möjlighet till delegering av normgivningsmakten till Regeringen. Dessutom tillhör skattelagstiftningen det primära lagområdet enligt 8 kapitlet 3 § RF varför Riksdagens godkännande på skatterättsområdet är en nödvändighet.

⁸ Se 10 kap. 5 § Regeringsformen RF

⁹ Pelin Lars, EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, Skattenytt 2004 nr 7-8 s. 504

¹⁰ B.l.a Tyskland, Danmark och Sverige

¹¹ Pelin a.a s. 504

¹² Pelin Lars, a.a., s. 504

bestämmelser strider mot fördraget är det fördragets bestämmelser som tar över.

I 3 § AL stadgas vad som gäller för nya EG-rättsliga bestämmelser. I paragrafen stadgas att ” Europeiska gemenskaperna får efter Sveriges anslutning till Europeiska unionen fatta beslut som gäller här i landet i den omfattning och med den verkan som följer av de fördrag och andra instrument som anges i 4 §2

Detta torde markera att fördragen drar upp gränserna för gemenskapens kompetens eller med andra ord omfattningen av suveränitetsinskränkningen.

2.2 EG-fördraget

När en stat blir medlem i Europeiska unionen avstår staten samtidigt från en del av bestämmandet över den nationella rätten till förmån för unionen. EG-fördraget utgör den yttre gränsen för i vilken utsträckning staterna har avstått från deras suveräna rätt.

Unionen skall handla inom gränserna för dess befogenheter som har tilldelats unionen samt de medel som unionen givits genom fördraget.¹³

För att en suveränitetsinskränkning skall kunna godtas dvs. då riksdagen överlåter beslutanderätt till EG, krävs kvalificerad majoritet.¹⁴ Dessutom erfordras att fri- och rättighetskyddet som finns i Regeringsformen (RF) och i den europeiska konventionen (EK) angående de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna upprätthålls.

Anförtrodda uppgifter till Unionen skall utföras av Europaparlamentet, europeiska Rådet, kommissionen och EG-domstolen inom fördragets ramar.

2.3 Gemenskapsrätten och nationell rätt

EG-fördraget innehåller få artiklar som reglerar förhållandet mellan gemenskapsrätten och den nationella rätten. En av de mer centrala artiklarna i sammanhanget är Art 2 i fördraget. Målet med gemenskapen är att verka för en harmonisk, varaktig och balanserad ekonomisk utveckling och tillväxt. Gemenskapen skall också verka för en hög sysselsättning samt social säkerhet. Man vill öka levnadsstandarden och livskvaliteten verka för konkurrens samt förbättrat och ökat miljöskydd.

¹³ Se Art 5 i EG-fördraget

¹⁴ Se 10 kapitlet 5 § RF

För att kunna uppnå målen måste tre åtgärder vidtas. Först måste man upprätta en inre gemensam marknad, vidare krävs att man skapar en gemensam valuta, monetär union samt generella riktlinjer som exempelvis tillnärmning av medlemsstaternas olika lagar och rättssystem.¹⁵

En gemensam marknad består av en inre marknad som karaktäriseras av avskaffandet av hinder mot den fria rörligheten för personer, varor tjänster och kapital.¹⁶

Vad som står föreskrivet i fördraget får antas utgöra den yttre gränsen för suveränitetsinskränkningen. Fördraget innehåller inte några uttömmande tolkningsregler varför man får använda sig av Wienkonventionens tolkningsprinciper för traktater.¹⁷

Wienkonventionen (1969), är tillämplig på traktater utgörande stiftelseurkunder för en internationell mellanstatlig organisation.

Dessutom tillämpas konventionen på traktater som är antagna inom en internationell organisation dock skall i detta hänseende hänsyn tas till organisationens relevanta regler.

Traktat definieras i Artikel 2 Wienkonventionen (1969), som en överenskommelse mellan stater i skriftlig form och definieras underkastad internationell rätt. Detta oavsett om traktaten intagits i ett enda instrument eller i två eller flera sammanhörande instrument samt oavsett traktatens beteckning. EG-samarbetet är en samverkan mellan suveräna stater och EG-fördraget är ett folkrättsligt avtal genom vilket medlemsstaterna avstått en del av sin suveräna makt.

2.4 Gemenskapsrättens harmonisering på skatteområdet

Harmoniseringen av medlemsstaternas skattelagstiftningar har skett inom främst tullar och indirekta skatter. De indirekta skatterna avser de fall då skattebetalaren i realiteten inte är den som erlägger skatten dvs. mervärdesskatt och punktskatt.¹⁸

¹⁵ Se Art 3 (1) (h)

¹⁶ Se Art 3 (1) (c)

¹⁷ EG-samarbetet är en samverkan mellan suveräna stater och EG-fördraget är ett folkrättsligt avtal genom vilket medlemsstaterna avstått en del av sin suveräna makt.

¹⁸ Se Rådets förordning från den 12 oktober 1992, om upprättandet av en tullkodex för gemenskapen, (EEG) nr 2913/92. EGT L 302 1992 s. I, Direktiv 77/388/EEG, Rådets 6:e direktiv från den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt, enhetligt beräkningsgrund, EGT L 145 1977 s. 1 samt Direktiv 92/12/EEG från den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor. EGT L 76 1992 s. 1

Harmoniseringen av de direkta skatterna har inte varit lika långtgående som av de indirekta skatterna. Harmoniseringen har skett genom ett antal direktiv bl. a fusionsdirektivet¹⁹, moder- och dotterbolagsdirektivet²⁰, sparanddirektivet²¹, skiljedomskonventionen²², uppförandekoden²³ samt direktivet om ränta och royalty mellan närstående företag.²⁴ Tillsammans täcker dessa emellertid bara en bråkdel av vad som skulle behövas för att etablera ett harmoniserat skattesystem för EU.²⁵

Utöver direktiven ovan finns en artikel i EG-fördraget som utgör förbud mot påförande av diskriminerande skatter på varor.²⁶ Som exempel kan nämnas då man påför en högre skatt på en medlemsstats produkter än den som påförs inhemska produkter. Ett sådant förfarande strider mot den fria rörligheten för varor.²⁷

Någon uttrycklig hänvisning till nationella direkta skatter som strider mot de övriga fri- och rättigheterna, fri etableringsrätt, fri rörlighet för kapital och den fria rörligheten för personer/arbetstagare, finns inte i fördraget.

Emellertid har EG-domstolen verkat för att utöka inflytandet på medlemsstaternas skattelagstiftningar. Domstolen har för att främja utvecklandet av en fungerande gemensam marknad samt upprätthållandet av fördragets fyra fri- och rättigheter givit de fyra friheterna en central roll.²⁸

Mer om detta följer i den fortsatta framställningen.

¹⁹ Direktiv (90/434/EEG)

²⁰ Direktiv (90/435/EEG)

²¹ Direktiv (2003/48/EEG)

²² Konvention (90/436/EEG)

²³ (EGT C002, 6/1 1998 s. 1-6)

²⁴ Direktiv (2003/49/EEG)

²⁵ Mutén Leif, Svensk Skattetidning 2003 nr 9 s.706

²⁶ Se artikel 90 i EG-fördraget

²⁷ Se Artikel 87 och Artikel 90 i EG-fördraget

²⁸ Friheternas centrala roll framgår av EG-domstolens praxis där domstolen inte har prövat den påstådda diskrimineringen om domstolen ansett att den ena eller andra friheten inskränkts och någon motivering till sådan inskränkning saknas, se Mutén a.a., s. 707

3 EU:s kompetens på skatteområdet

Av förra avsnittet framgår att den gemensamma lagstiftningen inom EU som reglerar hur medlemsstaterna får utforma sin inkomstbeskattning är relativt liten. Emellertid innebär inte detta att medlemsstaterna är fria att stifta vilka skattelagar som helst.

EG-fördraget utgör som bekant den viktigaste rättskällan innehållande de centrala och mest fundamentala bestämmelserna. Fördraget omfattar även direkta skatter.

EG-domstolen har, utan direkt stöd av EG-fördragets bestämmelser, vid ett flertal tillfälle slagit fast att en stats inkomstbeskattning inte får utformas på ett sätt som leder till att medborgare och företag i andra medlemsstater diskrimineras eller på ett sätt som försvårar realiserandet av den inre markanden.²⁹

De mest centrala bestämmelserna i detta hänseendet och som har haft mest betydelse för inkomstskattereglerna är de fyra fri- och rättigheterna representerade i artikel 42, 43, 56 och 58 i fördraget.

Dessa bestämmelser föreskriver att hinder för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital skall avskaffas.

I fördraget finns särskilt föreskrivet att den fria rörligheten för varor även gäller fiskala hinder hänvisning till övriga fri- och rättigheter för inskränkande skattelagstiftning saknas.³⁰ Det kan diskuteras om det ens varit medlemsstaternas avsikt att låta övriga fördragsartiklar (tjänst, personer och kapital) få genomslagskraft på det nationella skatteområdet.³¹

Genom det banbrytande Avoir-fiscal målet från 1986 slog EG-domstolen fast att nationella skattebestämmelser som utgör ett hinder mot den fria etableringsfriheten går att angripa med hjälp av fördragsbestämmelserna.³² Därmed slogs också fast att trots att en harmonisering av skattereglerna inte skett på sedvanligt vis d v s genom sekundärrättslig lagstiftning, kunde inte de grundläggande fördragsfriheterna ignoreras.

²⁹ Se bland annat målen C-264/96, ICI, REG (1998) s. I-4695 punkt 19 och C-55/00, Gottardo, REG (2002), s. I-413 punkt 32

³⁰ Se avsnitt 2.4

³¹ Kristina Ståhl och Roger Persson Österman, *EG-rätten och det svenska skattesystemet*, Expertrapport 5 till skattebasutredningen, SOU 2002:47 s. 79

³² Mål C-270/83, *Avoir-fiscal*, (1986) ECR 273

Efter *Avoir-fiscal* målet har EG-domstolen vidareutvecklat praxis även rörande de övriga fördragsfriheterna.

3.1 EG-fördragets begränsningar av medlemstaternas skattesuveränitet

Frågor som rör den direkta beskattningen faller inte direkt inom gemenskapens kompetensområde. Enligt fördraget är det medlemsstaterna som äger rätten att stifta sin egen skattelagstiftning.³³ Emellertid är inte unionen förhindrad att vidta åtgärder som påverkar skatteområdet. Sådana åtgärder kan vara nödvändiga för att man annars inte kan uppfylla de mål som utsatts i Artikel 2 i fördraget.

3.1.1 Lojalitetsprincipen

Medlemsstaterna är skyldiga att respektera gemenskapsrätten då de utövar sina befogenheter, som att stifta skattelagar.³⁴

I Artikel 10 EG-fördraget fastslås *lojalitetsprincipen* som förpliktigar medlemsstaterna att fullgöra dels de skyldigheter som följer av fördraget men också de åtgärder som vidtagits av institutionerna. Dessutom följer av principen att medlemsstaterna skall avstå från åtgärder som kan äventyra att fördragets mål uppfylls och istället underlätta för att gemenskapens uppgifter fullgörs.

Lojalitetsprincipen anses också utgöra ett stöd för förbudet för en medlemsstat att hindra den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital.

3.1.2 Diskrimineringsförbudet

Artikel 12 i EG-fördraget innehåller ett generellt förbud mot diskriminering som baseras på nationalitet. Emellertid förhåller sig Artikel 12 subsidiär på så sätt att den blir enbart tillämplig så länge det inte föreligger någon hänvisning till något specifikt förbud mot diskriminering såsom

³³ Artikel 94 EG-fördraget, enligt artikeln krävs det för att EU skall kunna fatta beslut på de direkta skatternas område enhällighet i rådet. Kravet på enhällighet har fått som konsekvens att tillnärmningen på de direkta skatternas område har gått långsamt.

³⁴ Artikel 10 EG-fördraget

diskriminering av de fyra fri- och rättigheterna. Härav tillämpas artikeln sällan eftersom dem fyra fri- och rättigheterna täcker de flesta situationer inom fördragets område.

EG-domstolen anser att en diskriminering föreligger, förutom med hänsyn till nationalitet, då en likartad situation behandlas olika och när olikartade situationer behandlas lika.³⁵

3.1.3 Indirekt och direkt diskriminering

Det finns två typer av diskriminering indirekt och direkt diskriminering. Enligt EG-domstolen omfattar förbudet mot diskriminering i fördraget såväl direkt som indirekt diskriminering. En indirekt diskriminering föreligger då en regel ställer upp andra kriterier än nationalitet men som i realiteten medför samma särbehandling som om den hade gjort det.³⁶

Värt att notera i sammanhanget är att EG-rätten inte skyddar mot *omvänd diskriminering* d v s då en medlemsstat behandlar sina egna medborgare sämre än medborgare från andra medlemsstater.³⁷ Anledningen är att EG-rätten inte kan tillämpas på rent interna situationer.³⁸ Det måste finnas ett gränsöverskridande moment. Se mer om detta under avsnitt 3.2.1 gällande när fördraget äger tillämplighet i skatteärenden.

3.1.4 Restriktionsförbudet

Restriktionsförbudet hindrar medlemsstater från att tillämpa bestämmelser som verkar hindrande eller avskräckande för medborgare, fysisk såväl som juridisk, som vill etablera sig i en annan medlemsstat. Således träffar förbudet regler som hindrar en medborgare från att lämna sitt land.³⁹

Inom skatterätten torde restriktionsförbudet infalla vid medlemsstaternas tillämpande av s.k. *exit taxes*, dvs. skatter som påförs en fysisk eller juridisk person då en förflyttning till en annan skattejurisdiktion sker.⁴⁰ Emellertid har sådana restriktioner tillåtits av EG-domstolen.⁴¹

³⁵ Mål C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, I- 225 p 30

³⁶ Mål C-152/73, *Giovanni Maria Sotgui mot Deutsche Bundepost*, EEG (1974) 153.

³⁷ Sture Bergström och Anette Bruzelius, *Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective*, Intertax, volume 29, Issue 6-7, s. 234

³⁸ Mål C-60/91, José António Batista Morais, (1992) EEG I- 2085

³⁹ Mål C-18/95, Terhoeve, (1999) REG I-345 p 39 samt Sture Bergström, *Rätten till fri etablering inom EU ur en inkomstskatterättslig synvinkel*, Skattenytt 2000 s. 664

⁴⁰ Terra och Wattel a.a., s 67 ff

⁴¹ Se bland annat mål C-81/87, Daily Mail, (1988) ECR 5483

3.2 Tillämpning av fördraget

För att kunna tillämpa fördraget krävs att personen som vill åberopa fördragsfriheterna faktiskt har utnyttjat en sådan rättighet. Med andra ord, fördraget skyddar den som utnyttjar rätten till fri etablering inte den som avstår från att göra det.

För att fördraget skall kunna tillämpas på nationell rätt måste den påstådda handlingen eller bestämmelsen som anses strida mot fördragets bestämmelser, innebära en gränsöverskridande ekonomisk aktivitet. I annat fall blir fördragsbestämmelserna inte tillämpliga eftersom en sådan situation då betraktas som en stats nationella angelägenhet.⁴²

Exempel på gränsöverskridande ekonomisk aktivitet är anställning, upprättande av filialer, dotterbolag agenter ect.⁴³

3.2.1 EG-fördragets tillämplighet på nationell skattelagstiftning

För att illustrera hur EG-fördraget har vunnit tillämpning på en stats direkta skatteområde skall tre domar från EG-domstolen i korthet nämnas. Rättsfallen har valts för att de visar vad som kan anses utgöra en gränsöverskridande ekonomisk aktivitet.

Fallet Werner⁴⁴ handlade om en tysk medborgare, Herr Werner, som arbetade som tandläkare. Werner flyttade med sin familj till Nederländerna men han lät all sin ekonomiska verksamhet stanna i Tyskland. Han fortsatte arbeta i Tyskland och alla hans inkomster härrörde från hans tandläkarpraktik också den belägen i Tyskland. Det enda som inte hade någon anknytning till Tyskland var den omständigheten att han bosatt sig i Nederländerna.

Hans flytt till Nederländerna ledde till att han ansågs som en begränsat skattskyldig i Tyskland vilket fick till följd att han nekades personal förmåner och en delad ekonomi mellan makar som enbart tillerkändes personer bosatta i Tyskland. EG-domstolen ansåg inte att fördraget ägde tillämplighet eftersom domstolen ansåg att Werners situation saknade en gränsöverskridande ekonomiskt verksamhet.

⁴² Ben Terra och Peter Wattel, *European Tax Law*, tredje upplagan, s 23

⁴³ Ben Terra och Peter Wattel, *European Tax Law*, tredje upplagan, s 23

⁴⁴ C-112/91, Hans Werner mot Finanzamt Aachen-Innenstadt, 1993 ECR I-449

I ett senare mål Asscher⁴⁵ var två frågor föremål för prövning av EG-domstolen. Första frågan man ställde sig var om fördraget kunde tillämpas i Asschers fall. Om så var fallet ställde man sig en andra fråga; huruvida den nederländska inkomstskattesatsen för begränsat skattskyldiga, stred mot fördragsfriheterna eftersom skattesatsen var högre för begränsat skattskyldiga än för obegränsat skattskyldiga.

Asscher arbetade och bodde i Nederländerna men han arbetade även deltid som verkställande direktör (VD) för ett belgiskt bolag. Senare flyttade han till Belgien utan att flytta sina ekonomiska intressen från Nederländerna. Trots detta ansåg domstolen att hans ekonomiska verksamhet i Belgien var tillräckligt omfattande för att Artikel 43 i fördraget (den fria etableringsrätten) skulle äga tillämpning.

Domstolen ansåg Asscher vara en Belgisk medborgare som arbetade i Nederländerna. På så sätt kunde inte Nederländerna längre hävda att deras skatteregler enbart diskriminerade nederländska medborgare då fördraget inte kan tillämpas.

En slutsats man kan dra av målet är att för att fördraget skall äga tillämplighet räcker det med att man utför någon form ekonomisk verksamhet i två medlemsstater.

I det tredje målet Gilly,⁴⁶ var omständigheterna nästa identiska med dem i Werner målet.

Gilly var en lärarinna i Tyskland och där bodde hon tills hon gifte sig med en fransman herr Gilly. Fru Gilly flyttade till Frankrike men fortsatte att arbeta i Tyskland precis som Werner. Därmed var hennes ekonomiska verksamhet också kvar i Tyskland. Domstolen ansåg emellertid att fördraget var tillämpligt eftersom då hon gifte sig med fransmannen Gilly fick hon franskt medborgarskap. Därmed var hon enligt domstolens mening en fransk medborgare som arbetade i Tyskland vilket innebar att hon utövade en gränsöverskridande ekonomisk verksamhet.

Det bör i detta sammanhang erinras om att nationaliteten i vanliga fall inte har anses utgöra en ekonomisk aktivitet.⁴⁷

Det senare Gilly-målet får anses ha ändrat det tidigare Werner-målet. Skulle Werner pröva sin sak idag skulle utfallet bli ett annat. Dessutom har sedan dessa målen var föremål för EG-domstolen art 12 i fördraget tillkommit. Idag skulle troligtvis alla kunna hänvisa till den art och på så sätt kunna tillämpa fördraget på nationella skattebestämmelser.

⁴⁵ Mål C-107/94, *Asscher mot Staatssecretaris van Financiën*, (1996) REG I-449

⁴⁶ Mål C-336/96, *R.Gilly mot Directuer des services fiscaux du Bas-Rhin*, 1998 REG I-2793

⁴⁷ Ben Terra och Peter Wattel, *European tax law*, 3:e upplagan s. 28

4 EG- fördraget och EG-domstolen

EG-fördraget innehåller få riktlinjer för EG-domstolens kompetens. Domstolens främsta uppgifter enligt fördraget är att säkerställa att lag och ordning tas i beaktning vid tillämpning och tolkning av fördraget.⁴⁸

Domstolen är också behörig att meddela förhandsavgöranden⁴⁹ samt granska lagligheten av antagna rättsakter för vilket ändamål den är behörig att pröva ogiltighetstalan⁵⁰. Det innebär att domstolen kan handlägga mål mot medlemsstaterna och pröva om dessa brutit mot sina förpliktelser enligt fördraget.

Förhandsavgöranden har som uppgift att se till att EG-rätten tolkas enhetligt av medlemsstaterna.⁵¹ Emellertid kan domstolen inte inom ramen av ett förhandsavgörande uttala sig om huruvida en nationell bestämmelse är förenlig med EG-rätten eller ej.⁵²

EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt finns inte reglerad i fördraget. Då en nationell regel står i konflikt med en gemenskapsrättslig bestämmelse måste en av rättsordningarna segra för att tvistefrågan skall få en lösning. Principen om EG-rättens absoluta företräde har utvecklats av EG-domstolen och dess praxis.

4.1 Artikel 94 i EG-fördraget

Artikeln möjliggör för medlemsstaterna att lämna sitt veto mot exempelvis förslag om gemensam skattelagstiftning. Vetot hindrar ett genomförande av åtgärder som skulle behövas för att få medlemsstaternas skattesystem tillräckligt sammanhängande för att kunna fungera på en gemensam marknad.⁵³

Artikel 94 i EG-fördraget bidrar till att det gemensamma lagstiftningsarbetet på skatteområdet sker långsamt. Såvida medlemsstaterna inte kommer överens om att påskynda harmoniseringen genom att införa kvalificerad

⁴⁸ Artikel 220 EG-fördraget

⁴⁹ Artikel 234 EG-fördraget

⁵⁰ Artikel 230 EG-fördraget

⁵¹ Mål C-35/76, *Simmental*, REG 1976 s 1871

⁵² Mål C-329/95, *VAG Sverige*, REG 1997 I-2675

⁵³ Leif Mutén, *Beskattningen i den nya europeiska författningen*, Svensk skattetidning nr 9 2003, s 715

majoritet på skatteområdet kommer processen även fortsättningsvis vara långdragen.

För att en regel om kvalificerad majoritet skall kunna tillämpas krävs att Rådet enhälligt på förslag från Kommissionen kommer fram till att de åtgärder som saken gäller⁵⁴ hänför sig till administrativt samarbete eller bekämpning av skattebedrägeri och skatteflykt. I sådant fall räcker det med kvalificerad majoritet för att få igenom ett beslut i frågan. Men innan dess måste det etableras att det de facto är fråga om ett sådant fall och för det krävs enhällighet. Vetorätten har såldes bibehållits och inte inskränkts.⁵⁵

Varför man intagit denna position kan kanske förklaras av att vissa medlemsstaters regeringar har ställt sig negativa till en inskränkning av skattesuveräniteten.⁵⁶

Det är ett problem idag att beslut om harmonisering och tillnärmande av skattelagstiftningen, i medlemsstaterna, enbart kan fattas genom enhällighetsbeslut eftersom sådana frågor idag till störta delen handhas av EG-domstolen.

I avsnitt 7 kommer detta att belysas vidare.

4.2 EG-domstolen

År 1964 i Costa mot Enel-målet⁵⁷ tog EG-domstolen det avgörande steget och fann att EG-rätten var överordnad nationell rätt. Därmed formulerades också läran om EG-rättens absoluta företräde.⁵⁸

Domstolen fann att vid EG-fördragets ikraftträdande skapades en egen rättsordning som blev en integrerad del av medlemsstaternas rättsordningar. Dessutom var de nationella domstolarna tvungna att tillämpa och följa

⁵⁴ Beträffande indirekta skatter enligt Art III-62 och beträffande bolagsskatt enligt Art III-63.

⁵⁵ Leif Mutén a.a., sid 714 ff

⁵⁶ Tony Blair sade i ett uttalande den 9 september 2003 att det Förenade Kungariket inte skulle underteckna en EU-konstitution som inte värnade om den nationella suveräniteten i fråga om skattefrågor, socialförsäkringar, utrikespolitik och försvar. Irland delar i stort Storbritanniens synsätt. Även den svenska regeringen har intagit en liknade position. Enligt Leif Mutén bottenar denna ovilja sig i att väljarna har känslan av att regeringen vill visa sig duktig när det kommer till verkställande av direktiv. Emellertid kan regeringen inte alltid förklara för väljarna vad direktiven syftar till dessutom är regeringen inte alltid konstruktiv då det gäller att undvika negativa konsekvenser av diskutabel EU-lagstiftning. De svenska domstolarna hänskjuter sällan mål till EG-domstolen och praxis från EG domstolen följs ofta inte upp av regeringen förrän regeringen tvingas därtill då den förlorar ett mål i EG-domstolen.

⁵⁷ C-6/64, Costa mot Enel, REG (1964)

⁵⁸ SOU 2002:47 a.a., s 93

denna *rättsordnings* (min kurs) regler. I ett tidigare fall hade domstolen uttalat att medlemsstaterna inskränkt de suveräna rättigheterna genom skapandet av denna rättsordning som förpliktigade medlemsstaterna och deras medborgare.⁵⁹

EG-domstolens ståndpunkt är central för integrationstänkandet eftersom EG-rätten aldrig kan utgöra ett kraftfullt verktyg för harmonisering och integration om medlemsstaterna kan motverka dess effektivitet genom att tillämpa nationell rätt istället för gemenskapsrätten.⁶⁰

Medlemsstaterna har en gång för alla avstått från sin suveränitet enligt domstolen. Därutöver är det domstolen som ytterst avgör hur mycket makt som överlåtits.⁶¹

Den position som EG-domstolen intagit har mött en del kritik samtidigt har det lagstiftande organet inom EU, ministerrådet, godtagit domstolens självpåtagna kompetens. Ministerrådets roll är att stifta lagar, genom att införa enhälligt antagna direktiv i medlemsstaterna. Domstolens roll är att tolka EG-fördraget. Fördraget har inte genomgått någon förändring i tillämpliga delar och domstolens kompetens har inte heller inskränkts.⁶²

Varför man låtit EG-domstolen själv bestämma hur långt dess kompetens sträcker sig är oklart. En hypotes som lagts fram är att politikerna önskar en integration och stödjer därmed EG-domstolen i dess strävan efter integration harmonisering av nationell lagstiftning. En annan tes är att politikerna inte insett vad konsekvenserna skulle bli av läran om EG-rättens absoluta företräde, *Costa mot Enel*-målet kom redan 1964.⁶³

⁵⁹ Mål C-26/62, *Van Gend en Loos*, REG (1963) s. 1

⁶⁰ SOU 2002:47 a.a., s 93

⁶¹ Detta brukar kallas domstolens *Kompetenz-Kompetenz*, SOU a.a., s 94

⁶² SOU 2002:47 s.s, s. 94

⁶³ SOU a.a., s 94

5 Fördragsfriheterna

I det följande kommer de olika fördragsfriheterna att presenteras i stort. För att belysa hur de har tillämpats i praktiken kommer väsentliga rättsfall från EG-domstolen på området i korthet att refereras. Rättsfallen kommer inte att vara de senaste utan de som haft störst betydelse och på vilka efterföljande praxis från EG-domstolen vilar.

5.1 Den fria etableringsrätten

Rättigheten återfinns Artikel 43 i EG-fördraget. I bestämmelsen stadgas att bestämmelser som inskränker en EU-medborgares rätt att etablera sig i en annan medlemsstat är förbjudna. Rättigheten gäller för fysiska personer såväl som för juridiska rättssubjekt som bedriver näring. Artikeln täcker rätten till primär eller full etablering samt rätten till sekundär etablering, där den primära etableringen avser en nyetablering eller en fullständig överflyttning av en fristående verksamhet till en annan medlemsstat. Den sekundära etableringen tar sikte på då dotterbolag, en filial eller liknande upprättas i en annan medlemsstat.⁶⁴

Av artikeln framgår att alla EU-medborgare har rätt att företa en primär etablering och att rätten att vidta en sekundär etablering tillerkänns EU-medborgare samt de som redan är etablerade i någon medlemsstat. En juridisk person är en EU-medborgare om personen bildats enligt någon medlemsstats lagstiftning samt som har sitt säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen.⁶⁵

Art 43 utgör även ett restriktionsförbud, dvs. ett förbud för en medlemsstat att hindra dess bolag eller medborgare från att etablera sig i någon annan medlemsstat. Således gäller förbudet i Artikel 43 såväl direkt som indirekt diskriminering.⁶⁶

5.1.1 Praxis från EG-domstolen

Det första målet där EG-domstolen underkände en nationell skatteregel genom tillämpning av Artikel 43 EG-fördraget var i *Avoir-fiscal*⁶⁷ målet

⁶⁴ Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, EG-skatterätt, Uppsala 2000, s 83

⁶⁵ Se Artikel 48 EG-fördraget

⁶⁶ Se mål C-264/96 ICI REG (1998) I-4695 s. 21

⁶⁷ Mål C-270/83, *Avoir-fiscal*, (1986) ECR 273

som handlade om de franska bolagsskattereglerna. En del av bolagsskatten som man erlade för utdelningar var delvis eller fullt ut avdragsgill mot skatt som erlades av aktieägarna för deras aktieinnehav. Emellertid gavs sådan möjlighet bara till de franska bolagen. Utländska bolag med fast driftställe i Frankrike beskattades för all inkomst härrörande från deras franska driftställen utan någon möjlighet till skattereduktion för skatt som betalats i Frankrike.

Reglerna ansågs diskriminerande mot utländska företag i Frankrike. EG-domstolen menade att reglerna hindrade utländska bolag från att etablera sig på den franska marknaden eftersom de beskattades hårdare än de franska bolagen som bedrev samma typ av verksamhet.

Även indirekt diskriminering kan anses strida mot fördraget. I det engelska *Hoechst-fallet*⁶⁸ fann EG-domstolen att en skatt som påfördes nationella dotterbolag indirekt diskriminerade dotterbolagens utländska moderbolag. Fram till april 1999 utföll en för beskattning av företag när företaget delade ut vinster. Skatten beräknades på det utdelade beloppet. Denna skatt var sedan avdragsgill mot den årliga generella bolagsskatten. För skatten var inget annat än en för- betalning av den skatt som skulle utfalla vid ett senare tillfälle. Enligt engelsk rätt fanns det en möjlighet att undslippa denna för skatt. Om ett inhemskt dotterbolag delade ut vinst till sitt inhemska moderbolag kunde man välja att tillämpa frivillig grupptaxering. Sådan möjlighet gavs inte till dotterbolag vars moderbolag var etablerade i en annan medlemsstat. EG-domstolen ansåg att en sådan regel var diskriminerande eftersom engelska dotterbolag med engelska moderbolag behandlades mer fördelaktigt än dotterbolag med utländska moderbolag, vilket stred mot den fria etableringsrätten.

Som tidigare nämnts är även nationella skatteregler som hindrar dotterbolag från att etablera sig i en annan medlemsstat diskriminerande. *ICI-fallet* handlade om grupper innehållande flera företag som kunde reducera vinster i ett bolag mot förluster i ett annat inom gruppen. Emellertid uteblev den rätten om företagsgruppen även innehöll bolag som var etablerade i andra länder.

EG-domstolen menade att en sådan regel stred mot fördraget då den hindrade engelska företag från att etablera sig i andra medlemsstater.⁶⁹

5.2 Den fria rörligheten för arbetstagare

Enligt artikel 39 i fördraget skall den fria rörligheten för arbetstagare säkerställas inom gemenskapen. Artikel 39 hindrar all form av diskriminering

⁶⁸ Mål C-410/98, *Hoechst*

⁶⁹ Se not 19

som hänför sig till en arbetstagares nationalitet ifråga om anställning, lön samt övriga arbets- och anställningsvillkor. Detta gäller även direkt eller indirekt diskriminering i skattehänseende.⁷⁰

Förordning 1612/68 stadgar uttryckligen att arbetstagare från andra medlemsstater äger rätten till lika behandling i fråga om sociala förmåner och *skatter*.

Begränsningar kan tillåtas med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa samt med tillämpning av *rule of reason*.⁷¹

5.2.1 Praxis från EG-domstolen

För att illustrera ett exempel då EG-domstolen funnit att skatteregler var diskriminerande med hänsyn till den fria rörligheten för arbetare bör fallet Schumacker⁷² nämnas. I Tyskland fanns det särskilda skattelättnader anknutna till en persons försörjningsbörda. Vid denna tidpunkt var man tvungen att vara bosatt i Tyskland för att kunna åtnjuta dessa skattemässiga fördelar. En person som enbart arbetade i Tyskland men var bosatt i en annan stat kunde inte utnyttja dem fördelaktiga skattereglerna och blev på så sätt föremål för en högre skatt.⁷³

Diskrimineringen berodde i detta fallet inte på vilken nationalitet en arbetstagare hade eftersom inte heller en tysk medborgare som inte var bosatt i Tyskland kunde dra nytta av skattelättnaden.

Emellertid ansåg EG-domstolen att de tyska skattereglerna var indirekt diskriminerande eftersom det generellt sätt var så att utländska medborgare bodde i en annan medlemsstat. Domstolen ansåg att reglerna hindrade arbetstagare från att ta anställning i Tyskland om de bodde i en annan medlemsstat.

Terhoeve-fallet handlade om en holländsk medborgare som hade arbetat och varit bosatt i en annan medlemsstat under en del av taxeringsåret. Enligt den holländska skattelagstiftningen gjordes beräkningen av skatt och socialförsäkringsavgifter separat för den del av beskattningsåret då den skattskyldige hade varit bosatt samt icke bosatt i Nederländerna.

⁷⁰ Se förordning 1612/68, från den 15 oktober 1968 om fri rörlighet för arbetstagare inom Unionen, O.J. Nr L 257 från den 19 oktober 1968 (English Special Edition 1968 (II) s. 475 samt Terra Ben och Wattel Peter, *European Tax Law*, tredje upplagan s. 37

⁷¹ Praxis från EG-domstolen visar att *rule of reason*, som skall förklaras mer utförligt senare, även är tillämplig på den fria rörligheten för arbetstagare. Emellertid har domstolen visat sig restriktiv i tillämpningen av den då medlemsstater framfört argument för att rättfärdiga då arbetstagare från andra medlemsstater behandlats annorlunda skattemässigt.

⁷² Mål C-279/93, Schumacker, (1995) ECR I-225

⁷³ Ståhl Kristina och Persson Österman Roger, *EG-rätten och det svenska skattesystemet*, SOU 2002:47 s. 83

Skattereglerna fick den konsekvensen att den totala summan för socialförsäkringsavgifterna i Terhoeves fall blev högre pga. att han bott i en annan medlemsstat under en del av året, än om han hade bott i Nederländerna under hela beskattningsåret.

EG-domstolen ansåg att den nederländska skattelagstiftningen i denna del kunde avleda nederländska medborgare från att bosätta sig och ta anställning i andra medlemsstater. Därför var reglerna heller inte tillåtna.

5.3 Den fria rörligheten för kapital

Inom en gemensam marknad är det viktigt att förutom arbetskraft och produktion, även kapitalet kan röra sig fritt. Företag och bolag måste ha möjlighet att låna pengar eller realisera aktier där kapitalkostnaden är lägst. Investerare måste fritt kunna välja var de vill investera sina pengar där risken samt ränta är som mest optimal.

Artiklarna 56-60 i EG-fördraget ombesörjer den fria rörligheten för kapital och betalningar. Med betalningar avses framförallt likvider vid köp av varor och tjänster över gränserna samt löner, räntor hyror o.d. En följd av Artikel 56 är att i princip alla hinder för den fria rörligheten för kapital och betalningar har försvunnit sedan den förste januari 1994. Detta gäller såväl mellan medlemsstater som mellan medlemsstat och tredje land. Artikel 56 äger direkt effekt då den anses tillräckligt klar och ovillkorlig.⁷⁴ I direktiv 88/361/EEG återfinns en uppräknig av de typer av transaktioner som faller under artikel 56 EG-fördragets tillämpning.⁷⁵

Uppräkningen i direktivet är på intet sätt uttömmande utan enbart ⁷⁶exempel på transaktioner. Direktivet har inte helt förlorat sitt värde trots att det var avsett att gälla den äldre lydelsen av EG-fördraget.

5.3.1 Praxis från EG-domstolen

Ett illustrativt fall från EG-domstolen som behandlar fri rörlighet för kapital avseende nationella skatteregler som kränker de fria kapitalrörelserna är Verkooijen.⁷⁷

⁷⁴ Se de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Brottmål mot Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Diaz Jiménez och Figen Kapanoglu, (1995) ECR I-4821

⁷⁵ Direktiv 88/361/EEG, Rådets direktiv från den 24 juni 1988 angående genomförandet av artikel 67 i fördraget, EGT L 178 1988 s. 5

⁷⁶ Se General advokat Légers förslag till avgörande den 20 maj 1999 p 34, i mål C-439/97 Sandoz GmbH mot Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland REG 1999 I-7041

De nederländska reglerna för beskattning av aktieutdelningar var föremål för prövning. En person som var bosatt i Nederländerna och som ägde aktier i ett nederländskt bolag kunde enligt dessa regler varje år ta emot ett visst belopp härrörande från aktieutdelning skattefritt. Sådan möjlighet gavs emellertid inte om utdelningarna härstammande från bolag i andra medlemsstater.

Frågan man ställde sig var om olikbehandlingen av inhemska respektive utländska aktieutdelningar stred mot EG-rätten.

EG-domstolen framhöll i detta avseende att reglerna hindrade nederländska medborgare från att investera sitt kapital i bolag belägna i andra medlemsstater samt att reglerna även hindrade bolag i andra medlemsstater från att skaffa kapital i Nederländerna. Således var de nederländska reglerna om beskattning av aktieutdelningar inte förenliga med EG-fördraget.

5.4 Den fria rörligheten för tjänster

Den fria rörligheten för tjänster skiljer sig från de andra friheterna; varor personer och kapital eftersom denna frihet är sekundär i förhållande till de övriga.⁷⁸ Om en av de andra friheterna är tillämpliga är den fria rörligheten för tjänster ej tillämplig. Den fria rörligheten för tjänster regleras i artiklarna 49-55 i EG-fördraget

Inskränkningar för medborgare, verksamma i en annan stat än mottagaren av tjänsten, i deras frihet att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen är förbjudna. Genom Artikel 48 likställs juridiska personer som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning med en EU-medborgare enligt Artikel 55 EG-fördraget. Således gäller rätten att tillhandahålla tjänster för näringsidkare vare sig dem är fysiska eller juridiska personer.

Trots att Artikel 49 främst riktar sig mot den som tillhandahåller tjänsten framgår det av EG-domstolens praxis att även mottagaren av tjänsten har rätt att åberopa friheten.⁷⁹

⁷⁷ Mål C-35/98, Verkooijen, (2000) REG I-4071

⁷⁸ Se Artikel 50 i EG-fördraget samt Terra och Wattel a.a., s 36

⁷⁹ Se mål C-118/96, Jessica Safir, (1998) REG I-1897

5.4.1 Praxis från EG-domstolen

Det svenska fallet om Jessica Safir handlade om skatter som påfördes personer, bosatta i Sverige, för deras innehav av utländska livförsäkringar. En person som tecknade en livförsäkring i ett svenskt försäkringsföretag var emellertid inte föremål för sådan skatt. Istället är det försäkringsbolaget som betalar en särskild skatt på försäkringskapitalet. Anledningen till detta var att Sverige inte har någon möjlighet att beskatta utländska försäkringsbolag som säljer försäkringar på den svenska marknaden utan något fast driftställe i Sverige. Därför valde man att istället beskatta försäkringstagaren.

EG-domstolen menade att en sådan åtgärd var diskriminerande eftersom det är mer betungande att låta försäkringstagaren stå kostnaden än att låta försäkringsbolaget betala skatten. Domstolen ansåg också att förfarandet hindrade personer bosatta i Sverige från att teckna försäkringar i försäkringsbolag belägna i andra medlemsstater. Och därigenom hindrades även utländska försäkringsföretag från att etablera sig på den svenska marknaden.

6 Befrielsegrunder från skattediskriminering

Enligt artikel 3.1 (c) EG-fördraget, kännetecknas en inre marknad, mellan stater, av avskaffandet av hinder mot den fria rörligheten för varor tjänster personer och kapital. Artikeln innefattar även hinder som orsakas av nationell skattelagstiftning.⁸⁰

De fyra fri och rättigheterna utgör grundpelarna för skapandet av en inre europeisk marknad.

I förgående kapitel illustrerades hur EG-domstolen vid ett flertal tillfällen funnit att icke-diskriminering utgör en av de viktigaste principerna i skapandet av en inre marknad.

6.1 Klassificeringen mellan diskriminering och rättfärdigande

Det finns undantag från principen om icke-diskriminering i gemenskapsrätten. Således kan en nationell skatteregel som utgör ett hinder, eller på annat sätt är diskriminerande rättfärdigas.

Skattelagstiftning som hindrar utövandet av de fyra fri- och rättigheterna i EG-fördraget kan delas in i tre kategorier:

- 1) Direkt diskriminering
- 2) Indirekt diskriminering
- 3) Icke-diskriminerande restriktioner.

Direkt diskriminering kan enbart rättfärdigas på de grunder som ges genom EG-fördraget.⁸¹ Det är endast möjligt att godta nationella regler som är direkt diskriminerande om de grundar sig på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.⁸² Artiklarna torde inte med framgång kunna åberopas

⁸⁰ Terra och Wattel a.a., s. 30

⁸¹ Se t.ex. mål C-311/97, *Royal bank of Scotland*, REG 1999 s. I-2651, p 32, Målet gällde direkt diskriminering av bolag med säte i andra medlemsländer EG-domstolen uttalade i denna del att sådan diskriminering enbart kunde motiveras av de skäl som uttryckligen gavs i fördraget.

⁸² Artiklarna 30 och 46 EG-fördraget

för att motivera diskriminerade skattebestämmelser och EG-domstolen har heller aldrig godtagit inkomstskatteregler på dem grunderna.⁸³

Större betydelse har, i förevarande fall, möjligheten att godta skattebestämmelser som är indirekt diskriminerande och som utformats genom EG-domstolens praxis. I dessa fall har domstolen accepterat andra befrielsegrunder än de som uttryckligen stadgas i fördraget för att motivera fördragsstridiga skatteregler.

6.1.1 Praxis från EG-domstolen

Det finns egentligen bara tre grunder för att motivera att en indirekt diskriminerande skatteregel upprätthålls. Den första är behovet av att hindra skatteflykt och den andra är då hänsyn tas till skattesystemets övergripande struktur och *inre sammanhang* och slutligen för att förhindra missbruk av lagen.⁸⁴

6.1.1.1 Rule of reason

Rule of reason har utvecklats genom EG-domstolens praxis.⁸⁵ Det så kallade *rule of reason*-testet har utvecklats av EG-domstolen för att avgöra om en annars fördragsstridig regel ändå kan godtas.

EG-domstolen har gällande indirekt diskriminering uttalat att sådan diskriminering kan accepteras om den är motiverad av ett *tillräckligt viktigt allmänintresse*. Dessutom måste den stå i proportion till tyngden av sådant allmänt intresse.

Rule of reason är inte tillämplig för att motivera direkt diskriminerande bestämmelser utan kan enbart åberopas för att motivera indirekt diskriminerande regler⁸⁶ eller icke-diskriminerande restriktioner.⁸⁷

Medlemsstater vars skatteregler har ifrågasatts har som allmänt intresse bland annat hänvisat till att den diskriminerade fått andra fördelar som uppväger det diskriminerande momentet och att diskrimineringen är nödvändig av administrativa skäl.

⁸³ Ståhl och Österman Persson a.a., s 86 (SOU 2002:47)

⁸⁴ Terra och Wattel, a.a., s. 63

⁸⁵ Mål C-120/78 Cassis de Dijon, (1978) ECR 679

⁸⁶ En indirekt diskriminerande regel är en regel som är till nackdel för utländska subjekt utan att vara diskriminerande. Se mål C-118/96, *Jessica Safir*, REG (1998) I-4695, p 20.

⁸⁷ En restriktiv bestämmelse är t.ex. en bestämmelse som kan tänkas avskräcka en fysisk eller en juridisk person från att ta anställning eller etablera sig i en annan medlemsstat, Ståhl Kristina och Persson Österman Roger, EG-skatterätt, Uppsala 2000 s. 124

Emellertid har domstolen enbart undantagsvis godtagit indirekt diskriminerande skattebestämmelser på grund av att det föreligger ett allmänintresse.⁸⁸

6.1.2 Förhindrandet av skatteflykt

Denna befrielsegrund uppkom genom Cassis de Dijon målet från 1978.⁸⁹ Emellertid brukades denna befrielsegrund inte direkt i målet utan uttalades av EG-domstolen och lämnades sedan till framtida fall.

Inte förrän 1995 väcktes befrielsegrunden åter till liv genom Futura målet.⁹⁰ Domstolen uttalade i målet att vidmakthållandet av en effektiv skattekontroll samt en minskad risk för skatteflykt utgör sådana allmänna intressen som kan motivera en begränsning av fri- och rättigheterna i fördraget. Emellertid måste sådana åtgärder vara proportionella mot de mål som eftersträvas. En nationell regel får inte hindra en skattebetalares rättigheter enligt fördraget utöver vad som rimligtvis kan krävas för att dess syfte skall uppnås.⁹¹

EG-domstolen har ännu inte accepterat då en medlemsstat hänvisat till denna befrielsegrund för att motivera en skatteregel som varit föremål för prövning.

6.1.3 Skattesystemets inre sammanhang

Det mest omtalade och tillika det fall som medlemsstater i stor utsträckning hänvisar till för att rättfärdiga fördragsstridiga skattebestämmelser är Bachmann-målet⁹² där skattesystemets inre sammanhang godtogs av EG-domstolen för att motivera en indirekt diskriminerande skattebestämmelse. Emellertid har målets tillämpningsområde konsekvent reducerats i efterföljande fall som varit föremål för prövning av EG-domstolen.⁹³

⁸⁸C- 204/90, *Bachmann*, (1992) ECR I-249

⁸⁹ *Cassis de Dijon* a.a.

⁹⁰ C-250/95, *Futura Participations SA et Singer mot Administration des contrubution* (1997) ECR I-2471

⁹¹ *Futura* a.a.

⁹² C-204/90, *Hans Martin Bachmann mot Belgien*, (1992) ECR I-249

⁹³ Se t.ex. C-484/93, *Svensson / Gustavsson* (1995) ECR I-3955, C-35/98, *Verkooijen*, (2000) REG I-4071 samt C-251/98, *Baars mot Inspecteur der belastingen*, (2000) REG I-2787

Bachmann-fallet handlade om en tysk medborgare som på grund av anställning tillfälligt bosatt sig i Belgien. Innan Bachmann flyttade till Belgien hade han tecknat en pensionsförsäkring i ett tyskt försäkringsbolag. Enligt belgisk rätt var premiebetalning på sådana försäkringar avdragsgilla men endast i de fall försäkring tecknats i belgiska försäkringsbolag. Av denna anledning nekades Bachmann avdraget vid den belgiska beskattningen.

EG-domstolen ansåg att avdragsförbudet för premiebetalningar till utländska försäkringsbolag utgjorde en indirekt diskriminering av utländska medborgare då utländska medborgare främst tecknade försäkringar i utländska försäkringsbolag. Således drabbade avdragsförbudet främst utländska medborgare. Domstolen ansåg dessutom att avdragsförbudet stred mot den fria rörligheten för tjänster då det försvårade för utländska försäkringsbolag att sälja försäkringspremier i Belgien.

Detta till trots kom domstolen fram till att avdragsförbudet kunde motiveras för att upprätthålla det inre sammanhanget i det belgiska skattsystemet. Avdragsrätten var beroende av skattskyldigheten på utfallande försäkringsbelopp. Alltså var icke avdragsgilla premier inte heller skattepliktiga. Av denna anledning menade domstolen att det inre sammanhanget i det belgiska skattsystemet krävde att avdrag endast behövde medges om utfallande försäkringsbelopp också beskattades i Belgien.

6.1.3.1 Ytterligare krav för rättfärdigande av skattsystemets inre sammanhang

I de fall som följt efter Bachmann kan det konstateras att domstolen frångått den position man hade i målet. I senare års praxis från EG-domstolen går att utläsa en ovilja att acceptera skattsystemets inre sammanhang som en befrielsegrund. I nästan varje efterföljande fall som varit uppe till prövning har EG-domstolen ställt ytterligare krav utöver skattsystemets inre sammanhang för att motivera en fördragsstridig skatteregel.

Domstolen har i efterföljande praxis uttalat att det krävs ett direkt samband mellan olika skatteregler och att det dessutom måste röra samma skattesubjekt.

6.1.3.2 Direkt samband och samma skattesubjekt

Verkooijen-målet⁹⁴ från Nederländerna handlade om de nederländska reglerna för beskattning av aktieutdelningar. En person som hade sitt

⁹⁴ C-35/98, Verkooijen, (2000) REG I-4071

hemvist i Nederländerna och med ett aktieinnehav i ett nederländskt bolag, kunde enligt nederländsk lagstiftning ta emot ett visst belopp i aktieutdelning skattefritt varje år. Emellertid gavs inte sådan möjlighet för utdelningar härrörande från bolag i andra medlemsstater. EG-domstolen ansåg att dessa regler stred mot den fria rörligheten för kapital.

Nederländerna framhöll som motivering att reglerna kunde rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang, eftersom skattefriheten för utdelningar från nederländska bolag skulle lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsvinster. Sådan lindring kunde enbart anses motiverad då Nederländerna beskattade både utdelande bolag och den aktieägare som mottog utdelningen. Utdelningar från utländska bolag träffades inte av dubbelbeskattning i Nederländerna varför man kompenserade aktieägaren med skattefrihet.

Domstolen ansåg i detta fallet att det inte var fråga om ett direkt samband mellan olika skatteregler som det varit i Bachmann-målet, eftersom det gällde två olika skatter som belastade två olika skattesubjekt.

Detta är ett illustrativt exempel på hur EG-domstolen ger fördragsbestämmelserna om fri rörlighet allt större genomslag på bekostnad av den nationella skattesuveräniteten, enligt Ståhl och Persson-Österman.⁹⁵

6.1.3.3 Avsaknad av dubbelbeskattningsavtal

I Bachmann-målet tog EG-domstolen ingen hänsyn till det dubbelbeskattningsavtal som fanns mellan Belgien och Tyskland. I Wielockx-målet blev utgången en annan. Domstolen uttalade i detta fall att eftersom skattesystemets inre sammanhang blev tillgodosett genom ett dubbelbeskattningsavtal som upprättats mellan två medlemsstater, kunde principen om skattesystemets inre sammanhang inte åberopas för att motivera att ett avdrag nekades så som det i förevarande fallet. Härmed kan inte längre en medlemsstat hänvisa till skattesystemets inre sammanhang om det föreligger ett dubbelbeskattningsavtal som reglerar rätten till avdrag.

Argumentet om skattesystemets inre sammanhang har åberopats i en mängd mål efter Bachmann men har hittills aldrig igen godtagits av EG-domstolen.⁹⁶

Således torde medlemstaters framgång med att åberopa denna befrielsegrund för att motivera en diskriminerande eller inskränkande skattbestämmelse vara tämligen begränsad.

⁹⁵ Ståhl och Persson Österman, SOU a.a, s. 88

⁹⁶ Se bl.a. C-264/96, *ICI*, (1998) EEG I-4695, C-200/98, *X-AB & Y-AB*, REG 2000 I-08261, C-251/98, *Baars*, (2000) REG 2000, I-2787

Emellertid kan skattesystemets inre sammanhang, komma att åter kunna brukas som befrielsegrund, om EG-domstolen väljer att sluta sig till Generaladvokat Poiares utlåtande från den 7 april i år i det pågående målet *Marks and Spencer*.⁹⁷

Målet handlar om den brittiska motsvarigheten till de svenska skattemässiga koncernbidragen. Det finns olika system för koncernbeskattning i EU-länderna. Gemensamt för alla är att en koncerns skattekostnad minskar då bolagens nationella vinster och förluster kan kvittas mot varandra.

I Marks&Spencer-målet tillåter de brittiska skattereglerna resultatutjämning inom nationella koncerner men inte gränsöverskridande. Den troliga utgången är att EG-domstolen kommer att underkänna de brittiska reglerna som innebär att om en medlemsstat tillåter nationell koncernbeskattning måste medlemsstaten även tillåta gränsöverskridande koncernbeskattning.

Generaladvokat Poiares anser att de brittiska reglerna strider mot den fria etableringsrätten i EG-fördraget. Emellertid anser han att om man tillåter gränsöverskridande resultatutjämning skulle detta innebära att förluster kan utnyttjas två gånger vilket skulle strida mot EG-fördragets syfte. Därför kan sådana regler rättfärdigas genom tillämpning av skattesystemets inre sammanhang.

Oavsett hur utgången blir kommer det att innebära omfattande konsekvenser för medlemsstaterna samt de koncerner som är verksamma inom EU.

EU-länderna kan komma att slopa rätten till nationell koncernbeskattning eller utvidga reglerna till att omfatta även gränsöverskridande koncernbeskattning. Det finns även en möjlighet att medlemsstaterna inte gör någonting alls, fram till dess att EG-domstolen har prövat och underkänt just det landets regler, därför att de anser att deras regler är för olika de brittiska reglerna.

Dom i Marks&Spencer-målet väntas vid utgången av 2005.

6.1.4 Förhindra missbruk av lagen

Denna befrielsegrund är mer teoretisk än praktisk. EG-domstolen har ansett missbrukand av lagen skulle kunna utgöra en befrielsegrund. Emellertid har ännu ingen skatteregel som varit föremål för prövning godtagits på denna grund. Den skulle dock kunna användas om särskilda förutsättningar är uppfyllda. I vissa fall kan nationell diskriminering eller nationella restriktioner te sig mindre inskränkande än konsekvenserna av att lagen missbrukas som sådana nationella bestämmelser vill skydda.

⁹⁷ C-446/03, *Marks and Spencer*

Skatteflykt är en ett vanligt förekommande exempel på då missbruk av lagen föreligger. Att förhindra skatteflykt torde kunna ses som ett generellt intresse för den allmänna ordningen. Medlemstater har rätt att vidta diskriminerande eller restriktiva skattebestämmelser om deras enda syfte är att förhindra skatteflykt. Till skatteflykt räknas inte de fall då en skattskyldig utnyttjar sin rätt till avdrag.

7 Analys

Inför följande analys skall jag utifrån de fakta som jag presenterat ovan söka svar på de frågor som jag ställde mig inledningsvis.

I. På vilket sätt har EG-domstolen påverkat de nationella skattesystemen i unionens medlemsstater?

II. Finns det stöd för EG-domstolens handlande i EG-fördraget?

III. Vilka har konsekvenserna blivit för medlemsstaterna genom EG-domstolens domar på de direkta skatternas område?

IV. Är en harmonisering av direkta skatter till gagn för medlemsstaterna eller finns det anledning för medlemsstaterna att bibehålla sin suveränitet på skatteområdet, trots att detta till viss del hindrar upprättandet av en gemensam inre marknad?

EG-rättens absoluta företräde har gradvis vunnit acceptans i medlemsstaterna och hos dess domstolar. Principen introducerades genom *Van Gend en Loos* målet och fick sitt fulla genomslag i *Costa/Enel-målet*.⁹⁸ Domstolen stadgade därigenom att de nationella domstolarna var skyldiga att tillämpa och följa EG-rätten. Emellertid har EG-domstolen genom sina domstolsavgöranden ändå kommit att påverka de nationella skattesystemen. EG-domstolen har genom praxis fastslagit EG-rättens absoluta företräde framför nationell rätt.

7.1 Fråga I

EG-domstolen har härigenom kunnat skapa en tillnärmning till EG-rättens absoluta företräde på annat sätt än genom enhälligt antagna direktiv av olika områden av medlemsstaternas nationella rätt.

Även EG-domstolens domslut har sedan *Brasserie de Pêcheur/Factorame*⁹⁹ målet rättsligt bindande verkan i alla nationella domstolar samt övriga nationella myndigheter.¹⁰⁰

Emellertid borde principen om EG-rättens absoluta företräde enbart vara av vikt i den utsträckning medlemsstaterna har givit avkall på sin suveräna rätt

⁹⁸ Mål C-26/62, *Van Gend en Loos* och mål C-6/64, *Costa Enel*

⁹⁹ Se förenade målen C-46/93 och C-48/93, *Brasserie du Pêcheur/Factorame III*, (1996) ECR I-1029

¹⁰⁰ Jan Komárek, *Federal elements in the Community judicial system: Building coherence in the Community legal order*, *Common Market Law Review*, 2005, s 17

till förmån för gemenskapen. Enligt min mening har medlemstaterna inte avstått från sin suveräna rätt i fråga om de nationella skatterna. Vetorätten i Art 94 i EG-fördraget har bibehållits och av vad som presenterats ovan kan man utrona en ovilja hos medlemsstater att ge avkall på denna rätt. Därför bör EG-domstolen inte med framgång kunna verka för en harmonisering av de nationella skattesystemen genom att hävda EG-rättens absoluta företräde.

Detta till trots har EG-domstolen ändå lyckats påverka nationella skatter genom hänvisning till de fundamentala fri- och rättigheterna i EG-fördraget. EG-domstolen har i sin tolkning av EG-fördraget ansett att diskriminerande eller på annat sätt inskränkande skatteregler som hindrar EU-medborgare från att fritt röra sig över medlemsstaternas gränser faller under artiklarnas tillämpningsområde. Skatteregler som inte är generella utan enbart gynnar en medlemsstats egna medborgare men inte medborgare från andra stater utgör således en kränkning av fördragsrättigheterna.

EG-domstolens inställning bidrar på så vis till att medlemsstater ändrar sin skattelagstiftning eftersom domstolarna är skyldiga att följa EG-domstolens domar. Emellertid måste en eventuell diskriminerande eller inskränkande skatteregel först bli föremål för prövning av EG-domstolen. Intressant i detta sammanhang är att ställa sig frågan om vilka konsekvenser som följer då en medlemsstat inte följer EG-domstolens domar?

Det är fortfarande de nationella domstolarna som själva bestämmer om en skatteregel skall bli föremål för prövning av EG-domstolen. Detta sker genom begäran om förhandsavgöranden enligt Art 234 i EG-fördraget.

I Sverige kan sådan begäran enbart ske från högsta domstolsinstans, för skatteregler är det således Regeringsrätten som anhåller om förhandsavgöranden. Eftersom det är relativt få fall som når ända upp till Regeringsrätten på grund av prövningstillståndet är det än så länge få svenska skattebestämmelser som varit föremål för prövning.¹⁰¹

I X&Y målet fann EG-domstolen att de svenska koncernbolags reglerna var diskriminerande vilket ledde till ett tillägg i koncern-lagstiftningen.¹⁰²

Numer kan resultatutjämnning ske mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag om den utländska juridiska personen har ett fast driftställe i Sverige. Emellertid innebär inte tillägget någon större ändring i sak eftersom det fortfarande krävs att den utländska juridiska personen etablerat sig i Sverige. På så vis har Sverige inte mist sin rätt att beskatta vinster som uppkommer genom det fasta driftställets verksamhet.

¹⁰¹ Se bl a mål C-118/96, Jessica Safir, (1998) REG I-1897 och mål C-436/00, X&Y mot Riksskatteverket, dom från den 21 november 2002

¹⁰² Mål C-436/00, X&Y mot Riksskatteverket, (2000) REG I-10829

7.2 Fråga II

Finns det stöd för EG-domstolens inställning att de primärrättsliga reglerna om fri rörlighet och icke diskriminering, inskränker medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta?

Något sådant stöd har jag inte påträffat i EG-fördraget. Artikel 220 stadgar att EG-domstolen har som uppgift att säkerställa att lag och rätt följs vid medlemsstaternas tolkning av fördraget. Vidare är domstolen behörig att föra ogiltighetstalan mot medlemstater enligt Art 230 EG-fördraget samt meddela förhandsavgöranden på begäran från nationella domstolar enligt Art 234.

EG-domstolen har vid ett flertal tillfällen uttalat sig i mål rörande direkta skatter att dessa omfattas av medlemsstaternas behörighet men att enligt fast praxis medlemsstaterna icke desto mindre måste iaktta gemenskapsrätten i utövandet av sin behörighet.¹⁰³

Enligt min mening tyder detta på att EG-domstolen är medveten om att den egentligen inte äger behörighet att fatta beslut i frågor gällande direkta skatter. Dessutom stöder den sitt agerande på fast praxis och inte på enhälligt antagna direktiv av Rådet. Således finner jag att EG-domstolens handlande inte står i överrensstämmelse med de behörigheter som tilldelats den genom fördraget.

7.3 Fråga III

Konsekvenserna av EG-domstolens domar är att skattelagstiftningen har ändrats i de fall EG-domstolen funnit att en nationell skatteregel inte stått i överensstämmelse med gemenskapsrätten. Skatteregeln har i dessa fall helt tagits bort eller fått en generell innebörd utan inslag av diskriminerande eller inskränkande moment. Med andra ord har bristande framgångar med att införa harmoniserande inkomstskatteregler lagstiftningsvägen i viss mån kompensats genom harmonisering domstolsvägen.

Det finns en hel del skatteregler i Sverige som med all sannolikhet skulle förkastas av EG-domstolen om de skulle bli föremål för prövning. Skatteuppskovet vid försäljning av fastighet eller bostadsrätt är en regel som kan komma att försvinna i framtiden. Kommissionen har förpliktigt Sverige att ändra reglerna om möjlighet till uppskov eftersom det är en regel

¹⁰³ Se bla mål C-264/96, ICI, REG 1998, I-4695 punkt 19, mål C-55/00, *Gottardo*, REG 2002, I-413 punkt 32

som endast gäller köp och försäljning i Sverige. En spanjor som flyttar till Sverige kan inte få uppskovet. Därför torde regeln inte godkännas av EG-domstolen om den blir föremål för prövning.

De svenska s.k. CFC-reglerna (Controlled Foreign Company) innebär att svenska bolag och individer kan beskattas löpande i Sverige för resultatet i vissa utländska subjekt trots att dessa är egna skattesubjekt i sina respektive länder.¹⁰⁴ Det kan röra utländska subjekt både inom och utom EU. Förutsättningen för att beskatta en svensk ägare till utländsk juridisk person är att den juridiska personen där den är belägen är föremål för en låg skatt.¹⁰⁵

Dessa regler strider med all sannolikhet mot den fria etableringsrätten samt friheten att föra kapital inom EU. Om frågan kommer att hänföras till EG-domstolen för ett förhandsavgörande kommer reglerna troligtvis att anses vara diskriminerande och oförenliga med EG-fördraget.

EG-domstolen som, genom sin tolkning av fördraget, finner att en skatteregel är oförenlig med EG-fördragets bestämmelser får som följd att medlemstaterna ändrar sin skattelagstiftning. Detta kan leda till att Sveriges och andra medlemsstaters skattebaser utarmas eftersom då en medlemsstat ändrar sin skattelagstiftning på grund av att den är oförenlig med fördraget, ofta leder till att bestämmelsen helt tas bort utan att ersättas av någon ny. På sikt kan det få konsekvenser för medlemsstaternas välfärd då skatterna utgör den största inkomstkällan för staten och försörjningen av landet.

Den rättsäkerhet som är möjlig genom lagstiftning går inte att uppnå på samma sätt genom praxis. EG-domstolen kan komma fram till att en skatteregel strider mot gemenskapsrätten men den kan aldrig i detalj föreskriva vilka andra regler som skall träda i dess ställe. Även om EG-domstolen driver integrationen framåt är den trots allt en domstol och inte en lagstiftare.

Det faktum att domstolen inte består av skatteexperter som kan förutse vilka de ekonomiska följderna blir för en medlemsstat då den tvingas ta bort skattebestämmelser, kan, enligt min mening leda till problem i framtiden.

7.4 Fråga IV

Avslutningsvis ställer jag mig frågan om en harmonisering eller tillnärmning av de direkta skatterna att föredra?

¹⁰⁴ Se 39a kapitlet inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

¹⁰⁵ En inkomst hos en juridisk person skall anses vara lågbeskattad omden inte beskattas eller beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av denna inkomst utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige, 39 a kap. 5 § 1 st IL.

Målet med bildandet av unionen är att skapa en inre gemensam marknad. Det målet är inte genomförbart genom bibehållandet av medlemsstaternas vetorätt på det direkta skatteområdet.

Enligt mening är harmoniseringen av de direkta skatterna till gagn för medlemstaterna och dess medborgare. Det skulle leda till möjligheter för företag att lättare kunna etablera sig i andra medlemsstater och fördelningen av var företag väljer att etablera med hänsyn till en stats skattepolitik blir mer utjämnad med gemensamma skatteregler. Detta torde i sin tur också öppna för mer arbetstillfällen.

Emellertid anser jag inte att en tillnärmning av medlemsstaternas skattelagstiftningar skall ske på grundval av EG-domstolens tolkning av EG-fördraget vilket är fallet idag.

Om medlemsstaterna kom överens om att utfärda mer gemensam lagstiftning skulle de själva kunna fastställa kriterierna för hur beskattningen skall utformas och på så sätt undgå bli utlämnade till domstolens bedömningar. Domstolen besitter inte kompetensen för att kunna förutse vilka konsekvenserna av en skatteregel blir. För att detta skall vara genomförbart krävs att Art 94 tas bort. Givetvis är det av största vikt att lagstiftningsarbetet inte sker skyndsamt men genom Art 94 existens blir lagstiftningsarbetet en alltför långdragen process.

Ett annat alternativ är om medlemsstaterna kan komma överens om att istället för enhällighet nöja sig med kvalificerad majoritet i för att lagstifta om direkta skatter.

Enligt min mening är det inte demokratiskt riktigt att en domstol skall kunna påverka utformningen av en stats skattelagstiftning. Dessutom kan EG-domstolens domar aldrig bli föremål för prövning eftersom ett överklagandeförfarande saknas då den utgör sista instansen. Till detta kan tilläggas att EG-domstolen inte tar bort tidigare avkunnade domar trots att dess dåvarande lydelse inte längre är tillämplig. Så är det exempelvis med Bachmann-målet. Om domen och de grunder som angavs i den inte längre kan åberopas varför har då EG-domstolen inte bara fastställt att det Bachmann-målet numer är obsolet? Skall medlemsstater vara tvingade att tillämpa domstolens domar när praxis förefaller vara oklar?

Anledningarna är många att belysa frågan ytterligare och ta upp den till diskussion. EG-domstolen bör återgå till att agera domstol och inte lagstiftare. Samtidigt måste medlemsstaterna i högre grad komma överens om att införa mer gemensam lagstiftning på det direkta beskattningsområdet.

Käll-och litteraturförteckning

Författningar

EG-fördraget

Förarbeten

Prop 1994/95:19

Prop 1994/95:36

Prop 2002/03:97

SFS 1994/95:1500

SOU 2002:47 Kristina Sthål och Roger Persson Österman, *EG-rätten och det svenska skattesystemet*, Expertrapport 5 till skattebasutredningen

Direktiv, förordningar och konventioner

Direktiv 77/3388/EEG, Rådets direktiv från den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter, gemensamt system för mervärdesskatt, enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145 1977

Direktiv 88/361/EEG, Rådets direktiv från den 24 juni 1988 angående genomförandet av artikel 67 i fördraget, EGT L 178 1988

Direktiv 90/434/EEG

Direktiv 90/435/EEG

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

Direktiv 2003/48/EEG

Direktiv 2003/49/EEG

Förordning 1612/68, från den 15 oktober 1968 om fri rörlighet för arbetstagare inom Unionen, O.J Nr L 257 från den 19 oktober 1968 (English Special Edition 1968 (II))

Rådets förordning från den 12 oktober 1992, om upprättandet av en tullkodex för gemenskapen, (EEG) nr 2913/92, EGT L 302 1992

Konvention 90/436/EEG

Litteratur

Terra, Ben och Wattel Peter, European tax law, 3d edition 2001
Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, EG-skatterätt, Uppsala 2000

Tidskrifter

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

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

Mutén Leif, *Beskattningen i den nya europeiska författningen*, Svensk skattetidning nr 9 2003

Pelin Lars, *EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet*, Skattenytt 2004 nr 7-8 s. 503

Jan Komárek, *Federal elements in the Community judicial system: Building coherence in the Community legal order*, Common Market Law Review, 2005

Rättsfallsförteckning

Mål C-26/62, *Van Gend en Loos*, ECR,(1963) s. 1

Mål C-6/64, *Costa mot Enel*, ECR (1964)

Mål C-35/76, *Simmental*, REG 1976 s 1871

Mål C-120/78, *Cassis de Dijon*, (1978) ECR 679

Mål C-270/83, *Avoir-fiscal*, (1986) ECR 273

Mål C-204/90, *Hans Martin Bachmann mot Belgien*, (1992) ECR I-249

Mål C-60/91, *José António Batista Morais*, (1992) EEG I- 2085

Mål C-112/91, *Hans Werner mot Finanzamt Aachen-Innenstadt*, 1993 ECR I-449

Mål C-279/93, *Schumacker*, (1995) REG I-225

Mål C-484/93, *Svensson / Gustavsson* (1995) REG I-3955

Mål C-107/94, *Asscher mot Staatssecretaris van Financiën*, (1996) REG I-449

Förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, *Brottmål mot Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Diaz Jiménez och Figen Kapanoglu*, (1995) REG I-4821

Mål C-18/95, *Terhoeve*, (1999) REG I-345

Mål C-250/95, *Futura Participations SA et Singer mot Administration des contrubution*, (1997) REG I-2471

Mål C-329/95, *VAG Sverige*, REG 1997 I-2675

Mål C-118/96, *Jessica Safir*, (1998) REG I-1897

Mål C-264/96, *ICI*, REG (1998) I-4695

Mål C-336/96, *R.Gilly mot Directuer des services fiscaux du Bas-Rhin*, (1998) REG I-2793

Mål C-311/97, *Royal bank of Scotland*, REG 1999 s. I-2651

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

Mål C-35/98, *Verkooijen*, (2000) REG I-4071

Mål C-251/98, *Baars mot Inspecteur der belastingen*, (2000) REG I-2787

Mål C-410/98, *Hoechst*

Mål C-436/00, *X & Y mot Riksskatteverket*, (2000) REG I-10829

Mål under prövning i EG-domstolen

Mål C-446/03, *Marks and Spencer*, Generaladvokat Poiares Maduros utlåtande från den 7 april 2005