



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Pontus Gunnarsson
Gustaf Hintze

Den svenska inkomstskatterättens
förenlighet med EG-rätten
- ur ett öresundsperspektiv

Examensarbete
20 poäng

Handledare: professor Sture Bergström

Skatterätt

VT 1999

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning.....	3
Sammanfattning.....	5
Förkortningar.....	6
Förord.....	7
1. Inledning och problemställning	8
2. Svenska generella beskattningsanspråk	10
2.1 Allmänt	10
2.2 Svenska beskattningsanspråk på fysiska personer	11
2.3 Svenska beskattningsanspråk på juridiska personer.....	13
2.4 Centrala regler i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet	14
3. EG-rätten och skatterna	16
3.1 Inledning	16
3.2 Romfördragets diskrimineringsförbud	16
3.3 Fri rörlighet för arbetstagare	18
3.3.1 Mål C-175/88 Biehl.....	18
3.3.2 Mål C-204/90 Bachmann.....	19
3.3.3 Mål C-279/93 Schumacker.....	19
3.4 Etableringsfriheten i artikel 52.....	20
3.4.1 Mål C-270/83 Avoir Fiscal.....	20
3.4.2 Mål C-330/91 Commerzbank	21
3.4.3 Mål C-112/91 Werner.....	21
3.4.4 Mål C-1/93 Halliburton.....	22
3.4.5 Mål C-80/94 Wielockx.....	22
3.4.6 Mål C-107/94 Asscher	23
3.4.7 Mål C-250/95 Futura.....	23
3.4.8 Mål C-264/96 ICI.....	24
3.5 Fri rörlighet för tjänster.....	24
3.5.1 Mål C-118/96 Safir	24
3.6 Schumacker och Wielockx i praktiken.....	25
3.6.1 Allmänt	25
3.6.2 Schumacker och gränsgångarna	26
3.6.3 Fler problem kring Schumacker-fallet	28
3.6.4 Utveckling genom Gilly-målet?.....	28
3.6.5 Schumacker och Wielockx ur ett företagsperspektiv	29
3.7 Restriktionsprincipen och direkta skatter.....	30
3.7.1 Diskriminering kontra restriktion	30
3.7.2 Ett allmänt restriktions förbud på inkomstbeskattningens område?...	31
3.7.3 Restriktionsförbud på inkomstbeskattningens område.....	33
3.7.4 Analys av restriktionsprincipens användning i mål rörande direkta skatter	36
3.7.5 Den dubbla metoden.....	36
3.8 Omvänd diskriminering.....	38

3.9	Objektivt rättfärdigande av diskriminerande regler	42
3.9.1	Allmänt	42
3.9.2	Invändningar vid direkt diskriminering	42
3.9.3	Invändningar vid indirekt diskriminering.....	43
3.9.4	Invändningar vid restriktionsförbud	44
3.10	Hemvistbegreppet och juridiska personer.....	46
3.10.1	Allmänt	46
3.10.2	Bolags anknytningspunkter till staten	46
3.10.3	Ytterligare praxis om bolagsbeskattning	48
3.10.4	Jämförbara situationer och företag	49
4.	Beskattning av fysiska personer	51
4.1	Allmänt	51
4.2	SINK och EG-rätten.....	51
4.2.1	Allmänt	51
4.2.2	SINK och diskrimineringsförbudet.....	52
4.2.3	SINK och de person- eller familjerelaterade avdragen och förmånerna	54
4.2.4	SINK och de källrelaterade avdragen och förmånerna	55
4.2.5	Objektivt rättfärdigande av SINK.....	55
4.2.6	Jämförelse med danska regler.....	56
4.3	Grundavdraget	57
4.3.1	Allmänt	57
4.3.2	Grundavdraget och diskrimineringsförbudet.....	58
4.3.3	Objektivt rättfärdigande av grundavdraget.....	59
4.4	Kupongskattelagen.....	60
4.4.1	Allmänt	60
4.4.2	Kupongskattelagen och beskattningen av fysiska personer.....	60
4.4.3	Kupongskattelagen och beskattningen av juridiska personer	62
4.4.4	Objektivt rättfärdigande av kupongskattelagen.....	64
4.5	Fåmansföretagsreglerna och EG rätten.....	65
4.5.1	Den fria rörligheten för kapital och 3:12 reglerna	65
4.5.2	Restriktionsprincipen och objektivt rättfärdigande av	68
	3:12-reglerna	69
5.	Beskattning av näringsidkare och juridiska personer	71
5.1	Allmänt	71
5.2	Koncernbidrag och den fria rörligheten	71
5.2.1	Den svenska koncernbidragsregeln	71
5.2.2	Koncernbidrag inom Sveriges gränser.....	72
5.2.3	Koncernbidrag mellan bolag och filial.....	75
5.2.4	Koncernbidrag mellan ett utländskt och ett svenskt bolag	76
5.2.5	Objektivt rättfärdigande av den svenska koncernbidragsregeln	77
6.	Avslutning.....	79
	Källförteckning.....	81

Sammanfattning

Området för direkta skatter är främst en angelägenhet för unionens medlemsstater. Dock får de nationella beskattningsreglerna inte stå i strid med diskrimineringsförbuden i bestämmelserna om fri rörlighet. Genom EG-domstolens praxis har diskrimineringsförbudet kommit att innefatta även indirekt diskriminering. I viss mån kan man även se att domstolen tillämpat restriktionsprincipen på inkomstbeskattningens område; nationella administrativa regler som ej är diskriminerande har ansett stå i strid med EG-rätten. Nationella regler med diskriminerande eller restriktiv effekt kan dock tillåtas av de är motiverande av allmänna tvingande hänsyn. Genom praxis har EG-domstolen utvecklat i vilka situationer en gränsarbetare har rätt till samma avdragsmöjligheter och skatteförmåner som den i nationen bosatte. Domstolen ställer här upp ett krav på att det ska vara frågan om jämförbara situationer.

Både den svenska kupongskattelagen och SINK tillämpas endast på utomlands bosatta. Bägge lagarna medför en beskattning utan möjligheter till avdrag. I vissa situationer kan detta leda till diskriminering av den utländske skattskyldige. För grundavdrag krävs också att den skattskyldige är bosatt i Sverige, och även denna bestämmelse kan i vissa situationer leda till att diskriminering föreligger. Delägare i utländska fåmansföretag beskattas enligt mindre förmånliga regler än aktieägare i svenska fåmansbolag. Reglerna riktar sig mot utländska medborgare och därmed står en del av bestämmelserna i fåmansföretagsregleringen i strid med EG rättens diskrimineringsförbud.

De svenska koncernbidragsreglerna utesluter avdragsrätt om mottagaren eller är ett utländskt bolag. Bestämmelsen motverkar etableringar av utländska bolag i Sverige. Neka avdragsrätt vid koncernbidrag från Sverige till ett annat medlemsland kan rättfärdigas med stöd av koherensen i det svenska skattesystemet.

Förkortningar

KL	Kommunalskattelag (1928:370)
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk skattetidning
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok

Förord

Vi vill tacka Mats Grampert, Anne Wirén-Larsson m.fl. på skatte-myndighetens öresundsprojekt i Malmö för den hjälp, de synpunkter och det intresse som De visat för vårt arbete. Vår förhoppning är att vårt arbete kan komma till någon praktisk användning.

Vi vill även tacka vår handledare professor Sture Bergström.

Lund i maj 1999

Gustaf Hintze
Pontus Gunnarsson

1. Inledning och problemställning

Denna uppsats behandlar två företeelser som är mycket aktuella och som har stor betydelse för skatterättens utformning och tillämpning. Den första av dessa företeelser är EG-rätten som efter det svenska medlemskapet i Europeiska Unionen blivit gällande rätt i Sverige. I och med det svenska medlemskapet sågs den svenska lagstiftningen över för att överensstämma med de krav som EG-rätten ställer. Det finns dock områden av skatterätten som fortfarande riskerar att bryta mot olika EG-rättsliga regler, och då främst förbudet mot diskriminering. Detta beror dock inte enbart på en bristande svensk anpassning utan även på att EG-rätten är föränderlig och i konstant utveckling. Nya mål avgörs hela tiden av EG-domstolen som berör den svenska skatterätten. För att förutse vilka svenska regler som kan ifrågasättas utifrån EG-rätten är det viktigt att hela tiden analysera dessa regler utifrån EG-domstolens praxis.

Den andra företeelsen ger oss avgränsningen för de svenska regler som vi analyserar i denna uppsats. Denna utgörs av de skatteregler som är aktuella för de som avser att utnyttja de möjligheter till utökad arbetsmarknad och integrerat företagande som kommer att finnas i Öresundsregionen efter att den fasta förbindelsen står klar. Vi begränsar oss alltså till de skatteregler som blir aktuella för gränsgångare, d.v.s. arbetstagare som är bosatta i ett land men med arbete i ett annat land, och till företagare med verksamhet över gränserna. Detta område är extra intressant eftersom en stor del av de mål som hittills avgjorts i EG-domstolen handlar om just regler som styr gränsgångarfrågor samt gränsöverskridande företagande.

Avsikten med uppsatsen är alltså att sätta in framförallt de svenska reglerna som blir aktuella för gränspendlare och gränsöverskridande företagare i sitt EG-rättsliga sammanhang. Som kommer att visas finns det möjligheter för en person som blivit beskattad enligt dessa regler att i vissa fall ifrågasätta beskattning i domstolsprövning, något som kan komma att gå vidare ända till en prövning i EG-domstolen. Vi har inte för avsikt att analysera alla svenska regler som av detta slag som riskerar att strida mot EG-rätten, utan vi begränsar till några av de viktigare reglerna på området. Säkerligen går det att finna ytterligare exempel på sådana regler.

Vi har också för avsikt att ge en redogörelse för den EG-rättsliga praxisen kring gränsgångarbeskattning och gränsöverskridande företagande och den utveckling man kan se på detta område. Vi kommer att försöka dra egna slutsatser om vilken betydelse denna praxis kommer att få för de statliga beskattningssystemen. I vissa fall kommer vi att ge förslag till vad som skulle kunna vara lämpligt att ändra för att uppnå överensstämmelse med EG-rätten.

Uppsatsen inleds i kapitel 2 med att redogöra för de gällande reglerna, både svenska och det gällande nordiska dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna. Främst diskuteras de generella beskattningsanspråken, utan att gå in i detalj på hur reglerna tillämpas. Syftet med detta avsnitt är att ge en ram för uppsatsen och att sätta in de respektive reglerna i sitt sammanhang. När enskilda regler analyseras senare i uppsatsen hänvisas till detta avsnitt för en beskrivning över den aktuella regelns funktion i beskattningsystemet.

I kapitel 3 gör vi en allmän redogörelse för den del av EG-rätten som rör direkta skatter och gränsgångare. Dels redogörs så kortfattat som möjligt för de rättsfall som rör direkta skatter, dels analyserar vi utifrån denna praxis och doktrin de rättsområden som vi anser vara aktuella för denna uppsats. Avsikten med detta kapitel är att ge en generell analys av EG-rätten på dessa områden, som sedan kan anknytas till vid analysen av de svenska reglerna.

I kapitel 4 och 5 följer själva analysen. Kapitel 4 behandlar de beskattningsregler som rör fysiska personer som är gränsgångare. I kapitel 5 behandlas de regler som rör beskattningen av näringsidkare och juridiska personer som verkar över nationsgränserna.

2. Svenska generella beskattningsanspråk

2.1 Allmänt

Avsikten i detta kapitel är att ge en översikt över de regler som är aktuella vid beskattningen av arbetstagare som är bosatta på ena sidan och har sitt arbete på den andra sidan Öresund och gränsöverskridande företagande. Redan idag är denna situation inte ovanlig och enligt alla bedömare kommer detta att bli allt vanligare efter det att Öresundsbron underlättat pendlandet. Det som kommer att presenteras i denna del av uppsatsen är de generella beskattningsanspråken, framförallt från svensk sida, och något kortfattat om det gällande dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna. Att gå in djupare i vilka materiella skatteregler som skulle kunna bli aktuella skulle vara att gå för långt i denna uppsats. Syftet är istället att ge en ram till de materiella regler som kommer att behandlas i ljuset av EG-rätten senare i uppsatsen.

I situationer där personer har hemvist i ett land och arbetar i ett annat land uppkommer normalt överlappande beskattningsanspråk från de bägge länderna. Det första man ska undersöka är de bägge ländernas interna lagstiftning.¹ Den interna lagstiftningen bestämmer vilka beskattningsanspråk respektive stat framställer. Här står det staten fritt att ställa vilka beskattningsanspråk den önskar eftersom staten är suverän då det gäller omfattningen av sina beskattningsanspråk utåt.²

Generellt sett kan man urskilja tre huvudprinciper som används av olika länder då man fastställer beskattningsanspråk. Domicilprincipen innebär att staten i obegränsad omfattning beskattar personer som är bosatta i landet. Källstatsprincipen innebär att staten framställer beskattningsanspråk inkomster med anknytning till landet ifråga. Bägge dessa principer används av Sverige och Danmark. Den tredje principen, nationalitetsprincipen, tillämpas främst av USA och innebär att staten beskattar sina medborgare för alla dess inkomster oavsett var dessa härrör ifrån.³

Vad innebär då detta för en person som arbetar på ena sidan av sundet och bor på den andra sidan? Det innebär att man drabbas av beskattningsanspråk både från sin hemviststat och från den stat som man arbetar i. Domicilprincipen gör att hemviststaten ställer krav på att få beskatta arbetsinkomsterna även om dessa

¹ Lindencrona, Gustaf: Dubbelbeskattningsavtalsrätt (Juristförlaget 1994) s 24

² Pelin, Lars: Svensk intern och internationell skatterätt (2:a uppl., Palmkrons förlag 1997) s 139, Lindencrona s 29

³ Lindencrona s 29, Pelin s 140

härör från arbete i den andra staten. Samtidigt kräver arbetsstaten att få beskatta den lön som härör från arbetet i denna stat med hänvisning till källstatsprincipen. Risken är att drabbas av internationell dubbelbeskattning. För att undvika detta har många länder ingått internationella avtal för att undanröja dubbelbeskattning (dubbelbeskattningsavtal). Ett sådant avtal föreligger också mellan Sverige och Danmark, som en del av det multilaterala nordiska dubbel-beskattningsavtalet.⁴ Slutsatsen blir här att man för att få en heltäckande bild över beskattningssituationen för en öresundspendlare även måste granska det gällande dubbelbeskattningsavtalet mellan länderna.

Vad gäller då för företag ifråga om konkurrerande beskattningsanspråk? I princip kan man säga att även för dem gäller domicil- och källstats-principerna. Staterna har beskattningsanspråk på de företag som är registrerade i landet (domicilprincipen) och ofta dessutom även på utländska företag med verksamhet i landet (källstatsprincipen).⁵ Även för företag uppstår alltså risken för dubbelbeskattning, och även dessa situationer regleras av dubbelbeskattningsavtalet.

2.2 Svenska beskattningsanspråk på fysiska personer

Som sagts tillämpar alltså Sverige både domicil- och källstatsprincipen då beskattningsanspråket ska fastställas. Om vi inleder med domicilprincipen återfinner man denna i KL 53 § 1 mom. (a) och SIL 6 § 1 mom. (a) där det stadgas att fysiska personer är skattskyldiga för all inkomst, förvärvad inom och utom riket, för tid då han varit bosatt i riket.⁶ I KL 53 § anv.p. 1 stadgas om vem som är att anse som bosatt i Sverige. I korthet kan man säga att det handlar om personer som har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller som stadigvarande vistas i landet. Dessa begrepp utvecklas inte ytterligare i lagtexten, men det råder enighet om att en vistelse i Sverige som inte understiger 6 månader utan längre avbrott kvalificeras som stadigvarande vistelse.⁷

En person som tidigare haft egentligt bo och hemvist i Sverige men som senare inte stadigvarande vistas i landet kan trots detta komma att anses som bosatt i Sverige. Detta sker om han anses ha väsentlig anknytning till landet.⁸ Väsentlig anknytning innebär att en rad exempel på anknytningar som kan vara relevanta anges i lagtexten; medborgarskap, förekomst av bostad i annat land, förekomst av familj i Sverige, innehav av tillgångar i Sverige etc.⁹ Man kan säga att det är

⁴ SFS 1996:1512

⁵ Se vidare avsnitt 2.3

⁶ Se även Pelin s 94

⁷ Pelin s 98

⁸ 53 § anv.p. 1, 2st. KL

⁹ Se 53 § anv.p. 1, 2 st. KL

frågan om att göra en helhetsbedömning av en persons anknytning till Sverige, där det ges exempel på faktorer som har betydelse i denna bedömning. Det ska tilläggas att det inte är nödvändigt att den skattskyldige under ett helt år är bosatt antingen i Sverige eller utomlands. Bosättningen i Sverige kan vara hela eller delar av ett år.¹⁰

Intressant är här vilken betydelse bosättningsbegreppet får för fysiska personer som arbetspendlar över Öresund. Enligt vår mening bör det i dessa fall för det mesta vara ganska lätta bedömningar av bosättningsfrågan. En person som har en bostad i Sverige, kanske till och med äger en fastighet och har familj i Sverige men arbetar i Danmark räknas utan tvekan såsom bosatt i Sverige enligt de svenska reglerna. Eftersom det är fråga om en helhetsbedömning har de enskilda faktorerna inte självständig betydelse utan det finns möjligheter att även ha fler anknytningar till Danmark utan att bedömningen förändras.¹¹ Man kan nog tänka sig att det är möjligt att ha en övernattningsbostad i Danmark utan att bedömningen förändras, förutsatt att all övrig ledig tid tillbringas i Sverige. Stöd för detta synsätt står att finna i en dom från Regeringsrätten¹² där det sägs att det är möjligt att anses som bosatt i Sverige även om man har stadigvarande bo och hemvist även i ett annat land. Förutsättningen för detta är att väsentlig anknytning till Sverige fortfarande föreligger. Det kan tilläggas att den s.k. femårsregeln¹³ gör att den skattskyldige under de fem första åren efter utresa från Sverige själv har bevisbördan för att väsentlig anknytning till Sverige inte längre föreligger.

Bosättningsbegreppet är alltså centralt för omfattningen av de svenska beskattningsanspråken. Som sagt blir den som anses som bosatt i Sverige skattskyldig här för alla sina inkomster, oavsett varifrån dessa härrör. Vad gäller då för personer som inte anses som bosatta i Sverige. I enlighet med den internationellt använda källstatsprincipen utsträcker Sverige sina beskattningsanspråk till att gälla även vissa inkomster hos personer som inte är att anse som bosatta i Sverige. Reglerna finns i KL 53 § 1 mom. (a) och SIL 6 § 1 mom. (a). Här räknas upp vissa specifika inkomster som skall beskattas i Sverige. Det finns inte anledning att i denna uppsats granska dessa regler i detalj, vad som kan konstateras är att de visar på ett samband med Sverige vilket gjort att de tagits med här. Den kanske viktigaste av dessa regler är att fysiska personer är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe eller fastighet i landet. Detta kan sägas vara ett typexempel på källstatsprincipen.

Då det gäller fysiska personer är dock oftast beskattningen av inkomst av tjänst den viktigaste frågan. Tjänsteinkomster ingår inte i den uppräknade av inkomster som är skattskyldiga för ej bosatta som ovan nämnts. Sverige har ändå vissa

¹⁰ Mattsson, Nils: Svensk internationell beskattningsrätt (11:e uppl., Norstedts juridik 1994) s 28

¹¹ Mattsson s 29

¹² RÅ 1989 ref 118, Mattsson s 34

¹³ 53 § anv.p. 1, 3 st. KL

beskattningsanspråk på sådana inkomster och detta sker genom en särskild lag; lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).¹⁴ Denna lag är en s.k. källskattelag som innebär att utomlands bosattas tjänsteinkomster som förvärvats genom verksamhet i Sverige beskattas med en rak skattesats på 25%. Inga avdrag medges.¹⁵

2.3 Svenska beskattningsanspråk på juridiska personer

Ovan har behandlats vilka generella beskattningsanspråk som ställs på fysiska personer. Vad gäller företag krävs andra regler, främst eftersom man för juridiska personer inte kan tala om hemvist och nationalitet på samma sätt som om fysiska personer.

För det första utgör handelsbolag och kommanditbolag enligt svensk rätt visserligen en självständig juridisk person men är dock inget självständigt skattesubjekt, utan beskattas på delägarbasis.¹⁶ Övriga juridiska personer, med vissa undantag¹⁷, är obegränsat skattskyldiga i Sverige om de är att anse som svenska juridiska personer.¹⁸ Avgörande för om bolaget är att anse som en svensk juridisk person är om detta har registrerats enligt svensk rätt, oavsett var den verkliga ledningen utövas.¹⁹ För de juridiska personer som inte skapas genom registrering, t.ex. ideella föreningar, är det avgörande kriteriet om styrelsen har sitt säte i Sverige, och om styrelse inte finns var den huvudsakliga verksamheten bedrivs.²⁰

Vilka beskattningskrav ställs då på utländska juridiska personer? I SIL 6 § 1 mom. (c) anges skattskyldigheten för utländska bolag, d.v.s. begränsat skattskyldiga juridiska personer. Framförallt är det inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe eller fastighet i Sverige som kan nämnas i denna uppräknig. Huruvida utländska företag utgör utländska bolag regleras i SIL 16 § 2 mom. För att kvalificera sig ska det vara fråga om juridisk person enligt hemstatens lagstiftning och dessutom ska bolaget vara föremål för beskattning motsvarande den svenska bolagsskatten. Juridiska personer hemmahörande i land med vilket Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal presumeras vara underkastad

¹⁴ SFS (1991:586)

¹⁵ Om SINK se Mattsson s 69-70

¹⁶ 6 § 2 mom. SIL, Pelin s 110

¹⁷ T.ex. kommuner enligt 7 § 3 mom. SIL

¹⁸ 6 § 1 mom. (b) SIL

¹⁹ Mattsson s 39

²⁰ Mattsson s 39

motsvarande svensk bolagsskatt.²¹ Övriga utländska juridiska personer, d.v.s. de som inte uppfyller kraven för utländskt bolag, beskattas på delägarbasis.²²

Ur ett öresundsperspektiv bör de beskrivna reglerna inte innebära några större svårigheter. Eftersom det föreligger ett gällande dubbel-beskattningsavtal mellan Sverige och Danmark gäller tilläggsregeln som gör att respektive lands aktiebolag beskattas som enskilda beskattningsenheter.

2.4 Centrala regler i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Ovan har diskuterats vilka generella beskattningsanspråk som ställs från svensk sida vad gäller arbetstagare och företagare med verksamhet över Öresund. Dessa beskattningsanspråk har i viss mån begränsats genom det dubbelbeskattningsavtal som gäller mellan de nordiska länderna. Dubbel-beskattningsavtalet ersatte ett tidigare avtal mellan de nordiska länderna och trädde i kraft under 1997.²³

Det nordiska avtalet följer i stort OECD:s modellavtal, med vissa smärre undantag.²⁴ Det saknar dessutom större ändringar jämfört med det tidigare gällande avtalet mellan de nordiska länderna.²⁵ På några områden finns det dock ändringar som är värda att nämna. Den s.k. gränsgångarregel som tidigare fanns mellan Sverige och Danmark och som innebar att det var hemviststaten som hade exklusiv beskattningsrätt över arbetsinkomster i det andra landet har slopats efter en särskild överenskommelse mellan Sverige och Danmark.²⁶ En sådan regel strider också mot det som normalt brukar vara gällande i liknande situationer; Sverige brukar som tidigare nämnts ställa beskattningsanspråk på arbetsinkomster för arbetstagare med hemvist i annan staten genom SINK. I stället är det nu normalregeln enligt OECD:s modellavtal som gäller; d.v.s. att staten i vilken arbetet utförs får exklusiv beskattningsrätt på inkomsten.²⁷ Undantag, d.v.s. beskattningsrätt för hemviststaten, ges då arbetet utförs under en kortare tid i den andra staten, arbetsgivaren inte har hemvist i arbetsstaten, fast driftställe inte finns i arbetsstaten och det inte är fråga om uthyrning av arbetskraft.²⁸

För enskilda näringsidkare som har inkomst från självständig yrkesutövning styr artikel 14 i dubbelbeskattningsavtalet vilken stat som har beskattningsrätten. Huvudregeln är att han ska beskattas i den stat i vilken arbetet utförs. I vissa fall

²¹ SIL 16 § 2 mom., 3 st.

²² Mattsson s 40

²³ Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

²⁴ Pelin s 169

²⁵ Prop. 1996/97:44 s 48

²⁶ Prop. 1996/97:44 s 55-57

²⁷ Se art. 15 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Se även art. 15.1 i OECD:s modellavtal.

²⁸ Art. 15.2 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

får dock även hemviststaten beskattningsrätt; om arbetet utförs från fast driftställe i hemviststaten eller om det är fråga om arbete under kortare tid utanför hemviststaten.²⁹

För beskattningen av företag återfinns huvudreglerna i art. 7 i avtalet. Huvudregeln här är att den stat i vilken verksamheten bedrivs har exklusiv beskattningsrätt. Stat i vilken företaget bedriver verksamhet från fast driftställe har dock också beskattningsrätt, men endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället.

²⁹ Se närmare om dessa undantag i art. 14.1 (a) och (b).

3. EG-rätten och skatterna

3.1 Inledning

EU:s medlemsstater har avstått från delar av sin statssuveränitet vid inträdet i unionen. Staterna har överlåtit viss normgivningsmakt till gemenskapens institutioner, dessa kan fatta beslut som är bindande för medlemsstaterna. Romfördraget anger unionens mål och medlen för att uppnå dessa. Inom vissa områden skall gemenskapens institutioner anta rättsakter och verka för en harmonisering av medlemsstaternas regler. EG-rätten går före konkurrerande nationella regler, de har en högre dignitet.³⁰ Inom vissa sektorer, som t.ex. jordbruket, har gemenskapen antagit en stor mängd rättsakter och medlemsstaternas möjligheter att besluta om nationella regler är starkt inskränkt. På andra håll har integrationen gått långsammare och medlemsländerna har då relativt stor frihet att anta egna nationella bestämmelser. När det gäller direkta skatter har mycket få framsteg gjorts och endast två direktiv har antagits av ministerrådet, Fusionsdirektivet och Moder/dotterbolagsdirektivet.³¹ Ett flertal direktivförslag och rapporter har också lagts fram men ingen av dessa har gett upphov till någon lagstiftning. Det är därmed lätt att tro att det är fritt fram för medlemsstaterna att reglera på inkomstbeskattningens område, så länge kraven i de två direktiven åtföljs. EG-domstolens praxis har dock visat att andra gemenskapsrättsliga regler kan påverka medlemsstaternas inkomstskatterättsliga regler.

3.2 Romfördragets diskrimineringsförbud

Romfördraget saknar bestämmelser som specifikt berör direkt beskattning. EG-domstolen har fastslagit att inkomstbeskattningen tillhör medlemsstaternas behörighet.³² När medlemsstaterna utövar denna befogenhet måste de dock respektera gemenskapsrättens innehåll.³³ Vissa fördragsbestämmelser av väsentlig karaktär gör sig gällande även inom området direkta skatter. Domstolen pekar främst ut de regler som skall säkerställa den fria rörligheten inom gemenskapen. Reglerna är utformade som diskrimineringsförbud, de förbjuder särbehandling grundad på nationalitet. Tanken är att nationella skatteregler som behandlar medborgare från andra medlemsstater mindre förmånligt, än landets egna medborgare, kan lägga hinder i vägen för den fria rörligheten. Därför måste nationell skattelagstiftning underkastas Romfördragets bestämmelser om fri

³⁰ Mål C-6/64 Costa v. ENEL (1964) ECR 585

³¹ Rådskdirektiv 90/434/EEG och 90/435/EEG

³² Mål C-80/94 Wielockx (1995) ECR I-2493 premiss 16

³³ Mål C-279/93 Schumacker (1995) ECR I-225 premiss 21

rörlighet. Artikel 6 innehåller ett allmänt diskrimineringsförbud som förbjuder diskriminering på grund av nationalitet inom unionen. Reglerna som skyddar den fria rörligheten, som var och en reglerar ett avskilt område, är uppbyggda enligt samma mönster som den övergripande bestämmelsen. Om någon av de speciella reglerna är tillämplig i ett visst fall skall denna användas i stället för artikel 6.³⁴

Diskriminering föreligger när två likadana situationer behandlas olika eller när två olika situationer behandlas lika. EG-rättens diskrimineringsprincip bygger på nationalitetshänsyn. Det innebär att en diskriminerande åtgärd måste ha sin grund i nationalitet, för att vara förbjuden enligt gemenskapsrätten. Om en medlemsstat beskattar utländska medborgare enligt mindre förmånliga regler än landets egna medborgare, föreligger diskriminering. Den hårdare beskattningen är en följd av rättssubjektets nationella tillhörighet och är förbjuden enligt EG-rätten. Vissa regler som ger upphov till negativ särbehandling, grundad på nationalitet, kan dock vara objektivt rättfärdigade ur gemenskapsrättslig synvinkel.³⁵ Med diskriminering avses, ur ett EG-rättsligt perspektiv, negativ särbehandling grundad på nationalitet som inte i det enskilda fallet är objektivt rättfärdigad.³⁶

I Sotgiu-målet slog EG-domstolen fast att även indirekt diskriminering är förbjuden vid tillämpning av Romfördragets regler om fri rörlighet.³⁷ Nationella bestämmelser som inte gör skillnad på inhemska och utländska medborgare, men som i praktiken leder till negativ särbehandling av utlänningar, bryter mot EG-rättens diskrimineringsprincip. Utländska medborgare behandlas enligt mindre förmånliga regler. Dessa är indirekt diskriminerande om de riktar sig mot utländska medborgare eller om utländska medborgare utgör den särskilda målgruppen.³⁸ Medlemsstaternas skattelagstiftningar utgår, som huvudregel, från skatte- subjektens hemvist för bedömning av skattskyldigheten. De rättssubjekt som är bosatta i staten beskattas ofta enligt andra regler än de som inte är bosatta i den aktuella staten. Denna princip är väletablerad i den internationella skatterätten och de flesta av världens länder tillämpar den. Särbehandling på grund av hemvist är i sig inte förbjuden enligt EG-rätten. Men om de nationella reglerna i praktiken leder till särbehandling på grund av nationalitet föreligger indirekt diskriminering.³⁹ Vissa medlemsstaters skattelagstiftningar kräver t.ex. att skattesubjektet i fråga måste vara bosatt i staten för att kunna erhålla avdragsrätt för vissa kostnader. Personer som inte är bosatta i staten, utan endast arbetar där, utgörs framförallt av utländska medborgare. Dessa personer har inte avdragsrätt

³⁴ van Raad, Kees: The impact of the EC treaty's fundamental provisions on EU member states' taxation in bordercrossing situations - current state of affairs (EC Tax Review 1995/4) s 193 och mål C-305/87 (1989) Commission v. Greece ECR 1461

³⁵ Se avsnitt 3.9

³⁶ Ståhl, Kristina: Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser (Uppsala 1996) s 188

³⁷ Mål C-152/73 Sotgiu (1974) ECR 153 premiss 4

³⁸ Bergström, Sture: Restrictions on free movement and the principle of non-discrimination in EC law and their implications for income taxation (i festskrift till Leif Mutén) s 57

³⁹ Mål 175/88 Biehl (1990) ECR I-1779 premiss 13 och mål 279/93 Schumacker (1995) ECR I-225 premiss 28

för kostnader i källstaten. Resultatet blir att reglerna främst drabbar utländska medborgare och därmed är de indirekt diskriminerande.⁴⁰

I Schumacker-målet⁴¹ utvecklade domstolen tillämpningen av principen om indirekt diskriminering på inkomstskatteområdet. För att diskriminering skall föreligga krävs en jämförelse mellan två likartade situationer d.v.s. personerna måste befinna sig i jämförbara situationer. Domstolen konstaterade att situationerna för en i landet bosatt och en icke bosatt person normalt sett inte är jämförbara. Om den icke bosatte personen tjänar större delen av sin inkomst i den aktuella staten befinner han sig däremot i en jämförbar situation.⁴² Om den icke bosatte personen i detta fall behandlas enligt mindre förmånliga regler föreligger förbjuden indirekt diskriminering.

3.3 Fri rörlighet för arbetstagare

3.3.1 Mål C-175/88 Biehl

Biehl var tysk medborgare och hade bott och arbetat i Belgien under ett antal år. I slutet av 1983 flyttade han till Tyskland och bosatte sig där. Biehl hade erlagt för hög preliminär skatt under utflyttningsåret och begärde återbetalning av överskjutande skatt. Återbetalning av skatt kunde endast beviljas personer som hade haft sin hemvist i Belgien under hela inkomståret och därför nekades Biehl återbäring. Frågan var om nationell lagstiftning, som uppställer krav på bosättning i staten under hela inkomståret för återbetalning av skatt, är att betrakta som hinder för den fria rörligheten för arbetstagare.

Domstolen slog fast att principen om indirekt diskriminering även skall tillämpas på inkomstbeskattningens område.⁴³ Lagstiftningen gällde både för inhemska och utländska medborgare, den tillämpades utan hänsyn till nationalitet. Det fanns dock en risk för att de mindre förmånliga reglerna särskilt skulle drabba medborgare från andra medlemsstater, då det främst är dessa personer som under årets lopp flyttar från Belgien.⁴⁴ Den nationella lagstiftningen var indirekt diskriminerande och stod i strid med artikel 48. Den kan hindra utländska arbetstagare från att ta anställning i staten därför att de behandlas enligt mindre förmånliga inkomstskatteregler.

⁴⁰ Ståhl (1996) s 193

⁴¹ Mål C-279/93 Schumacker (1995) ECR I-225

⁴² Mål C-279/93 Schumacker (1995) ECR I-225 premiss 34-36

⁴³ Mål C-175/88 Biehl (1990) ECR I-1779 premiss 13

⁴⁴ Mål C-175/88 Biehl (1990) ECR I-1779 premiss 14

3.3.2 Mål C-204/90 Bachmann

Belgisk skattelagstiftning tillät avdrag för premier till frivilliga sjuk och olycksfallsförsäkringar. För avdragsrätt krävdes att försäkringsbolaget var erkänt av belgiska staten eller att premierna var erlagda i Belgien. Bachmann, en tysk medborgare, flyttade till Belgien och yrkade avdrag för premier som han erlagt i Tyskland till ett tyskt försäkringsbolag. Han fick avslag och rättsfrågan till EG-domstolen var om det är möjligt för en medlemsstat att begränsa avdragsrätten till att endast omfatta premier som erlagts i staten, utan att bryta mot den fria rörligheten för arbetstagare i artikel 48.

Reglerna om avdragsrätt tillämpas utan nationalitetshänsyn. De mindre förmånliga reglerna drabbade främst personer som först hade varit sysselsatta i en medlemsstat och sedan flyttat till Belgien för att arbeta där. Personerna har ofta tecknat sjuk- och olycksfallsförsäkringar i den förstnämnda staten men nekas avdrag för erlagda premier i den andra staten. Dessa personer är ofta medborgare i en annan medlemsstat, än den stat dit de flyttar, och därmed föreligger negativ särbehandling på grund av nationalitet.⁴⁵ Särbehandlingen var dock objektivt rättfärdigad i det föreliggande fallet. De nationella reglerna var nödvändiga för att bevara det nationella skattesystemets kontinuitet.⁴⁶ Kravet på att premierna skulle ha erlagts i Belgien verkade också som ett hinder för den fria rörligheten för tjänster. Följden blev att utländska försäkringsgivare var tvungna att etablera sig i landet för att avdragsrätt för försäkringstagarna skulle föreligga. Även här var de nationella reglerna objektivt rättfärdigade med hänsyn till principen om skattesystemets kontinuitet.

3.3.3 Mål C-279/93 Schumacker

Ett av de allra viktigaste rättsfallen från EG-domstolen är Schumacker-fallet som kom 1995. Roland Schumacker var belgisk medborgare, bosatt i Belgien med sin familj men med arbete i Tyskland. I Tyskland fanns möjligheten att "dela" inkomster mellan makar i beskattningshänseende för att få fördelar ur progressionssynpunkt. Denna möjlighet fanns dock inte för begränsat skattskyldiga, och en av dessa var Schumacker. De tyska reglernas överensstämmelse med EG-rätten ifrågasattes i en begäran om förhandsbesked.

Domstolen slog fast att reglerna om likabehandling enligt praxis förbjuder inte bara diskriminering p.g.a. nationalitet utan även varje form av indirekt diskriminering grundad på andra kriterier som leder till samma resultat.⁴⁷ En sådan dold diskriminering var för handen i detta fall, eftersom de flesta som kommer att drabbas kan antas vara icke-medborgare. Frågan var dock om de med hemvist i

⁴⁵ Mål C-204/90 Bachmann (1992) ECR I-249 premiss 9

⁴⁶ Mål C-204/90 Bachmann (1992) ECR I-249 premiss 27-28

⁴⁷ Mål C-279/93 Schumacker (1995) ECR I-225 premiss 26

Tyskland och de med hemvist i andra länder är i samma situation, vilket domstolen i fallet uppställde som krav för att diskriminering skall föreligga. Domstolen uttalade att generellt sett är dessa situationer inte jämförbara. Domstolen gick dock ett steg vidare i Schumacker-fallet, vilket gör att det fall var nyskapande då det kom. I punkt 36 i domen uttalar man att det faktiskt kan vara jämförbara situationer vid de omständigheter som föreligger i Schumacker-fallet. Det som domstolen tog fasta på var att Schumacker inte uppbar någon nämnvärd inkomst i sitt hemvistland, utan fick allra största delen av sina inkomster från den stat i vilken han arbetade. Detta gjorde att hemviststaten inte kunde bevilja honom förmåner som tar hänsyn till personliga förhållanden och familjesituation.⁴⁸

3.4 Etableringsfriheten i artikel 52

3.4.1 Mål C-270/83 Avoir Fiscal

Avoir Fiscal var det första målet på inkomstbeskattningens område inför EG-domstolen. De franska skattereglerna erbjöd en möjlighet till lättnader i beskattningen av företagsvinster genom ett avräkningssystem. Skatteförmånen kunde bara utnyttjas av fysiska personer med hemvist i Frankrike och juridiska personer som var registrerade i landet. Utländska filialer var utestängda från avräkningssystemet. Ett utländskt företag hävdade att den franska lagen diskriminerade utländska bolag som etablerat filialer i Frankrike.

Domstolen konstaterade att artikel 52 innefattar en rätt för invånare, samma rätt för juridiska personer med stöd av artikel 58, i gemenskapen att etablera sig i andra medlemsstater och att där bli behandlade enligt samma regler som inhemska medborgare och företag. Samma sak gäller om etableringen sker i form av en filial. Det kan dock, enligt domstolen, inte uteslutas att olika behandling av företag som är registrerade i medlemsstaten och företag registrerade utomlands kan vara tillåtet i vissa fall, på inkomstbeskattningens område.⁴⁹ Fransk skatterätt behandlade inhemska företag och utländska filialer enligt samma inkomstskatterättsliga regler i alla fall utom vid skatteavräkningen för utdelningar. Frankrike har därmed godtagit att inhemska bolag och utländska filialer befinner sig i en likartad situation. Reglerna för skatteavräkning var diskriminerande då olika regler tillämpas på företag i en likartad situation.⁵⁰

⁴⁸ Mål C-279793 Schumacker (1995) ECR I-225 premiss 36

⁴⁹ Mål C-270/83 Avoir Fiscal (1986) ECR 273 premiss 19

⁵⁰ Mål C-270/83 Avoir Fiscal (1986) ECR 273 premiss 20

3.4.2 Mål C-330/91 Commerzbank

Commerzbank var ett tyskt företag med en filial i Storbritannien. Filialen hade lånat ut pengar till bolag i USA och beskattades för ränteinkomsterna i Storbritannien. Den erlagda skatten återbetalades senare, företag utan hemvist i Storbritannien skulle inte beskattas för ränteinkomster. Commerzbank begärde ränta på det återbetalade beloppet men fick avslag, endast bolag med hemvist i landet kunde erhålla sådan ränta. Frågan till domstolen var om nationell lagstiftning, som endast medger utbetalning av ränta på överskjutande skatt till inhemska företag, bryter mot etableringsfriheten i Romfördraget.

Etableringsfriheten i artikel 52 ger ett företag rätt att etablera sig i en medlemsstat på samma villkor som inhemska företag. Om medlemsstaterna tilläts behandla företag annorlunda endast av den anledningen att företaget har hemvist utomlands riskerar etableringsfriheten att urholkas. Negativ särbehandling av företag, med filial i landet, utifrån företagets hemvist var inte godtagbar enligt domstolen. De nationella reglerna gjorde inte uttryckligen skillnad mellan inhemska och utländska företag. Kriteriet för särbehandlingen var istället företagets hemvist. Företag belägna utomlands utgörs till en övervägande del av utländska företag. I praktiken riktade sig därför reglerna mot utländska företag och därmed förelåg indirekt diskriminering. Utländska företags etableringsfrihet försvårades genom att de nekades ränta på överskjutande skatt vid en etablering i Storbritannien.

3.4.3 Mål C-112/91 Werner

Werner, en tysk medborgare, var bosatt i Nederländerna men arbetade och tjänade hela sin inkomst i Tyskland. Enligt tysk skatterätt var han begränsat skattskyldig, på grund av sin utländska hemvist, och han vägrades vissa avdrag som obegränsat skattskyldiga hade rätt till. De nationella reglerna resulterade i en hårdare beskattning av medborgare med hemvist utanför staten i jämförelse med medborgare bosatta i staten. Frågan var om detta utgör ett brott mot gemenskapsrätten.

Werner var tysk medborgare och hade erhållit sin utbildning i landet och även hans praktik fanns i Tyskland. Den enda förbindelselänken till en annan medlemsstat var det faktum att han hade hemvist i Nederländerna. Domstolen ansåg att detta var en nationell angelägenhet då kopplingen till andra medlemsländer var för svag.⁵¹ Artikel 52 är inte avsedd att ingripa i en sådan situation som Werner befann sig i.

⁵¹ Mål C-112/91 Werner (1993) ECR I-449 premiss 16

3.4.4 Mål C-1/93 Halliburton

Ett tyskt bolag avyttrade ett av sina fasta driftställe till ett nederländskt systerbolag. Överlåtelsen innefattade försäljning av immateriella tillgångar. Enligt den nederländska skattelagstiftningen skulle en sådan överlåtelse beskattas men skattebefrielse medgavs om överföringen gjordes mellan bolag som var registrerade i Nederländerna. Det nederländska bolaget ansökte om skattebefrielse men fick avslag därför att det överlåtande företaget var registrerat och etablerat utomlands. Frågan till EG-domstolen var om denna lagstiftning bröt mot etableringsfriheten i artikel 52.

Underlåten beskattning var inte möjlig om ett av de inblandade företagen var bildat och registrerat i en annan medlemsstat. Det Tyska företaget skulle inte betala någon skatt, skattskyldigheten vilade på det köpande företaget enligt den nationella lagstiftningen. Domstolen menade dock att en skyldighet för köparen att betala skatt på ett visst förvärv medför sämre försäljningsvillkor för överlåtaren.⁵² Företaget försattes i en sämre position i jämförelse med en överlåtelse utan skatteplikt. Denna indirekta effekt på det utländska företaget konstituerar förbjuden diskriminering och stod i strid med i Romfördraget, enligt domstolen.

3.4.5 Mål C-80/94 Wielockx

Detta fall handlar om Wielockx, belgisk medborgare, med hemvist i Belgien som bedrev självständig yrkesverksamhet i Nederländerna. Enligt nederländsk rätt fanns en möjlighet för självständiga yrkesutövare att sätta av en del av inkomsten till en pensionsreserv och få avdrag för detta, samtidigt som medlen kvarstannar i verksamheten. Wielockx och andra självständiga yrkesutövare med hemvist utanför Nederländerna, d.v.s. begränsat skattskyldiga, hade dock inte möjligheten att göra denna avsättning. Den nationella regelns förenlighet med EG-rätten ifrågasattes.

EG-domstolen hänvisade till sina domskäl i Schumacker-fallet och uttalade att personer med hemvist utanför en stat normalt sett inte befinner i en jämförbar situation med de som är bosatta i staten, vid inkomstskatterättsliga frågor. I situationer då den utomlands bosatte uppbär hela eller nästan hela sin inkomst från staten ifråga blir läget dock annorlunda, och diskriminering kan föreligga. Även möjligheten att skapa en pensionsreserv med e får vägras den skattskyldige i sådana situationer enligt domstolen.⁵³

⁵² Mål C-1/93 Halliburton (1994) ECR I-1137 premiss 19

⁵³ Mål C-80/94 Wielockx (1995) ECR I-2493 premiss 22

3.4.6 Mål C-107/94 Asscher

Asscher, en nederländsk medborgare bosatt i Belgien, bedrev yrkesverksamhet i form av egenföretagare i både Belgien och Nederländerna. Skatteskalen i Nederländerna bestod av tre olika skikt. I det första skiktet tillämpades en högre skattesats för personer som inte var bosatta i landet om dessa inte tjänade minst 90 % av sin inkomst i Nederländerna. Regeln skulle förhindra att utomlands bosatta personer undvek den progressiva beskattningen samt säkerställa neutraliteten mellan icke-bosatta och bosatta personers skattebörda.⁵⁴ Asscher hävdade att den högre skattesatsen för icke-bosatta bröt mot etableringsfriheten i artikel 52 i Romfördraget.

Kravet på bosättning i Nederländerna för att beskattas enligt den lägre skattesatsen kan tänkas hindra den fria rörligheten. De som inte är bosatta i staten utgörs ofta av utländska medborgare och följderna blir att reglerna särskilt drabbar dessa.⁵⁵ För att diskriminering skall kunna konstateras krävs dock förekomsten av jämförbara situationer. När det gäller direkta skatter är som regel bosatta och icke-bosatta personers beskattningsmässiga situationer inte jämförbara. I dubbelbeskattningsavtalet mellan Nederländerna och Belgien tillskrevs källstaten beskattningsrätten för inkomster som skattskyldiga förvärvat i landet genom ekonomisk verksamhet. Bosättningsstaten hade rätt att beakta inkomsten när det gällde att tillämpa reglerna om progression, Belgien kunde räkna in Asschers inkomster från Nederländerna vid progressionsberäkningen. Därmed förelåg ingen objektiv skillnad i jämförelse med en person med hemvist i Nederländerna. Den högre skattesatsen var därför diskriminerande.

3.4.7 Mål C-250/95 Futura

Luxemburgs skattelagstiftning föreskrev avdragsrätt, vid beräkning av årets skattepliktiga inkomst, för tidigare års förluster. Denna regel gällde även företag med hemvist utanför landet. För avdragsrätt krävdes dock att förlusterna ifråga måste ha ett samband med företagets verksamhet i landet. Bokföringen för den verksamhet som bedrevs skulle också uppfylla vissa lagreglerade krav. Det franska företaget Futura yrkade avdrag för förluster som uppkommit i filialen i Luxemburg. Företaget fick avslag då bokföringen inte hade fullgjorts på ett sätt som överensstämde med de lagstadgade kraven.

Domstolen ansåg att kravet på ekonomisk samband mellan inkomsterna i landet och de uppkomna förlusterna berörde själva skatteberäkningen. Regeln innebar att alla förluster som relateras till inkomster, som hör från Luxemburg, beaktas

⁵⁴ Några år tidigare hade personer bosatta i Nederländerna gått miste om rätten att göra avdrag för erlagda social avgifter. Om samma skattesats tillämpades för båda kategorierna skulle detta medföra en fördel för de icke bosatta.

⁵⁵ Mål C-107/94 Asscher (1996) ECR I-3089 premiss 38-39

vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten. Systemet, som bygger på territorialitetsprincipen, verkade inte diskriminerande gentemot utländska bolag. Kravet på vederbörlig bokföring i Luxemburg berör inte skatteberäkningen som sådan utan utgör en form av bevis för denna, en administrativ åtgärd. Villkoret medför att bolag med hemvist utanför staten tvingas upprätta en extra bokföring ut över den som krävs enligt sätelandets lagstiftning. Detta kan utgöra ett hinder mot den fria etableringsfriheten i artikel 52 och därför stod den nationella regeln i strid med gemenskapsrätten.⁵⁶

3.4.8 Mål C-264/96 ICI

ICI ingick i ett konsortium som ägde ett brittiskt holdingbolag. Detta bolag ägde i sin tur ett stort antal dotterbolag runt om i världen. ICI ansökte om skattelättnader med ett belopp som motsvarade de förluster som uppkommit i holdingbolaget. Ett krav för skattelättnader, enligt den brittiska lagstiftningen, var att merparten av ett holdingbolags ägande måste utgöras av företag med säte i Storbritannien. De flesta av holdingbolagets dotterbolag hade säte utanför riket och ICI fick därmed avslag på sin ansökan.

Domstolen slog fast att etableringsfriheten i artikel 52 även innefattar ett förbud för ursprungsstaten att hindra landets egna företag från att etablera sig utomlands.⁵⁷ Den nationella lagstiftningen resulterade i att holdingbolag, som huvudsakligen kontrollerar dotterbolag belägna utomlands, behandlas enligt mindre förmånliga regler i jämförelse med sådana bolag som till största delen ägde inhemska bolag. Detta utgjorde ett hinder för den fria etableringsfriheten i artikel 52.

3.5 Fri rörlighet för tjänster

3.5.1 Mål C-118/96 Safir

Beskattningen av livförsäkringar tagna hos utlandsetablerade försäkringsbolag och inhemska bolag skilde sig tidigare åt i svensk beskattningsrätt. Företag som var etablerade i Sverige betalade en skatt på sin avkastning men vid tecknande av en försäkring hos ett utlandsetablerat företag betalade istället försäkringstagaren skatt på de erlagda premierna. En försäkringstagare, som tvingats erlagga skatt på sina premier till ett brittiskt bolag, hävdade att reglerna bröt mot den fria rörligheten för tjänster.

⁵⁶ Mål C-250/95 Futura (1997) ECR I-2471 premiss 24-26

⁵⁷ Fastslaget i mål C-81/87 Daily Mail (1988) ECR 5483 premiss 16

Skyldigheten att erlægga skatt på inbetalda premier medförde särskild deklarationsskyldighet, ett centralt registreringsförfarande och svårigheter att återköpa försäkringen efter en kort tid samt inlämnande av preciserade uppgifter för att uppnå befrielse från premieskatten. Dessa olika följder av de nationella reglerna leder till besvär och merarbete för försäkringstagare som väljer att teckna försäkringar i utlandsetablerade bolag. Detta kan leda till att de avhåller sig från att teckna försäkringar hos utlandsetablerade bolag.⁵⁸ Försäkringsgivarna kan tänkas avhålla sig från att tillhandahålla försäkringar i Sverige om de tvingas förse sina kunder med extra information. Lagstiftningen ansågs lägga hinder i vägen för den fria rörligheten för tjänster båda vad det gäller försäkringstagare och bolag, enligt domstolen

3.6 Schumacker och Wielockx i praktiken

3.6.1 Allmänt

Ovan har redogjorts för de två mycket viktiga målen Schumacker och Wielockx.⁵⁹ De principer som domstolen utvecklar i dessa bägge mål är oerhört viktiga för beskattningen av personer med hemvist i ett land och arbete i ett annat. Frågan är dock hur långt dessa principer sträcker sig och i vilken mån domstolen är beredd att godta möjliga invändningar av staterna till förmån för regler av denna typ.

Det har under lång tid varit mycket vanligt att stater har olika skatteregler för de som är bosatta inom landet och utanför detta; för obegränsat och begränsat skattskyldiga. Samtidigt verkar detta i viss mån strida mot EG-rättens diskrimineringsförbud såsom den utvecklats genom praxis; att inte tillåta att det görs åtskillnad beroende på var inom unionen en person är bosatt. Domstolen har i sin praxis före Schumacker inte heller anmärkt på denna ordning utan godtagit den, men har genom dessa nya rättsfall gjort ett försök till kompromisslösning.⁶⁰ Kompromissen står mellan den gamla ordningen i internationell skatterätt med åtskillnad mellan bosatta och icke-bosatta och de krav som ställs genom EG-rättens diskrimineringsförbud.

Vad är det som skiljer Schumacker- och Wielockx-fallen från övriga mål som handlar om direkta skatter från EG-domstolen och som gör att dessa bör behandlas för sig? Anledningen är att dessa mål behandlar personer med hemvist i annan stat än den vars skatteregler det är frågan om i målet. Det är frågan om

⁵⁸ Mål C-18/96 Safir premiss 26-28

⁵⁹ Mål C-279/93 Roland Schumacker v. Finanzamt Köln-Altstadt (1995) ECR I-225 och mål C-80/94 Wielockx v. Inspecteur de directe belastingen (1995) ECR I-2493

⁶⁰ Wattel; Peter J.: The EC court's attempt to reconcile the treaty freedoms with international tax law (i Common Market Law Review 1996) s 225

utpräglade gränsgångarsituationer, d.v.s. just sådana situationer som kan bli aktuella i stor omfattning i öresundsregionen. Personerna i dessa mål har inte fått samma behandling som de skattskyldiga vilka har hemvist i landet. Det blir alltså frågan om hemvist ska vara en giltig grund för att behandlas annorlunda än övriga skattskyldiga.

3.6.2 Schumacker och gränsgångarna

I Schumacker-fallet konstaterade EG-domstolen att generellt sett är bosatta och icke-bosatta inte i jämförbara situationer i skatteförmånshänseende. Men domstolen fortsätter ytterligare ett steg och säger att det finns ett undantag till denna huvudregel; nämligen då den skattskyldige tjänar hela eller nästan hela sin inkomst ifrån landet ifråga. I dessa situationer kan det vara frågan om jämförbara situationer.⁶¹

Två frågor inställer sig direkt då man läser detta avgörande. Den första är vilka förmåner som omfattas av Schumacker-regeln. I rättsfallet var det frågan om en tysk regel som gav möjlighet att dela inkomster mellan makar för att undvika viss progression i beskattningen. I Wielockx-fallet ansåg domstolen att holländska regler om möjligheter till avsättning till pensions-reserv för självständiga yrkesutövare omfattades av regeln. Frågan är vilka samband som finns mellan dessa två regler vilket gör att de ska omfattas av Schumacker-regeln?

Grunden för domsluten är att domstolen menar att den skattskyldiges personliga omständigheter och familjeomständigheter ska tas i beaktande åtminstone av en beskattningsstat, främst av hemviststaten, men då detta inte är möjligt av staten i vilket arbetet utförs.⁶² Här får man alltså göra en åtskillnad mellan olika sorters avdrag och skattefördelar varav den ena just är personliga och familjerelaterade skattefördelar.⁶³ Dessa skatteregler är inte direkt kopplade till någon inkomstkälla utan är istället kopplade till individen. Det är individen som har rätt till grundavdrag och andra liknande allmänna avdrag och skatteförmåner oavsett varifrån inkomsten härrör.

Detta resonemang blir tydligare om man tar upp de skatteregler som utgör den andra kategorin; d.v.s. de som inte omfattas av Schumacker-regeln. Det är här frågan om avdrag och skatteförmåner som är direkt kopplade till inkomstkällan. Typexemplet är avdrag för resekostnader till och från arbetet. Sådana avdrag ska enligt domstolen alltid godkännas av källstaten, oavsett hur stor del av inkomsten som förtjänas i det aktuella landet, och detta följer av Biehl-fallet.⁶⁴ Till skillnad mot vad som gällde vid de personliga och familjerelaterade skatteförmånerna

⁶¹ van Raad (1995) s 195

⁶² Mål C-279/93 Schumacker (1995) ECR I-225 premisserna 37-38, Wattel s 227

⁶³ Wattel s 233

⁶⁴ Mål C-175/88 Biehl (1990) ECR I-1779, Wattel s 233, 250

verkar det inte som om det räcker att de källrelaterade förmånerna ges endast en gång; istället ska de ges i varje stat där kraven för att få sådana avdrag uppfylls.⁶⁵

Gränsdragningen mellan dessa områden är dock inte lätt att göra, och det kommer att krävas ytterligare praxis för att få klarhet. Wattel⁶⁶ räknar upp avdragsrätt för räntor på lån, möjligheter att utjämna fluktuerande inkomster över tiden och generellt alla avdragsmöjligheter från den totala inkomsten (till skillnad från de avdrag som endast är från den källrelaterade inkomsten) som exempel på företeelser som han menar det råder tveksamhet om de faller under Schumacker-regeln eller inte.

Den andra stora frågan som uppkommer då man läser Schumacker-fallet är hur stor del av inkomsten som måste komma från arbetslandet för att Schumacker-regeln ska träda ikraft. I domen sägs att inkomsten helt eller nästan uteslutande ska komma från arbetsstaten för att regeln ska gälla, och ett ytterligare krav är att inkomsten i hemviststaten är för låg för att ge möjlighet att utnyttja personliga och familjerelaterade avdrag i denna stat.⁶⁷ Frågan är vad nästan uteslutande mer exakt betyder? Kommissionen kom före domen ut med en rekommendation som behandlade just gränsgångarproblem av den typ som är aktuella i Schumacker-fallet.⁶⁸ I denna rekommendation, som inte är en bindande rättsakt, rekommenderas att gränsgångare som tjänar 75% eller mer av sin inkomst i en viss stat ska i skatteförmåns- och avdragshänseende behandlas på samma sätt som de skattskyldiga som är bosatta i staten. Rekommendationen omnämns inte i domslutet till Schumacker-fallet⁶⁹, men det bör nog inte vara att gå för långt att påstå att EG-domstolen antagligen har påverkats av kommissionens syn på frågan. Däremot är det inte säkert att just 75% är den exakta gräns som domstolen fastnat för. Enligt vår mening bör en bokstavstolkning av domslutet istället indikera att domstolen valt att ställa ännu högre krav än vad kommissionen ansåg i sin rekommendation. Ordvalet ”hela eller nästan uteslutande” tyder på en sådan tolkning.

Wattel⁷⁰ påpekar att domstolen på ett ytterligare sätt frångått kommissionens rekommendation. Enligt rekommendationen måste arbetsstaten ovillkorligen då 75%-regeln är uppfylld medge avdrag och skatteförmåner till den skattskyldige, oavsett om inkomsten i hemviststaten är tillräcklig för att ge den skattskyldige möjligheten att utnyttja dessa förmåner och avdrag där eller inte. Enligt domstolen i Schumacker-domen är det alltid hemviststaten som primärt ska medge dessa förmåner. Endast då detta inte är möjligt p.g.a. av för låg inkomst, och övriga villkor är uppfyllda, övergår ansvaret på arbetsstaten. Wattel⁷¹ menar att

⁶⁵ Wattel s 251

⁶⁶ Wattel s 235

⁶⁷ Mål C-279/93 Schumacker (1995) ECR I-225: domslutet punkt 2, Wattel s 228

⁶⁸ Rekommendation 93/79/EC från 21. Dec 1994, L 39/22

⁶⁹ van Raad (1995) s 196

⁷⁰ Wattel s 228

⁷¹ Wattel s 228

domstolens synsätt stämmer bättre överens med den tradition som finns inom internationell skatterätt där hemviststaten ska ta hänsyn till den skattskyldiges personliga och familjerelaterade omständigheter.

3.6.3 Fler problem kring Schumacker-fallet

Även om Schumacker-fallet är mycket viktigt för s.k. gränsgångare finns det som vi redan har sett flera tveksamheter och problem kring detta. En fråga är vilka konsekvenser denna praxis får för staterna och deras beskattningsrätt. Risken finns att staterna blir mindre villiga att ge möjligheter till avdrag och andra skatteförmåner eftersom det är just i dessa situationer som det finns risk för att sådana förmåner även måste ges till unionsmedborgare som staten från början inte avsett skulle omfattas.⁷² Staterna har till sitt försvar i flera mål hävdad att domstolen inte får driva diskrimineringsförbuden för långt eftersom detta får stora konsekvenser för staternas skatteintäkter. Hitintills har domstolen visat ytterst liten förståelse för sådana resonemang, åtminstone vill man inte öppet godkänna att sådana invändningar har relevans.⁷³

Ett exempel på fall då Schumacker-regeln inte verkar fylla sina syften på ett tillfredsställande sätt är då vi har att göra med en person som har hemvist i stat A, arbetar 2 dagar i veckan i stat B och arbetar 3 dagar i veckan i stat C. Detta exempel kan verka konstruerat, men bör inte vara en omöjlig situation till exempel för en egenföretagare t.ex. i gränsområdena mellan Belgien, Luxemburg och Tyskland. Om man tillämpar Schumacker-regeln på situationen ser vi att den här inte blir tillämplig eftersom det krävs att hela eller nästan uteslutande hela inkomsten är hänförlig till en stat. Man kan alltså säga att domstolen förbisett denna formulering inte omfattar vissa gränsgångare vars situation ur integrationssynpunkt är lika angelägen som den situation i vilken de som omfattas av Schumacker-regeln är i. Även en lösning enligt kommissionens rekommendation skulle ge samma resultat.

I detta sammanhang får man även observera att det krävs vissa gränsöverskridande moment för att arbetstagaren skall anses som skyddad av EG-rätten. Detta problem beskrivs separat i avsnitt 3.8 om omvänd diskriminering.

3.6.4 Utveckling genom Gilly-målet?

Relativt nyligen har det tillkommit ytterligare ett mål från EG-domstolen som rör de gränsgångarfrågor som Schumacker- och Wielockx-målen behandlar;

⁷² Wattel s 243

⁷³ Se mer om vilka invändningar som kan godtas av EG-domstolen i skattemål i avsnitt 3.9

nämligen Gilly-målet.⁷⁴ Frågan är om detta mål på något sätt förändrar de slutsatser man kan dra av Schumacker- och Wielockx-målen?

I Gilly-målet var det frågan om en kvinna som var både tysk och fransk medborgare och som var bosatt i Frankrike. Hon arbetade som lärare i en statlig skola på den tyska sidan av gränsen. I rättsfallet uppkom frågor angående flera bestämmelser i det fransk-tyska dubbelbeskattningsavtalet. Enligt dessa bestämmelser skulle beskattning av gränsgångare med offentligt arbete beskattas på olika sätt, d.v.s. i olika stater, beroende på i vilket land den skattskyldiga var medborgare eller om hon var medborgare i bägge länderna. Domstolen slog i målet fast att det innan harmonisering genomförts inom EU på dubbelbeskattningsens område fortfarande finns möjligheter för två medlemsstater att i dubbelbeskattningsavtal använda medborgarskap som kriterium för att dela upp beskattningsrätten mellan sig.⁷⁵

Domstolen upprepar dessutom den huvudregel som man slog fast i Schumacker-målet; nämligen att bosatta och icke-bosatta ej generellt är i jämförbara situationer.⁷⁶ Detta gör man i samband med att Gilly hävdar att det inneburit ett brott mot EG-rätten att man vid den tyska skatteberäkningen inte tagit hennes personliga- och familjerelaterade omständigheter i beaktande.

Gilly-domen innebär alltså en konfirmation av den praxis som EG-domstolen stakat ut sedan tidigare. Den visar dock att domstolen har större förståelse för att medlemsstaterna i sina dubbelbeskattningsavtal håller sig till internationell sedvana, inklusive OECD:s modellavtal, vilket kan innebära att medborgarskap används som kriterium för uppdelning av beskattningsrätten.

3.6.5 Schumacker och Wielockx ur ett företagsperspektiv

Frågan är om Schumacker och Wielockx-fallen även kan ha någon inverkan på beskattningen av företag. Som beskrivits i samband med Wielockx-fallet i förra avsnittet omfattas alltså företagare som bedriver självständig yrkesutövning av Schumacker-regeln i vissa situationer. Här utsträcks alltså personliga och familjerelaterade omständigheter till att även gälla de motsvarigheter dessa hänsyn har hos självständiga yrkesutövare. Detta ligger väl i linje med övrig praxis där man anser att den självständiga yrkesutövare ska ges samma möjligheter till internationell verksamhet som arbetstagare.

Frågan är dock om även juridiska personers beskattning påverkas? Wattel⁷⁷ menar att juridiska personer inte kommer att omfattas av Schumacker-regeln, vilket verkar sannolikt. Anledningen är att ett bolag naturligtvis inte har några

⁷⁴ Mål C-336/96 Makarna Gilly v. Directeur des services fiscaux de Bas-Rhin (1998)

⁷⁵ Mål C-336/96 Gilly premiss 30

⁷⁶ Mål C-336/96 Gilly premiss 49

⁷⁷ Wattel s 238

personliga eller familjerelaterade omständigheter, och att det därför inte finns några sådana att ta hänsyn till. Företagsbeskattningen sker dessutom normalt sett utan grundavdrag och till proportionella skattesatser. Även van Raad⁷⁸ verkar anse att det endast är fysiska personer som berörs.

3.7 Restriktionsprincipen och direkta skatter

3.7.1 Diskriminering kontra restriktion

Diskriminering föreligger om lika fall behandlas olika eller olika fall behandlas lika. Diskrimineringsprincipen förutsätter en jämförelse mellan två situationer, detta utgör diskrimineringsanalysens kärna. För att avgöra om en nationell regel är diskriminerande, på grund av nationalitet, krävs att domstolen undersöker följderna av regelns tillämpning för statens egna medborgare och för utlänningar. De båda situationerna jämförs och skulle medborgare från andra staten behandlas enligt mindre förmånliga regler föreligger gemenskapsrättslig diskriminering. Vid tillämpning av restriktionsprincipen utesluts det jämförande momentet, principen kräver ingen jämförelse mellan två rättssubjekts situationer för att göra sig gällande. Detta är den stora skillnaden mellan restriktions och diskrimineringsprinciperna.

En nationell regel som på något sätt försvårar eller förhindrar gränsöverskridande transaktioner, som skyddas av gemenskapsrätten, utgör en restriktion för den fria rörligheten.⁷⁹ Restriktionsprincipen förutsätter inte förekomsten av direkt eller indirekt diskriminering på grund av nationalitet.⁸⁰ En bestämmelse kan alltså utgöra en restriktion enligt EG rätten, även om den inte är diskriminerande. Allt som krävs är att en transaktion mellan medlemsstaterna hindras direkt eller indirekt av den aktuella regeln. Restriktionsförbud förhindrar även omvänd diskriminering, diskriminering av statens egna medborgare, vilket är tillåtet enligt diskrimineringsförbuden. Medlemsstaterna kan inte hindra statens egna medborgare från att utnyttja den fria rörligheten som föreskrivs i Romfördraget, vid tillämpning av restriktionsprincipen.

Utvecklingen av restriktionsförbud inom ramen för de fria rörligheterna började på varuområdet. I Dassonville-målet⁸¹ slog domstolen fast att alla nationella bestämmelser som kan hindra, direkt eller indirekt, gränsöverskridande handel mellan medlemsstater är förbjudna enligt artikel 30 i Romfördraget. I Cassis de

⁷⁸ van Raad (1995) s 195

⁷⁹ Quitzow, Carl Michael: Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen (Fritztes, Stockholm 1995) sid.121-122

⁸⁰ Terra, Ben och Wattel, Peter: European Tax Law (2nd ed., Kluwer Law International, London 1998) s 30

⁸¹ Mål C-8/74 Dassonville (1974) ECR 837 premiss 5

Dijion⁸² gick domstolen ett steg längre och slog fast att handelshinder, som är förbjudna enligt artikel 30, kan uppstå på grund av skillnader i de olika medlemsstaternas lagstiftningar.⁸³ Restriktionsförbudet inskränktes dock i ett hänseende när domstolen skapade en undantagsregel, förutom Romfördragets undantag, från den fria rörligheten. Nationella regler som hindrar gränsöverskridande transaktioner är tillåtna om de motiveras av tungt vägande allmänna skäl. I Keck/Mithouard⁸⁴ gjorde domstolen en åtskillnad mellan olika restriktioner. Nationella regler som rör försäljningsarrangemang är inte förbjudna handelshinder om bestämmelserna påverkar alla handlare, oavsett nationalitet, på samma vis både ur en regelmässig och en praktisk synvinkel. Domstolen fastslog att vissa restriktioner är tillåtna så länge de inte är diskriminerande. Praxis inom de andra friheternas områden har under de senaste åren allt mer kommit att likna utvecklingen av artikel 30.⁸⁵ I Bosmandomen⁸⁶ slog domstolen fast att artikel 48 även omfattar restriktioner och i Kraus målet⁸⁷ tolkades artikel 52 som ett restriktionsförbud. I Säger⁸⁸ utsträcktes restriktionsprincipen även till att omfatta den fria rörligheten för tjänster.

3.7.2 Ett allmänt restriktionsförbud på inkomstbeskattningens område?

Många regler i medlemsstaternas skattelagstiftningar utgör hinder, restriktioner, för den gränsöverskridande handeln utan att vara diskriminerande. Skall Romfördragets bestämmelser om den fria rörligheten då tolkas som restriktionsförbud även på inkomstbeskattningens område? Många av gemenskapens främsta förespråkare skulle säkert hävda att så är fallet.⁸⁹ De menar att den restriktionsbetonade praxis som utformats utanför inkomstbeskattningens område även skall gälla här. Direkta skatter utgör inget specialfall där andra regler skall gälla. Inkomstskatterättsliga regler som hindrar gränsöverskridande transaktioner står i strid med den fria rörligheten och är därmed förbjudna.

Domstolen har avkunnat en rad domar där artiklarna om den fria rörligheten tolkats som restriktionsförbud. Domstolens kompetens omfattar dock en lång rad vitt skilda områden. Den restriktionsbetonade praxis som framträtt kan inte automatiskt tillämpas inom alla de fält där gemenskapsrätten gör sig gällande, enligt vår mening. Vissa sakområden är av så speciell natur att restriktionsförbud

⁸² Mål C-120/78 Cassis de Dijon (1974) ECR 837

⁸³ Weatherill, Stephen: Cases and materials on EC law (Blackstone, London 1994) s 232

⁸⁴ Mål C-267 och 268/91 Keck/Mithouard (1993) ECR I-6097 premiss 16-17

⁸⁵ Farmer, Paul och Lyal, Richard: EC Tax Law (Clarendon press, Oxford 1994) 325-326

⁸⁶ Mål C-415/93 Bosman (1995) ECR-4291 premiss 97-99

⁸⁷ Mål C-19/92 Kraus (1993) ECR I-1663 premiss 32

⁸⁸ Mål C-76/90 Säger (1991) ECR I-422 premiss 12

⁸⁹ Ett exempel är Bizoli: Impact of the freedom of establishment on tax law (i EC tax review 98/4) s 240

inte skulle fungera på dessa områden. En allmän tillämpning av restriktionsprincipen på inkomstbeskattningens område skulle resultera i oönskade effekter och problem. Alla nationella skatter som hindrar gränsöverskridande transaktioner mellan medlemsstaterna utgör förbjudna restriktioner, oavsett om motsvarande interna transaktioner beskattas på samma vis.⁹⁰ Restriktionsprincipens genomslag på inkomstbeskattningens område skulle leda till att medlemsstaternas hävdande av beskattningsrätt i många fall utgör hinder för den gränsöverskridande handeln. Domstolen kommer att träda in och underkänna medlemstaternas utövande av sin skattejurisdiktion när denna hindrar fri rörlighet inom unionen. Resultatet blir att gemenskapen förnekar ländernas beskattningsrätt, vilket är en oacceptabel situation.⁹¹ Medlemsstaternas beskattningsrätt kan i sig inte strida mot Romfördragets regler om fri rörlighet.⁹² Länderna har rätt att beskatta gränsöverskridande transaktioner men gemenskapsrätten kan träda in om utformningen av denna rätt bryter mot den fria rörligheten.

Restriktionsprincipen har framförallt tillämpats i fall där gäststatens regler hindrar den fria rörligheten.⁹³ Medlemsstatens bestämmelser hindrar t.ex. personers fria rörlighet eller försvårar importen av varor. Det finns ingen anledning för en medlemsstat att hindra den fria rörligheten om det inte finns skäl för reglering och då faller ansvaret främst på hemstaten.⁹⁴ När det gäller inkomstbeskattningen är situationen annorlunda. Medlemsstaterna har ett berättigat intresse av att beskatta alla transaktioner inom sitt territorium, även de med ett gränsöverskridande moment.⁹⁵ Här finns det anledning för gäststaten att reglera, beskatta, även om hemstaten beskattat transaktionen i ett tidigare skede. Restriktionsprincipen har inte samma berättigande inom inkomstbeskattningens sfär som inom andra områden.

Inkomstbeskattningen är ofta en förutsättning för medlemsstaternas finansiering av den offentliga sektorn och möjligheten att erbjuda medborgarna service. I många länder anses beskattningsrätten härstamma från folket, staten utövar denna med folkets goda minne. Detta gör inkomstbeskattningen till en mycket viktig och känslig fråga för medlemsstaterna. Gemenskapens grundare lämnade praktiskt taget området helt utanför Romfördragets ramar och harmoniseringen har varit nästintill obefintlig. Inkomstbeskattningen faller inom medlemsstaternas behörighet.⁹⁶ Om EG-domstolen börjar tillämpa restriktionsprincipen på fall som berör direkta skatter blir följden att medlemsstaternas frihet att utforma sina

⁹⁰ Tofil, Gerald, EC fundamental freedoms and non-discrimination provisions in tax treaties (uppsats i Tax treaties and EC law redigerad av Wolfgang Gassner) s 147

⁹¹ Farmer, Paul: EC law and national rules on direkt taxation: a phoney war? (i EC Tax Review 1998/1 s 13) s 27

⁹² Tofil s 147

⁹³ Farmer s 28

⁹⁴ Terra och Wattel s 23

⁹⁵ Farmer s 28

⁹⁶ Farmer och Lyal s 309

beskattningssystem inskränks. Domstolens domslut skulle få allt större inflytande inom området på bekostnad av medlemsstaternas normgivningsmakt. Inkomstbeskattningen är av sådan vikt för medlemstaternas att området fortfarande bör tillhöra medlemsstaternas behörighet, gemenskapen skall bara reglera där det är nödvändigt.⁹⁷ Ett utökat samarbete på inkomstbeskattningens område bör inte ske genom införande av restriktionsförbud i domstolens tolkning av bestämmelserna om de fria rörligheterna. Den fria rörligheten bör istället säkerställas genom harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning.⁹⁸ Ministerrådet skall anta rättsakter som eliminerar nationella skatteregler som hindrar den fria rörligheten.

Förutom ovanstående problem skulle medlemsstaterna tvingas till omfattande revideringar av sina beskattningssystem.⁹⁹ Alla regler som hindrar fri rörlighet inom gemenskapen skulle behöva rensas bort. Inkomstbeskattningens viktiga roll skulle medföra vilda protester från medlemsstaternas sida mot domstolens kursändring, vilken kraftigt skulle inskränka staternas lagstiftningsutrymme. Resultatet skulle bli fler tvister inför domstolen och oenigheter mellan medlemsstaterna och gemenskapens institutioner, vilket kan tänkas bromsa upp integrationstakten i unionen. Domstolens restriktionsbetonade praxis, som framträtt vid tillämpningen av reglerna om den fria rörligheten inom andra områden, kan inte överföras rakt av till inkomstbeskattningens sfär. Det finns dock ett visst behov av restriktionsförbud även när det gäller direkta skatter. I det följande kapitlet skall vi visa på domstolens användning av restriktionsprincipen för att förbjuda vissa oönskade hinder mot den fria rörligheten.

3.7.3 Restriktionsförbud på inkomstbeskattningens område

EG-domstolens praxis på inkomstbeskattningens område baseras huvudsakligen på principen om indirekt diskriminering, direkt diskriminering har bara förelegat i ett enda fall.¹⁰⁰ Mindre förmånliga nationella regler som riktar sig mot eller framförallt drabbar medborgare från andra medlemsstater är förbjudna. Grunden för de fällande domarna har varit negativ särbehandling på grund av nationalitet. Detta har ofta framgått klart och tydligt av domarnas avfattning.¹⁰¹ I några av de senaste målen har språkbruket förändrats och domstolens uttryckliga hänvisning till principen om indirekt diskriminering, som grund för domslutet, saknas.

I Futura-målet uppställde den ifrågasatta nationella lagstiftningen två krav för avdragsrätt för förluster. Det första kravet på ekonomiskt samband mellan förlusterna och verksamheten i landet verkade inte diskriminerande enligt

⁹⁷ Överensstämmer med subsidiaritetsprincipen i Romfördragets artikel 5

⁹⁸ Williams, David W: EC Tax Law (Longman, London 1998) s 131

⁹⁹ Farmer s 28

¹⁰⁰ I Avoir fiscal målet, se Ståhl (1996) s 189-190

¹⁰¹ T.ex: Mål C-175/88 Biehl (1990) ECR I-1779 premiss 13-14

domstolen.¹⁰² För avdragsrätt krävdes också att den skattskyldige fullgjort bokföring i landet. Domstolen konstaterade att detta villkor kan utgöra ett hinder för den fria etableringsrätten i artikel 52.¹⁰³ Domstolen slog fast att bestämmelsen bryter mot EG-rätten utan att undersöka huruvida den var diskriminerande. Språkbruket antyder att det andra kravet anses utgöra en restriktion för den fria rörligheten.¹⁰⁴ I ett senare skede i domen nämner domstolen att villkoret främst drabbar utländska bolag men detta sker efter att kravet ansetts stå i strid med gemenskapsrätten. I slutpremisserna säger domstolen ingenting om diskriminering på grund av nationalitet, utan bokföringsskyldigheten anses utgöra en restriktion som hindrar den fria etableringsrätten.¹⁰⁵ I målets första del talar domstolen om öppen och dold diskriminering men detta språkbruk överges vid bedömningen av bokföringsskyldigheten. Här talas det istället om hinder, restriktioner, för den fria rörligheten. Domstolen gör skillnad mellan diskriminering och restriktioner i en och samma dom, vilket pekar på att domstolen använder sig av restriktionsförbud även inom inkomstbeskattningens område.

Kravet på fullgjord bokföring i Belgien gällde både inhemska företag och utländska företags filialer i landet. Reglerna tillämpades utan hänsyn till företagets nationalitet och är därmed inte öppet diskriminerande. De flesta utländska företag med filialer i Belgien är även skyldiga att upprätta en bokföring över den verksamhet som bedrivs i säteslandet. Bolagen är skyldiga att upprätta bokföring i två länder därför att de har etablerat sig i mer än en stat, varje land kräver bokföring för den verksamhet som utövas i landet. Om effekterna av hemlandets bestämmelser beaktas blir följden att företag med filial i Belgien är dubbelt bokföringsskyldiga. Den nationella lagstiftningen är inte indirekt diskriminerande i sig, den Belgiska regel behandlar inte utländska bolag mindre förmånligt. De negativa effekterna är en följd av parallella krav i två olika staters skatteregler. Den dubbla bokföringsskyldigheten utgör däremot en restriktion för den fria etableringen av filialer utanför företagets sätesland.¹⁰⁶ Den fria rörligheten hindras av bokföringsskyldigheten för filialer.

Även ICI-målet behandlade skattelättnader till följd av uppkomna förluster. ICI nekades avdrag då flertalet av holdingbolagets, som ägdes av företaget, dotterbolag var etablerade utomlands. Domstolen slog fast att artikel 52 i första hand garanterar en nationell behandling i värdstaten. Men bestämmelsen förbjuder även att en medlemsstat inför regler som hindrar ett inhemskt företag från att etablera sig utomlands.¹⁰⁷ Domstolen konstaterade att de nationella reglerna utgör en restriktion som lägger hinder i vägen för den fria etableringsfriheten, inget krav på diskriminering uppställdes av domstolen i målet.¹⁰⁸ Uttryckssättet i domen

¹⁰² Mål C-250/95 Futura (1997) ECR I-2471 premiss 22

¹⁰³ Mål C-250/95 Futura (1997) ECR I-2471 premiss 24-25

¹⁰⁴ Hatzopoulos, Vassilis: Futura case (i Common Market Law Review 1998) s 505

¹⁰⁵ Bizolio s 246-247

¹⁰⁶ Hatzopoulos s 510

¹⁰⁷ Mål C-264/96 ICI premiss 21

¹⁰⁸ Mål C-264/96 ICI premiss 30

talar för att domstolen använder sig av ett restriktionsförbud istället för diskriminering.

EG-rättslig diskriminering kräver negativ särbehandling av utländska medborgare eller företag. Den nationella lagstiftningen i ICI-målet ledde till särbehandling av statens egna företag, särbehandling av utländska företag förelåg inte i fallet. Därför kan domslutet inte ha grundats på diskrimineringsprincipen. Bestämmelsen förhindrade inhemska företags etableringar av dotterföretag och filialer i andra medlemsstater, den utgör en restriktion för den fria rörligheten. Domstolen använder sig av ett restriktionsförbud när etableringsfriheten utsträcks till att även säkerställa företagens tillträde till övriga medlemsstaters marknader. Principen om förbudet för en medlemsstat att förhindra inhemska företags utlandsetableringar fastslogs redan i Daily Mail, men detta fall avgjordes på andra grunder.¹⁰⁹ Målet brukar anföras som ett tecken på att domstolen använder sig av restriktionsförbud även inom inkomstbeskattningens område.¹¹⁰

Safir-målet behandlade den svenska beskattningen av kapitalförsäkringar. Domstolen slog fast att den fria rörligheten för tjänster förbjuder nationell lagstiftning som hindrar en person från att fritt tillhandahålla tjänster. Artikel 59 förbjuder även nationella bestämmelser som innebär att det bli svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstaterna än tillhandahållandet av tjänster inom medlemsstaten.¹¹¹ Domstolen uppställde, i denna tolkning av artikel 59:s räckvidd, inga krav på att de nationella åtgärderna måste vara diskriminerande för att vara förbjudna. Formuleringen tyder på att domstolen använder sig av ett restriktionsförbud i Safirmålet, de svenska reglerna hindrar gränsöverskridande tjänsteutbyte. Även språkbruket i domens senare del tyder på ett användande av restriktionsprincipen.¹¹²

Skillnaderna i beskattningen av kapitalförsäkringar leder till att försäkringar tagna hos utlandsetablerade försäkringsbolag blir mindre attraktiva för försäkringstagare.¹¹³ Tecknandet av dessa är förenade med en betungande registrerings och deklarations procedur och för nedsättning av skatten krävs utökad uppgiftsskyldighet från försäkringstagarens sida. De nationella reglerna tillämpades utan hänsyn till försäkringstagarens nationalitet, statens egna medborgare måste också uppfylla de särskilda administrativa kraven vid tecknande av försäkringar i utlandsetablerade företag. Bestämmelserna är inte indirekt diskriminerande då de inte riktar sig speciellt mot utländska medborgare. Även svenska medborgare tecknar försäkringar i utlandsetablerade bolag, avgörande för valet av försäkring torde vara avtalets villkor och premiebeloppet. Vi anser inte att utländska medborgare i Sverige tecknar försäkringar i

¹⁰⁹ Mål C-81/87 Daily Mail (1988) ECR 5483 premiss 16

¹¹⁰ Bergström s 59

¹¹¹ Mål C-118/96 Safir premiss 23

¹¹² Mål C-118/96 Safir premiss 30 och 34

¹¹³ Mål C-118/96 Safir premiss 26

utlandsetablerade bolag i större omfattning än svenska medborgare. De administrativa kraven i den nationella regleringen utgör en restriktion för den fria rörligheten för tjänster. Kraven kan avhålla försäkringstagare från att teckna försäkringar i utlandsetablerade företag.

3.7.4 Analys av restriktionsprincipens användning i mål rörande direkta skatter

De senaste årens praxis på inkomstbeskattningens område har medfört förändringar i EG-domstolens förhållningssätt. Språkbruket i domsluten har genomgått en förändring. Tidigare krävde domstolen förekomsten av negativ särbehandling på grund av nationalitet för att de nationella reglerna skulle anses stå i strid med gemenskapsrätten. Detta krav har nu börjat luckras upp. Domstolen använder sig numera ibland av begreppet restriktion där det förut talades om diskriminering. Nationella regler som hindrar den fria rörligheten har ansetts bryta mot EG-rätten utan att domstolen behandlar frågan om huruvida bestämmelserna är diskriminerande. Domstolen har alltså lämnat kravet på förekomsten av diskriminering i en rad domslut och istället konstaterat att de nationella reglerna förhindrar den fria rörligheten och de därmed är förbjudna. Språkbruket tyder på restriktionsprincipen nu även tillämpas på inkomstbeskattningens område.

En analys av de nationella reglerna, i rättsfallen ovan, visar att de inte har varit diskriminerande till sin natur. De mindre förmånliga bestämmelserna tillämpas utan hänsyn till nationalitet och utländska medborgare drabbas inte särskilt av reglerna, utlänningar utgör inte den särskilda målgruppen. Regleringarna bryter inte mot EG-rättens diskrimineringsprincip. Förklaringen är att domstolen har tolkat artiklarna om fri rörlighet som restriktionsförbud när den slår fast att de nationella reglerna bryter mot gemenskapsrätten. Även en analys av de nationella reglernas natur och verkningar samt domstolens resonemang leder till slutsatsen att restriktionsprincipen numera tillämpas i vissa mål på inkomstbeskattningens område.¹¹⁴

3.7.5 Den dubbla metoden

Ett allmänt restriktionsförbud, inspirerat av domstolens restriktionsbaserad praxis på andra områden än direkta skatter, kan inte överföras till inkomstbeskattningens område.¹¹⁵ Restriktionsprincipen har dock tillämpats i några inkomstskatterättsliga mål, se ovan. I vilka fall tillämpar då domstolen restriktionsprincipen och under vilka omständigheter används diskrimineringsprincipen inom området för direkt skatt? Svaret är inte helt enkelt att ge men en del slutsatser kan dras av domstolens praxis.

¹¹⁴ Terra och Wattel s 32

¹¹⁵ Se avsnitt 3.7.2

Senare tids praxis på inkomstskatterättens område visar att domstolen skiljer mellan materiella och processuella bestämmelser i de nationella skattelagstiftningarna. De materiella reglerna, bestämmelser som berör själva skattskyldigheten, bedöms utifrån diskrimineringsprincipen.¹¹⁶ En nationell bestämmelse som t.ex. inskränker avdragsrätten för vissa personer strider mot gemenskapsrätten endast om den är öppet eller dolt diskriminerande. En reglering som gäller lika för alla och som inte särskilt riktar sig mot utländska medborgare överensstämmer med EG-rätten även om den hindrar den fria rörligheten. Nationella processuella regler, som behandlar frågor av administrativ karaktär, bedöms utifrån restriktionsprincipen.¹¹⁷ Denna dubbla metod att bedöma nationella skatteregler framträder i Futura-målet, där domstolen på ett tydligt sätt skiljer mellan materiella och processuella regler.¹¹⁸ Kravet på ekonomiskt samband mellan uppkomna förluster och den verksamhet som bedrivs i landet, berör skattskyldigheten, bedöms inom ramen för diskrimineringsprincipen. Bokföringsskyldigheten, bevis för skatte-beräkningen, är en processuell regel som behandlas inom ramen för restriktionsprincipen. Nationella administrativa inkomstskatterättsliga bestämmelser bryter mot gemenskapsrätten om de hindrar den fria rörligheten, även om någon negativ särbehandling på grund av nationalitet inte föreligger.¹¹⁹ Principen bekräftas av domslutet i Safir-målet. De nationella reglerna föreskrev ett särskilt administrativt förfarande vid beskattningen av försäkringar i utlandsetablerade försäkringsbolag. Bestämmelserna var av processuell karaktär, i likhet med bokföringsskyldigheten i Futura-målet. Domstolen konstaterade att regleringen kan avhålla försäkringstagare från att teckna försäkringar i utlandsetablerade bolag, den fria rörligheten för tjänster förhindras.¹²⁰ Inget krav på att reglerna skall särbehandla utländska medborgare uppställs av domstolen i målet. Domstolen tillämpar även i detta mål restriktionsprincipen när administrativa regler bedöms.

Denna dubbla metod att bedöma nationella skattereglers förenlighet med gemenskapsrätten har flera fördelar. Många av de problem, som diskuterats ovan i samband med ett allmänt restriktionsförbud inom inkomstskatterättens område, kan undvikas.¹²¹ Inkomstbeskattningen faller framförallt inom medlemsstaternas behörighet. De kan fritt utforma sina beskattningssystem, så länge inte tillämpningen av reglerna medför att utländska medborgare diskrimineras och de administrativa reglerna får inte hindra den fria rörligheten. Negativ integration i större omfattning undviks på ett område där integrationen bör ske via harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning. Medlemsstaternas hävdande av sin beskattningsrätt står inte i strid med gemenskapsrätten vid tillämpning av

¹¹⁶ Farmer s 27

¹¹⁷ Farmer s 27

¹¹⁸ Hatzopoulos s 509

¹¹⁹ Hatzopoulos s 510

¹²⁰ Mål C-118/96 Safir premiss 26-30

¹²¹ Se avsnitt 3.7.2

diskrimineringsprincipen. Önskade effekter och konflikter kan därmed undvikas.

Gemenskapen har stora beslutsbefogenheter men får helt förlita sig på medlemsstaterna när det gäller implementering av lagar och regler. Medlemsstaternas processuella regler får inte medföra att gemenskapsrätten införlivas på skilda sätt i olika länder. Domstolen har i sin praxis fastslagit vissa gemensamma processuella regler för att säkerställa en likartad nationell tillämpning av EG-rätten, gemenskapen tar ett allt hårdare grepp om den administrativa nationella regleringen.¹²² Domstolens dubbla metod innebär att detta tillvägagångssätt även utsträcks till inkomstbeskattningens område.¹²³ Processuella bestämmelser som hindrar den fria rörligheten står i strid med gemenskapsrätten även om de inte är diskriminerande. Restriktionsprincipen kan tillämpas på denna typ av regler utan uppkomsten av ovanstående problem. Konflikter mellan medlemsstaterna och gemenskapens institutioner, som riskerar att bromsa upp genomförandet av en inre marknad, kan undvikas. Samtidigt kan dock hinder mot den fria rörligheten i form av processuella krav elimineras. Domstolens dubbla metod med tillämpning av framförallt diskrimineringsprincipen men även med inslag av restriktionsförbud är en passande metod för inkomstbeskattningens område.

Införandet av en framtida fullt fungerande inre marknad utan hinder för gränsöverskridande transaktioner kräver antagligen en utökad tillämpning av restriktionsprincipen även på inkomstbeskattningens område. Kapital skall kunna flöda fritt mellan medlemsstaterna utan några hinder. Personer och företag skall ges möjlighet att arbeta och etablera sig i andra medlemsstater på samma villkor som landets egna medborgare. En fullständigt integrerad marknad kräver fri rörlighet inom gemenskapen utan några som helst hinder. En sådan utveckling av den inre marknaden kommer dock inte att uppnås inom en snar framtid och vägen dit bör ledas av gemenskapens politiska institutioner.

3.8 Omvänd diskriminering

Harmoniserade nationella regler skall tillämpas på både medlemsstatens egna medborgare och utländska medborgare, som vistas i staten. En medlemsstats egna medborgare kan hävda rättigheterna i en sekundärrättslig rättsakt gentemot staten. Omvänd diskriminering, föreligger när en medlemsstat särbehandlar en av landets egna medborgare, är alltså inte tillåten om sekundärrättslig reglering föreligger på det aktuella området.¹²⁴ Finns inga sekundärrättsliga regler kan medlemsstaterna särbehandla sina egna medborgare vid rent interna angelägenheter, transaktioner där inga gränsöverskridande moment föreligger.

¹²² Hatzopolus s 509

¹²³ Hatzopoulos s 509

¹²⁴ Quitzow s 183

Det faktum att en persons rättshandling eller aktivitet innefattar ett gränsöverskridande moment är inte tillräckligt för ett återopande av Romfördragets bestämmelser om fri rörlighet. Fördragsartiklarna som skall säkerställa den fria rörligheten behandlar olika typer av ekonomisk verksamhet. Därför krävs det någon form av gränsöverskridande ekonomisk aktivitet för att vinna tillträde till den fria rörligheten inom gemenskapen.¹²⁵ I Werner-målet behandlades frågan om förutsättningarna för att en person skall få tillträde till den fria rörligheten. Werner var en tysk medborgare som hade en tandläkarpraktik i landet. Då han var bosatt i Nederländerna betraktades han som begränsat skattskyldig i Tyskland och förvägrades avdragsrätt för en del kostnader. Frågan var om detta utgjorde diskriminering av Werner. Domstolen konstaterade att ingen av fördragets artiklar om den fria rörligheten var tillämpliga i Werners situation. Det enda gränsöverskridande momentet i målet var att han hade valt att bosätta sig i en annan medlemsstat. Hemvisten var det gränsöverskridande elementet i fallet.¹²⁶ Detta utgör en privat angelägenhet och är ingen ekonomisk aktivitet och därför betraktades det hela som en intern nationell angelägenhet.¹²⁷

Även i Asscher-målet berördes frågan om tillträde till fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Asscher, en Nederländsk medborgare, var bosatt och arbetade som direktör i ett bolag i landet. När han flyttade till Belgien blev han begränsat skattskyldig i Nederländerna och fick betala en högre inkomstskatt än personer som var bosatta i landet, obegränsat skattskyldiga. Asscher var även verksam som direktör i ett bolag i Belgien. Hemvisten var det gränsöverskridande momentet också i detta mål. Asscher bedrev dock ekonomisk aktivitet i det nya hemvistlandet och därför kunde han förlita sig på den fria rörligheten i Romfördraget.¹²⁸ Arbetet som direktör i Belgien medförde att han fick tillträde till den fria rörligheten inom unionen. Domslutet i målet grundas på diskrimineringsprincipen fastän Asscher var medborgare i den särbehandlande staten. Domstolen likställer en person som bedriver ekonomisk aktivitet i hemviststaten med statens egna medborgare, när det gäller beskattningen i den medlemsstat där personen ifråga är medborgare.¹²⁹ Därmed kunde Nederländerna inte hävda att det rörde sig om omvänd diskriminering. Asschers nationalitet var ett irrelevant faktum i målet och Nederländerna måste behandla honom på samma sätt som medborgare från andra medlemsstater.¹³⁰

EG-rättens diskrimineringsprincip förbjuder särbehandling på grund av nationalitet. Artiklarna som innehåller diskrimineringsförbud skall förhindra att

¹²⁵ Terra och Wattel s 47

¹²⁶ Thömmes, Otmar och Kiblböck, Ingrid: The tax treatment of non resident taxpayers in the light of the most recent decision of the european court of justice (i EC tax review 93/3) s 161

¹²⁷ Thömmes och Kiblböck s 161

¹²⁸ Mål C-107/94 Asscher (1996) ECR I-3089 premiss 32

¹²⁹ Terra och Wattel s 50

¹³⁰ Williams s 116

andra medlemsstaters medborgare behandlas enligt mindre förmånliga regler än statens egna medborgare. Särbehandling på grund av hemvist kan inte stå i strid med EG-rättens diskrimineringsprincip om den icke-bosatte personen är medborgare i den särbehandlande medlemsstaten.¹³¹ Domstolen skulle därför inte ha grundat domslutet i Asscher-målet på diskrimineringsprincipen, enligt vår mening. Denna kan inte vinna tillämpning vid särbehandling av medlemsstatens egna medborgare. I tidigare praxis har domstolen slagit fast att diskrimineringsförbudet bara kan tillämpas vid särbehandling av andra medlemsstaters medborgare. Domstolen stödjer också domslutet i Asscher-målet på äldre praxis. Denna har antingen inte behandlat diskrimineringsprincipen eller så har omständigheterna i fallet haft anknytning till en persons gamla nationalitet.¹³² Slutsatserna i Asscher-fallet står i strid med lydelsen av Romfördragets diskrimineringsförbud och tidigare praxis. Domslutet väcker också en rad frågor som inte är enkla att besvara. Måste det föreligga ett samband mellan utflyttningen från hemlandet, den stat där personen är medborgare, och den ekonomiska aktivitet som bedrivs utanför statens gränser? Har en person tillträde till gemenskapens fria rörlighet om den ekonomiska verksamheten inte utövas i det nya hemvistlandet utan i ett tredje medlemsland? Hur omfattande skall den ekonomiska aktivitet, som bedrivs utanför hemlandet, vara för att en person skall kunna förlita sig på Romfördragets fria rörlighet? Domstolens vägval i Asscher-målet ger upphov till fler problem än vad den löser och frågan om tillträdet till den fria rörligheten inom unionen bör säkerställas med hjälp av andra metoder och lösningar.

1993 omvandlades den europeiska ekonomiska gemenskapen till europeiska unionen. Samarbetet mellan medlemsstaterna utsträcktes till områden utanför den rent ekonomiska sfären. Sociala, kulturella och vetenskapliga frågor är exempel på områden som numera faller inom gemenskapens behörighet. Den gemenskrättsliga diskrimineringsprincipen, som förbjuder särbehandling på grund av nationalitet, skall tillämpas också på dessa områden.¹³³ Förflyttning av hemvist mellan två medlemsstater är en social angelägenhet som inte skyddas av bestämmelserna om den fria rörligheten. Det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 6 bör dock omfatta en förflyttning av hemvist från en stat till en annan, även om ingen ekonomisk aktivitet bedrivs utanför den förstnämnda staten. Romfördraget, efter Maastricht, innehåller bestämmelser om unionsmedborgarskap. Unionsmedborgaren skall ha rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier.¹³⁴ Även detta talar för att rätten att förflytta sin hemvist omfattas av gemenskrättens allmänna diskrimineringsförbud i artikel 6.¹³⁵ EG-rättens diskrimineringsprincip kan bara tillämpas när en medlemsstat särbehandlar medborgare från andra medlemsstater.

¹³¹ Stanley, Paul: Asscher case (Common Market Law Review 1996) s 718

¹³² Stanley s 719

¹³³ Terra och Wattel s 21

¹³⁴ Artikel 8a i Romfördraget

¹³⁵ Terra och Wattel s 48

Därför kan principen inte tillämpas när en medlemsstat hindrar en av landets egna medborgare från att förflytta sin hemvist till en annan medlemsstat. Även om Romfördragets artikel 6 innefattar rätten att förflytta sin hemvist kan en medlemsstats egna medborgare inte åberopa diskrimineringsprincipen, gentemot hemlandet, för att vinna tillträde till den fria rörligheten inom unionen.

I Daily Mail-målet konstaterade domstolen att artikel 52 förbjuder medlemsstater från att förhindra utlandsetableringar av landets egna medborgare och företag.¹³⁶ En medlemsstats lagstiftning får inte hindra landets egna rättssubjekt från att etablera sig i ett annat land inom gemenskapen. Principen bekräftades i ICI-målet, där skattelättnader i den nationella regleringen nekades företag som huvudsakligen ägde dotterbolag belägna utomlands. Bestämmelsen ansågs hindra den fria etableringsrätten, inhemska företag kan tänkas undvika utlandsetablering för att kunna erhålla den ifrågasatta skattelättnaden.¹³⁷ Medlemsstaten särbehandlade ett av landets egna företag och någon diskriminering på grund av nationalitet förelåg inte. Domstolen tillämpade restriktionsprincipen när särbehandling av statens egna rättssubjekt ansågs stå i strid med gemenskapsrätten.¹³⁸ Domstolen har med denna praxis tagit ett steg mot att skapa en princip som säkerställer fysiska personers och företags tillträde till den fria rörligheten. En medlemsstat får inte hindra statens egna medborgare från att utnyttja sig av den fria rörligheten, som föreskrivs i Romfördraget. Nationella bestämmelser som hindrar landets medborgare och företag från att etablera sig utomlands står i strid med EG-rätten.¹³⁹ Principen kan antagligen tillämpas utanför etableringsfrihetens område, den gör sig gällande även på de andra friheternas områden. Om principen bekräftas i framtida domslut på inkomstbeskattningens område innebär detta att domstolen tillämpar restriktionsprincipen även i mål som berör frågan om tillträdet till den fria rörligheten. Detta skulle få stora återverkningar på svensk inkomstbeskattning. Avskattningsregler vid utflyttning från landet och bestämmelser som försvårar en utlandsetablering måste förändras, då de hindrar den fria rörligheten. Behovet av att förändra svensk skatterätt skulle bli stort och Sverige riskerar att förlora skatteinkomster om principen slår igenom i domstolens praxis.

¹³⁶ Farmer och Lyal s 312

¹³⁷ Mål C-264/96 ICI premiss 30

¹³⁸ Se avsnitt 3.7.3

¹³⁹ Stanley s 720-721

3.9 Objektivt rättfärdigande av diskriminerande regler

3.9.1 Allmänt

Även om EG-domstolen vid sin prövning av olika staters skatteregler kommer fram till att dessa strider mot EG-rättens diskrimineringsprincip finns det vissa möjligheter för staterna att försvara sina regler genom att invända att dessa är objektivt rättfärdigade. Detta innebär alltså att det finns i domstolens tycke godtagbara skäl för reglerna existens vilka uppväger den diskriminerande effekt som de har.

Vad gör detta område intressant för denna uppsats? Anledningen är att det är viktigt att även veta vilka möjligheter det finns att domstolen vid en prövning av en regel faktiskt kommer att godta denna trots att den är diskriminerande. När vi senare i uppsatsen ska undersöka vissa svenska reglers överensstämmelse med EG-rätten är det viktigt att belysa möjligheten till framgångsrika invändningar från statens sida.

Vi kommer att dela upp detta avsnitt i olika avdelningar; invändningar vid direkt diskriminering, vid indirekt diskriminering och vid restriktionsförbud. Anledningen är att det finns mycket som pekar på att möjligheterna att göra invändningar skiljer sig i dessa olika situationer.

3.9.2 Invändningar vid direkt diskriminering

Detta område är kanske det minst viktiga av de tre som här ska behandlas. Anledningen är att det är mycket sällsynt att en stat skapar regler som direkt och öppet gör skillnad mellan skattskyldiga med olika nationalitet, fysiska och juridiska personer. Det har dock inträffat, och kommer antagligen även i enstaka fall i framtiden att inträffa, även om staterna i möjligaste mån naturligtvis undviker sådana regler då risken för ifrågasättande utifrån EG-rätten är uppenbar.

Vid direkt diskriminering är det relativt tydligt vilka invändningar som kan göras av staten. Anledningen är att man i Romfördraget räknat upp vissa hänsyn som utgör objektivt godtagbara skäl för diskriminering.¹⁴⁰ Dessa hänsyn är desamma vid rörligheten för personer, tjänster och kapital och utgörs av hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.

¹⁴⁰ Se Romfördraget art. 48(3), art. 56 och art. 66 och Ståhl (1996) s 194

3.9.3 Invändningar vid indirekt diskriminering

Mer intressant är det då att undersöka vilka möjligheter det finns att göra invändningar från statens sida till förmån för en regel som anses vara indirekt diskriminerande. Som beskrivits i andra delar av denna uppsats¹⁴¹ utgörs den största delen av de mål som avgjorts av EG-domstolen av regler med indirekt diskriminerande effekt.

Den första frågan man kan ställa sig är om de invändningar som kan användas vid direkt diskriminering, d.v.s. de som anges i Romfördraget¹⁴², även är tillämpliga vid indirekt diskriminering? Vår mening är att så bör vara fallet. I och med att dessa hänsyn kan tillåta till och med regler som uttryckligen diskriminerar t.ex. arbetstagare av olika nationalitet bör de även kunna användas som försvar av en stat för regler som endast indirekt har en diskriminerande effekt. Man kan säga att domstolen har utvecklat diskrimineringsprincipen genom att låta detta även omfatta indirekt diskriminering, utan direkt stöd i fördragstexten. I ett sådant fall bör man vid denna utveckling av förbudet kunna tillåta staten att hävda de invändningar som den skulle haft möjlighet till vid direkt diskriminering. Oss veterligen har dock domstolen inte i något fall tillåtit en indirekt diskriminerande skatteregel på grunden att den är nödvändig med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Detta är i och för sig inte så konstigt eftersom det är svårt att tänka sig en situation där en beskattningsregel är så motiverad att den uppfyller dessa krav. Det är svårt att finna synpunkter i denna fråga i doktrinen, vi anser oss dock finna visst stöd hos Terra¹⁴³ som verkar mena att det både finns möjlighet att åberopa de fördragsbestämda hänsynen och även ytterligare hänsyn förutom dessa.

Vad som blir uppenbart från EG-domstolens praxis är dock att det vid indirekt diskriminerande beskattningsregler finns möjligheter utanför dessa fördragsbestämmelser att göra invändningar från statens sida. Det mål som visar detta är Bachmann-målet¹⁴⁴ vars omständigheter beskrivits på annat ställe i denna uppsats.¹⁴⁵ I detta mål godtog den enda invändning som hitintills godkänts av EG-domstolen i skattemål, nämligen koherensen i skattesystemet. Belgien hävdade i målet att det var tillåtet att för avdragsrätt för försäkringspremier kräva att dessa var betalda till ett belgiskt försäkringsbolag eller ett till ett utländskt företag med fast driftställe i Belgien. Anledningen till att domstolen godkände en sådan regel var att man ansåg att det fanns ett direkt samband mellan avdragsrätten för premierna och skattskyldigheten i Belgien då försäkringsbeloppen utfaller. Detta direkta samband gjorde det möjligt för staten att ställa upp de angivna, diskriminerande, kraven.

¹⁴¹ se avsnitt 3.7 om indirekt diskriminering och restriktionsförbud

¹⁴² Romfördraget art. 48(3), art. 56 och art. 66

¹⁴³ Terra och Wattel s 27

¹⁴⁴ Mål C-204/90 Bachmann (1992) ECR I-249

¹⁴⁵ se avsnitt 3.3.2

Att ge staten möjligheten att hävda koherensen i skattesystemet som invändning framstår som välövertänkt från domstolens sida. Att inte medge staten denna möjlighet skulle enligt vår mening utgöra en stor inskränkning i statens suveräna beskattningsrätt. Staterna skulle då bli mycket tveksamma till att medge avdrag av denna typ överhuvudtaget, eftersom man inte kan försäkra sig rätten att beskatta beloppen ifråga i ett senare skede. Istället är dessa frågor en fråga för positiv integration genom EU:s övriga institutioner.¹⁴⁶

Bachmann-domen ledde till stor uppmärksamhet och har kommenterats flitigt, och i de flesta efterföljande fall har staterna gjort försök att hävda denna invändning till sitt försvar. Dessa försök har dock inte varit framgångsrika. Istället framstår det som om EG-domstolen blivit mer restriktiv till möjligheten att hävda koherensen i skattesystemet. I Wielockx-målet¹⁴⁷ fastslog domstolen att det inte är möjligt att göra invändningen om staten genom ett dubbelbeskattningsavtal har givit upp sin beskattningsrätt över utfallande försäkringspremier. Även i Svensson/Gustavsson-målet¹⁴⁸ diskuterades möjligheten att hävda koherens men domstolen godkände inte invändningen. Det var frågan om skatteregler som medgav avdrag för räntebetalningar om dessa var betalda till en inhemsk bank. Staten hävdade att det fanns ett samband mellan statens inkomster på beskattning av de vinster som uppkom i bankerna och den skattelättnad som medgavs. Ganska naturligt underkände EG-domstolen detta med hänvisning till att något direkt samband inte fanns.¹⁴⁹ Hade invändningen godtagits i detta fall skulle det varit mycket lätt för staterna i fortsättningen att finna samband mellan i princip vilka skatteinkomster som helst och förmåner till de skattskyldiga. Diskrimineringsregeln skulle förlora all praktisk betydelse.

Förutom koherensen i skattesystemet har domstolen inte godtagit några invändningar från staternas sida i skattemål. Trots detta bör det finnas möjligheter att finna invändningar som kan godtas. Att spekulera över vilka dessa skulle kunna vara skulle dock var att gå för långt i denna uppsats.

3.9.4 Invändningar vid restriktionsförbud

Som vi tidigare i denna uppsats har diskuterat ser man utveckling i praxis mot att EG-domstolen inte längre endast anser att skatteregler som är direkt eller indirekt diskriminerande är förbjudna utan även regler som har en restriktiv effekt på den gemensamma marknaden.¹⁵⁰ Frågan är då vilka möjligheter staten har att rättfärdiga sina regler då dess skatteregler med restriktiv effekt riskerar att underkännas av domstolen?

¹⁴⁶ Terra och Wattel s 39

¹⁴⁷ se avsnitt 3.4.5

¹⁴⁸ Mål C-484/93 Svensson och Gustavsson (1995) ECR I-3955

¹⁴⁹ Terra och Wattel s 42

¹⁵⁰ se avsnitt 3.7 om restriktionsförbud

I denna fråga är det intressant att titta på utvecklingen för fri rörlighet för varor. Anledningen är att det är på detta område som domstolen under längst tid utvecklat teorierna kring restriktionsförbud. Det har visat sig att kombinationen av en restriktiv tolkning av de i fördraget givna invändnings-möjligheterna, en snabbare samhällsutveckling och utvecklingen mot restriktionsförbud gjort det nödvändigt att ha en domarskapt undantagsregel.¹⁵¹ Denna regel har av vissa fått benämningen Cassis-doktrinen i svensk doktrin.¹⁵²

Cassis-doktrinen innebär alltså på området för fri rörlighet för varor en möjlighet för staten att behålla regler som utgör restriktioner mot handeln om dessa regler tillgodoser tvingande hänsyn i medlemsstaterna, om gemensamma bestämmelser saknas och om reglerna är proportionella för sitt ändamål.¹⁵³ Denna regel skapades av domstolen i det mycket kända Cassis de Dijon-målet¹⁵⁴, och genom praxis har det sedan utvecklats ytterligare vad tvingande hänsyn för staten innebär. Att här gå in i detalj på vilka hänsyn som här avses är inte möjligt av utrymmesskäl och kanske inte heller särskilt intressant för den fortsatta analysen.¹⁵⁵

Intressant blir här i vilken utsträckning det finns möjligheter för staten att hävda invändningar av det slag som godkänns i Cassis-doktrinen även i skattemål rörande den fria rörligheten för personer, tjänster och kapital. Som vi har diskuterat tidigare i denna uppsats är vår uppfattning att praxisen på detta område rör sig mot ett restriktionsförbud som till viss del liknar det som vi finner på området för den fria rörligheten för varor. Som ovan beskrivits anser vi dock att restriktionsprincipen bör tillämpas mer restriktivt på inkomstskatterättens område; främst vid administrativa regler.¹⁵⁶ Detta bör innebära att det även på skatteområdet finns visst utrymme för invändningar av det slag som Cassis-doktrinen medger. Som beskrivits ovan kan vi redan i mål som behandlar indirekt diskriminering se större möjligheter till att göra invändningar.¹⁵⁷

Enligt Terra¹⁵⁸ innebär just Bachmann- domen att EG-domstolen godtagit nödvändigheten av att behålla integriteten i skattesystemet¹⁵⁹ som ett tvingande hänsyn enligt Cassis-doktrinen. Samtidigt måste man iaktta de övriga krav som ställs enligt denna doktrin. Dessa innebär att frågan inte får ha varit föremål för harmonisering inom gemenskapen, att det inte kan anses som tillräckligt för staten

¹⁵¹ Pålsson, Sten och Quitzow, Carl Michael: EG-rätten - ny rättskälla i Sverige (Publica, 1993) s 157

¹⁵² eng. "rule of reason", Terra och Wattel s 23, Pålsson och Quitzow s 157

¹⁵³ Pålsson och Quitzow s 158-159, Terra och Wattel s 23-24

¹⁵⁴ Mål C-120/78 Rewe Zentrale v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (1979) ECR 649

¹⁵⁵ Terra och Wattel (s 24) räknar upp de hänsyn som hitintills godkänts av domstolen

¹⁵⁶ se avsnitt 3.7

¹⁵⁷ Bachmann-målet och koherensen i skattesystemet

¹⁵⁸ Terra och Wattel s 24, s 27

¹⁵⁹ eng. "the need to maintain the integrity of the fiscal regime"

ifråga att förlita sig på de skyddsåtgärder som vidtagits i motstaten och att åtgärden är lämplig och proportionell för det nödvändiga hänsyn den avser att skydda. På området för fri rörlighet för varor gäller dessutom att den nationella regeln inte får göra skillnad mellan inhemska och utländska varor, dvs. det får inte vara frågan om direkt diskriminering.¹⁶⁰ Detta sista kriterium kan naturligtvis inte direkt tillämpas på vårt område. Dock bör det vara så att även på detta område är man förhindrad att använda Cassis-doktrinen om staten gått så långt att man skapat regler som direkt diskriminerar på grundval av nationalitet; då får man hålla sig till de fördragsbestämda invändningsmöjligheterna. Att det finns möjlighet att utnyttja Cassis-doktrinen då vi har att göra med indirekt diskriminering visas dock av att den de facto används i Bachmann-målet.

3.10 Hemvistbegreppet och juridiska personer

3.10.1 Allmänt

På andra ställen i denna uppsats har diskuterats främst EG-rättens inverkan på fysiska personers beskattning. Då det handlar om fysiska personer är det lätt att tala om gränsgångare och bosättning. Verkligheten för juridiska personer ser annorlunda ut; andra begrepp måste användas. Praxisen avseende juridiska personer och diskriminering skiljer sig följaktligen åt och här ska redovisas vad som gäller på området.

De artiklar i Romfördraget som styr juridiska personers rättigheter i detta sammanhang är främst art. 52 och 58. Dessa artiklar innebär en rätt för företag att primärt och sekundärt etablera sig i medlemsstaterna.¹⁶¹ Sekundär etableringsrätt innebär en rätt att inrätta fasta driftställen eller att stifta dotterbolag. Främst är det frågan om att medlemsstaterna ska tillåta etablering från företag i de andra medlemsstaterna, men även hinder mot att låta landets egna företag flytta ut omfattas. Dock finns det gränser för dessa rättigheter vilket visar sig genom att domstolen i Daily mail-målet¹⁶² där domstolen uttalade att det var tillåtet för en medlemsstat att kräva tillstånd för att flytta bolagets registrerade säte.¹⁶³

3.10.2 Bolags anknytningspunkter till staten

Det intressanta för denna uppsats är dock praxisen kring diskriminering och vad denna innebär för beskattningen av företag. För att kunna etablera att diskriminering har skett krävs att man kan tala om två jämförbara situationer som

¹⁶⁰ Farmer och Lyal s 24

¹⁶¹ Farmer och Lyal s 312

¹⁶² Mål C-81/87 Daily Mail (1988) ECR 5483

¹⁶³ Farmer och Lyal s 312

har behandlats på olika sätt. Som har diskuterats på annat ställe i denna uppsats kan det i vissa fall tänkas att EG-domstolen inte kräver en situation där en sådan jämförelse kan göras utan nöjer sig med att kunna konstatera att regeln ifråga utgör en restriktion mot den fria rörligheten; ett restriktionsförbud.¹⁶⁴ Här ska undersökas vilka metoder som används av EG-domstolen då det gäller juridiska personer och dess beskattnings-situation.

Det första målet på beskattningsområdet, *Avoir fiscal-målet*¹⁶⁵, behandlade just beskattning av bolag. De franska reglerna som gjorde åtskillnad mellan franska bolag och utländska bolag ifråga om en sorts återbetalning av skatt på aktieutdelning underkändes av domstolen. Kravet för att få del av förmånen var att det skulle vara frågan om en juridisk person som var registrerad i landet; detta gjorde att filialer till utländska företag inte omfattades. De utländska företagens franska dotterbolag omfattades dock. Här kränktes alltså företag från andra medlemsstaters rätt att välja etableringsform i Frankrike, vilket utgör direkt diskriminering och strider mot EG-rätten.

Grunden för EG-domstolens beslut är att Frankrike genom att beskatta inhemska företag och utländska företags filialer i Frankrike på samma sätt har godtagit att dessa befinner sig i jämförbara situationer.¹⁶⁶ Domstolen gör enligt vår mening alltså inte ett generellt uttalande om att filialer och inhemska företag är i jämförbara situationer, utan man väljer istället att hänvisa till Frankrikes syn på saken såsom den visar sig genom franska skatteregler. Därför är det svårt att ur denna dom dra några generella slutsatser. Även *Farmer*¹⁶⁷ verkar mena att det inte är tal om ett generellt uttalande från domstolens sida, utan att man i detta fall istället tagit fasta på den behandling som Frankrike själv gjort av företagen i andra skatteregler.

Nästa rättsfall som är intressant i detta sammanhang är *Commerzbank-fallet*.¹⁶⁸ I detta fall var det frågan om en brittisk lag som gjorde skillnad mellan bolag med hemvist i Storbritannien och bolag med hemvist utanför landet. Detta ska jämföras med registreringen av bolaget som var aktuell i *Avoir fiscal-fallet*. EG-domstolen ansåg att kriteriet i *Commerzbank-fallet* visserligen inte var direkt diskriminerande, men riskerar dock att drabba främst utländska företag och därmed föreligger indirekt diskriminering.

Nästa rättsfall i raden är *Halliburton-fallet*.¹⁶⁹ I detta fall var det frågan om en nederländsk lag som tillät viss skattebefrielse då tillgångar överfördes mellan bolag som var registrerade i Nederländerna. Regeln ifrågasattes av ett tyskt företag med

¹⁶⁴ Se avsnitt 3.7

¹⁶⁵ Mål C-270/83 *Commission v. France* (1986) ECR 273

¹⁶⁶ Mål C-270/83 *Commission v. France* (1986) ECR 273 premisserna 19-20

¹⁶⁷ *Farmer och Lyal* s 315

¹⁶⁸ Mål C-330/91 *Commerzbank* (1993) ECR I-4017

¹⁶⁹ Mål C-1/93 *Halliburton* (1994) ECR I-1137

fast driftställe i Nederländerna. Domstolen menade att regeln innebar indirekt diskriminering enligt art. 52.¹⁷⁰

I Avoir fiscal-, Halliburton- och Commerzbank-fallen konstaterades alltså brott mot diskrimineringsförbudet, även om reglerna ifråga inte var likadana. Detta visar att det finns klara skillnader mellan fysiska personer och juridiska personer ifråga om diskrimineringsprincipen. Fysiska personers hemvist och nationalitet är relativt lätt att definiera och lägga till grund för resonemang om diskriminering föreligger. Vad gäller juridiska personer är situationen lite svårare att överblicka. De kan ha flera olika sambandspunkter med en stat; registrering, ägande av dotterbolag, hemvist, styrelsens säte, huvudkontor etc. Farmer¹⁷¹ menar att det begrepp som var aktuellt i Commerzbank-fallet, bolagets hemvist¹⁷², motsvarar nationaliteten för fysiska personer eftersom det är kopplat till antingen var bolaget är skapat eller var dess ledning finns. Denna åsikt verkar dock mindre väl underbyggd, eftersom detta borde innebära att direkt diskriminering skulle ha förelagat i Commerzbank-fallet.

3.10.3 Ytterligare praxis om bolagsbeskattning

Ytterligare två mål som kommit under de senaste åren måste beröras i detta sammanhang. Det första av dessa är Futura-målet¹⁷³ i vilket två olika regler i Luxemburgs skatterätts förenlighet med EG-rätten skulle bedömas. Frågan var om staten för att medge förlustavdrag får ställa krav på att förlusterna ska ha samband med verksamhet inom landet och om det får ställas krav på ekonomisk redovisning enligt regler som är speciella för landet ifråga.

Futura-målet har analyserats utförligt i avsnitt 3.7.3. Här kan påminnas om att domstolen kom fram till att reglerna om att förlusterna skulle ha samband med verksamhet inom landet inte ansågs utgöra någon sorts diskriminering, varken direkt eller indirekt. Domstolen valde istället att koncentrera sig på den aktuella regeln om bokföringsskyldighet. En regel av detta slag innebär enligt domstol en restriktion för den fria etableringsrätten inom gemenskapen. Denna restriktion består i att det företag från en annan medlemsstat som utnyttjar etableringsfriheten blir tvungen att upprätta bokföring enligt två olika länders bestämmelser, vilket innebär ett merarbete för bolaget. I detta fall var det alltså inte frågan om en regel som särskilt riktade sig mot utländska bolag, utan en regel som uppställde samma regler för utländska och inhemska bolag.

Det sista rättsfall som ska diskuteras i detta sammanhang är ICI-fallet.¹⁷⁴ Detta fall anknyter till de frågor som uppkom i Futura-fallet; nämligen omfattningen av

¹⁷⁰ Mål C-1/93 Halliburton (1994) ECR I-1137 premiss 20

¹⁷¹ Farmer och Lyal s 313

¹⁷² ”fiscal residence”

¹⁷³ Mål C-250/95 Futura (1997) ECR I-2471

¹⁷⁴ Mål C-264/96 ICI (1998)

den EG-rättsliga etableringsfriheten. Den engelska regeln som var ifrågasatt i detta fall krävde, för att få göra förlustavdrag för förluster som uppkommit i ett holdingbolag, att merparten av holding-bolagets verksamhet måste utgöras av ägande av bolag med säte i Storbritannien. EG-domstolen menade att en regel av denna typ strider mot den fria etableringsfriheten eftersom den i realiteten kommer att missgynna företag med gränsöverskridande verksamhet.

3.10.4 Jämförbara situationer och företag

Efter att ha tittat på den praxis angående bolag och direkta skatter som vi nu redogjort för finns det anledning att fråga sig om man kan säga att EG-domstolen nu är beredd att generellt säga att inhemska bolag och utländska bolag med fast driftställe i den aktuella staten är i jämförbara situationer. Bolag i jämförbara situationer ska behandlas av staten på samma sätt för att man ska undvika att EG-domstolen anser att diskriminering föreligger.

Här finns det anledning att göra en jämförelse med den praxis som gäller för fysiska personer. Som redogjorts för på ett annat ställe i denna uppsats¹⁷⁵ gäller där att bosatta och icke-bosatta generellt inte anses vara i jämförbara situationer, men att ett undantag finns då Schumacker-regeln gäller. Frågan är då hur man ska se på saken då det gäller juridiska personer. Är ett bolag med fast driftställe att anses som motsvarande en bosatt eller icke-bosatt fysisk person? Eller är det så att det helt enkelt inte är möjligt att göra en sådan jämförelse eftersom skillnaderna är alltför stora?

Vår uppfattning ansluter sig till den sist ställda frågan. Som redovisats ovan finns det alltför stora skillnader mellan de begrepp som används då man talar om den fysiska personens anknytning till en stat och de begrepp som används i samband med den juridiska personen. I stället får vi se de praxisen kring de juridiska personerna som fristående.

Generellt kan man säga att doktrinen visar en viss tveksamhet på denna punkt.¹⁷⁶ Bizioli är kanske allra tydligast och menar att domstolen anser att inhemska företag och utländska företags filialer är i jämförbara situationer. Om inget fast driftställe i landet finns uppstår inte jämförbara situationer, oavsett att det utländska företaget får alla sina inkomster från staten ifråga.¹⁷⁷ Detta verkar vara en rimlig slutsats. De ovan beskrivna rättsfallen handlar just om situationer där utländska företag med fast driftställe i den aktuella staten behandlas på ett sätt som skiljer sig från det på vilket de inhemska företagen behandlas. Dessa situationer ska jämföras med den då det utländska företaget har etablerat sig i den aktuella staten genom att bilda ett dotterbolag där, något som etableringsfriheten

¹⁷⁵ se avsnitt 3.6.2 (Schumacker och gränsgångarna)

¹⁷⁶ se t.ex. Bizioli s 243 och Williams s 130-131

¹⁷⁷ Bizioli s 243

ger rätt till. Staten har normalt sett ingen anledning att särbehandla dotterbolag till utländska företag eftersom man normalt sett har full beskattningsrätt över dessa bolag på samma sätt som man har över övriga inhemska bolag. Problemen uppkommer alltså endast i de situationer då företaget väljer att göra sin etablering genom fast driftställe istället, något som även det skyddas av etableringsfriheten.

Vår mening är alltså att man kan finna stöd i den praxis som kommit från EG-domstolen angående bolagsbeskattning för slutsatsen att ett utländskt bolag med fast driftställe i en stat i diskrimineringshänseende är i en jämförbar situation med ett inhemskt företag.

4. Beskattning av fysiska personer

4.1 Allmänt

Hitintills har vi endast generellt undersökt EG-rätten inom olika delområden. I detta kapitel och det följande ska vi analysera olika svenska regler i ljuset av EG-domstolens praxis. I detta kapitel begränsar vi oss till regler som styr beskattning av fysiska personer i gränsgångarsituationer och som vi anser riskerar vara stridande mot EG-rättens diskrimineringsprincip. Observera att vi inte avser att ge en fullständig redogörelse över svenska gränsgångarregler som riskerar bryta mot EG-rätten, utan att detta är endast frågan om exempel på sådana regler.

4.2 SINK och EG-rätten

4.2.1 Allmänt

Tidigare i denna uppsats har diskuterats de svenska beskattningskrav som ställs på fysiska personer.¹⁷⁸ Som sades där får man då man har att göra med personer som ej är bosatta i Sverige vända sig till en särskild lag för att bestämma omfattningen av de svenska beskattningsanspråken; nämligen lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Denna lag stadgar om en särskild statlig inkomstskatt för vissa arbetsinkomster. Skattesatsen är proportionell och uppgår till 25%. Skattskyldiga är enligt 3 § fysiska personer som är bosatta utomlands; ett uttryck som i sin tur är detsamma som det som används i KL och SIL.¹⁷⁹

De inkomster som omfattas av lagen anges i 5 §. Det finns ingen anledning att här i detalj diskutera omfattningen av beskattningsanspråken enligt denna bestämmelse. Det kan dock nämnas att den viktigaste bestämmelsen finns i 5 § 2 p. som anger att avlöning och andra förmåner som utgår av tjänst är skattepliktig enligt lagen, förutsatt att verksamheten skett här i riket. Avsikten är alltså att ställa beskattningsanspråk på inkomster med anknytning till Sverige, även om de skattskyldiga inte är bosatta i landet.

Ett annat viktigt särdrag med SINK är att det är fråga om en definitiv källskatt. Detta innebär att några avdrag inte medges.¹⁸⁰ Avsikten är här att minska de

¹⁷⁸ Se avsnitt 2.2

¹⁷⁹ se SINK 2 §

¹⁸⁰ Pelin s 251

informationsproblem som uppstår då svenska skattemyndigheten ska bedöma avdrag som härrör från andra länder och att det inte finns möjligheter att beakta den skattskyldiges totala skattesituation utomlands.¹⁸¹

Om man anlägger ett öresundsregionperspektiv på SINK så visar det sig att denna lag kommer att tillämpas flitigt på de personer och företag som har gränsöverskridande verksamhet. Som exempel kan nämnas att personer som är bosatta i Danmark, men som arbetar i Sverige, ska enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet bli beskattade endast i arbetsstaten, dvs. Sverige i detta fall.¹⁸² Därmed kommer det alltså att bli SINK som styr de svenska beskattningskraven i dessa fall, vilket gör att det blir ännu viktigare att undersöka dess överensstämmelse med EG-rätten.

Frågan vi ställer oss i denna uppsats är om de svenska regler som behandlar gränsgångare riskerar att underkännas av EG-rätten. SINK är en viktig komponent i detta regelsystem, och bör därför analyseras ur detta perspektiv. Vad finns det då som vid en snabb anblick pekar på att SINK riskerar att bryta mot diskrimineringsförbudet? Framförallt är det att det i SINK görs en uttrycklig skillnad mellan personer som är bosatta i Sverige och personer som inte är bosatta i landet. Detta utgör givetvis inte någon direkt diskriminering eftersom man i SINK inte gör skillnad mellan personer av olika nationalitet. Frågan är dock om inte detta är indirekt diskriminering eftersom risken finns att de som i största utsträckningen drabbas är utländska medborgare. Om så inte skulle vara fallet måste även utredas huruvida SINK utgör en restriktion mot den fria rörligheten, vilket även detta är otillåtet enligt EG-rätten. Dessa frågor avser vi försöka besvara i detta avsnitt.

Det kan tilläggas att det i de flesta situationer naturligtvis är mer fördelaktigt att beskattas enligt SINK p.g.a. den låga skattesatsen. I dessa situationer uppkommer dock uppstår inga frågor om diskriminering.¹⁸³

4.2.2 SINK och diskrimineringsförbudet

Enligt stadgad praxis från EG-domstolen krävs för att det ska vara tal om indirekt diskriminering att en regel i praktiken enbart eller till största delen träffar personer med annan nationalitet.¹⁸⁴ Indirekt diskriminering utgör alltså en utvidgning av diskrimineringsbegreppet, som omfattar områden utanför den direkta

¹⁸¹ Prop. 1990/91:107 s 26

¹⁸² Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet art. 15, se avsnitt 2.4. Som beskrivs i detta avsnitt kan det finnas personer som fortfarande ska behandlas enligt den gamla gränsgångar-regeln, vilket ger en annan bedömning. Dessutom ska tilläggas att det enligt art. 15 (4) finns vissa situationer där beskattning ska ske i hemviststaten; besättning på vissa luft- och sjöfartyg.

¹⁸³ se mer om denna fråga i avsnittet om omvänd diskriminering (3.8)

¹⁸⁴ se avsnitt 3.2

diskrimineringen där det görs uttrycklig skillnad mellan personer eller företag av olika nationalitet. Denna utvidgning får sägas vara nödvändig för att man ska kunna tala om ett effektivt diskrimineringsförbud som inte lätt kan undvikas genom att inte uttryckligen göra åtskillnad mellan olika nationalitet.

Som beskrivits ovan är alltså SINK endast tillämplig på personer som är bosatta utomlands.¹⁸⁵ För dessa personer är inte arbetsinkomster¹⁸⁶ skattepliktiga som för de som är bosatta i Sverige enligt KL och SIL, utan istället sköts alltså beskattningen genom bestämmelserna i SINK.¹⁸⁷ Frågan som vi ställer här är om denna särreglering i vissa situationer kan innebära en diskriminering av dem som omfattas av SINK.

Den första förutsättningen för att kunna konstatera att diskriminering föreligger är att man har två jämförbara situationer, som sedan ska ha behandlats på olika sätt. De situationer som behandlas på olika sätt i samband med SINK är den skattskyldige som är bosatt i Sverige och den skattskyldige som inte är bosatt i Sverige. Frågan är då om dessa två situationer är jämförbara? Denna fråga har diskuterats i avsnitt 3.6 i denna uppsats. Där konstaterades att domstolen i och med Schumacker- domen anser att bosatta och icke-bosatta inte är i jämförbara situationer i beskattningsmål. Domstolen har dock skapat ett undantag från denna huvudregel: i de situationer där den utomlands bosatte tjänar hela eller nästan hela sin inkomst från landet ifråga måste denna stat medge avdrag som är person- och familjerelaterade.¹⁸⁸ Detta undantag har vi kallat Schumacker-regeln.

Vår mening är att SINK är ett typexempel på en regel som berörs av EG-domstolens slutsatser i Schumacker- och Wielockx-domarna. SINK behandlar som sagt just skattskyldiga som inte är bosatta i Sverige. Samtidigt skiljer sig SINK från de regler som varit aktuella i dessa rättsfall på det sätt att den innebär en särskild skattesats utan möjligheter till avdrag för begränsat skattskyldiga. I både Schumacker- och Wielockx-fallen har det istället varit frågan om enskilda avdragsregler som gjort skillnad mellan bosatta och icke-bosatta. I dessa fall har det därför kunnat avgöras om den aktuella avdragsregeln behandlat person- och familjerelaterade avdrag eller om den behandlat källrelaterade avdrag; en distinktion som alltså är avgörande för om Schumacker-regeln ska bli tillämplig eller inte.

Då man ska analysera SINK ur detta perspektiv blir det svårare att göra sådana distinktioner. Anledningen är att SINK alltså inte behandlar bara en sorts avdrag utan istället tar bort möjligheten till alla sorters avdrag. Wattel¹⁸⁹ går så långt att

¹⁸⁵ 3 § SINK

¹⁸⁶ Vi väljer här att beteckna de inkomster som är skattepliktiga enligt SINK som ”arbetsinkomster” även om vissa andra sorters inkomster faller under denna lag. Se uppräkningsen i 5 § SINK och undantag från dessa enligt 6 § SINK.

¹⁸⁷ I avsnitt 2.2 har beskrivits de regler i KL och SIL som styr den generella skattskyldigheten

¹⁸⁸ se speciellt avsnitt 3.6.2

¹⁸⁹ Wattel s 235

han menar att lagar av den typ som SINK tillhör utgör en tredje kategori vid sidan av person- och familjerelaterade och källrelaterade. Wattel ställer frågan, utan att ge ett svar, om lagar av denna typ kan godtas efter Schumacker-domen.

Vår mening är i motsats till den som Wattel framför att SINK inte utgör ett exempel på en tredje kategori utan att man istället får bedöma de konsekvenser som SINK kan ge för begränsat skattskyldiga var för sig. Med detta menas att man får särskilja det fall då en begränsat skattskyldig med hänvisning till SINK nekas ett familje- eller personrelaterat avdrag från den situation då den skattskyldige nekas ett källrelaterat avdrag. Resultatet kan alltså bli att SINK anses vara diskriminerande i vissa avseende medan den i andra avseende inte strider mot EG-rätten. Vi ska nedan försöka avgöra i vilken utsträckning SINK kan anses vara diskriminerande.

4.2.3 SINK och de person- eller familjerelaterade avdragen och förmånerna

En arbetstagare som är bosatt utomlands men med viss arbetsinkomst härrörande från arbete i Sverige blir alltså beskattad enligt SINK och har inga möjligheter att göra några person- eller familjerelaterade avdrag eller att få några förmåner av detta slag.

En situation som denna kan strida mot EG-rätten och Schumacker-regeln om den skattskyldige förtjänar hela eller nästan hela sin inkomst i Sverige, vilket är en situation som inte kommer att bli ovanlig i ett framtida Öresund med en integrerad arbetsmarknad. En person som är bosatt i Danmark men med arbete i Sverige saknar sådan som lagstiftningen ser ut idag möjligheter att kunna göra person- eller familjerelaterade avdrag, eftersom hans inkomst i Danmark då är för liten för att kunna utnyttjas till detta. Just situationer som denna menar EG-domstolen innebär en hinder för den fria rörligheten för arbetstagare, och därför åläggs enligt Schumacker-domen arbetsstaten i en sådan situation att ta hänsyn till arbetstagarens situation.

Exempel:

Antag att den skatt-skyldige har en arbetsinkomst som endast uppgår till 50000 kr för sitt arbete i Sverige. Antag samtidigt att den skattskyldige utbetalar periodiskt understöd till en tidigare make eller maka i Sverige, utbetalningar som uppgår till 10000 om året. Då beskattning sker enligt SINK blir skatten 12500 kr ($25\% * 50000$ kr). Om beskattning istället skett enligt SIL och KL skulle skatten blivit ca. 9400 kr (ca. $30\% * (50000-10000-8700)$ kr). Vid detta senare alternativ får alltså den skattskyldige både avdrag för det periodiska understödet enligt 46 § 2 mom. 2 p. KL, vilket får anses vara ett familjerelaterat avdrag, och dessutom grundavdrag (grundavdraget behandlas för sig i avsnitt 4.3).

Vår åsikt är alltså att SINK riskerar att utgöra ett brott mot EG-rätten i en situation där den skattskyldige är bosatt utomlands men förtjänar hela eller nästan hela sin inkomst i Sverige. Förutom att SINK riskerar underkännas av EG-domstolen vid en rättslig prövning är det önskvärt ur ett integrationsperspektiv att inte öresundspendlare hindras från att få samma avdragsmöjligheter som övriga skattskyldiga.

4.2.4 SINK och de källrelaterade avdragen och förmånerna

Till skillnad från de person- och familjerelaterade avdragsmöjligheterna, som är knutna till individen, är de källrelaterade avdragen direkt kopplade till källan för inkomsterna, d.v.s. normalt arbetet. Som diskuterats i avsnitt 3.6.2 kräver EG-domstolen att de person- och familjerelaterade avdragen måste vara möjliga att göra i åtminstone en stat. Däremot verkar man mena att de källrelaterade avdragen ska få göras i alla stater i vilka man uppfyller kraven för sådana avdragsmöjligheter.¹⁹⁰ En sådan uppdelning framstår som en bra lösning. Anledningen är att det inte finns anledning för en hemviststat att godkänna t.ex. avdrag för resor (d.v.s. ett källrelaterat avdrag) som skett till ett arbete i en annan stat. Det är då mer naturligt att staten i vilken arbetet utförs ger möjligheter till sådana avdrag. Då det gäller de person- och familjerelaterade avdragen finns inte denna direkta koppling till arbetet, utan istället gäller det för EG-domstolen att se till att arbetstagaren får möjligheten att göra dessa avdrag i någon stat. Just detta säkerställer Schumacker-regeln.

Kan då SINK vara diskriminerande i något avseende gällande de källrelaterade avdragen? Enligt vår mening kan den vara det. SINK innebär alltså att utomlands bosatta som arbetar i Sverige inte får möjlighet att göra avdrag för resekostnader och andra sådana källrelaterade omkostnader. Kombinationen av höga avdrag med en låg inkomst från Sverige, kan i det enskilda fallet leda till att det hade varit mer förmånligt att beskattas enligt de regler som gäller för obegränsat skattskyldig.

4.2.5 Objektivt rättfärdigande av SINK

Vi kan alltså dra slutsatsen att SINK i vissa specifika situationer kan vara diskriminerande, och riskerar att konstateras vara stridande mot EG-rätten vid en eventuell rättslig prövning. Detta gör det intressant att diskutera huruvida det finns några möjligheter för den svenska staten att försvara SINK genom att hävda att det finns objektiva godtagbara skäl för reglernas utformning. De generella möjligheterna för staten att framföra sådana invändningar har diskuterats i avsnitt 3.9. Som beskrevs där har EG-domstolen hitintills endast godtagit en sådan invändning; koherensen i skattesystemet. Enligt vår mening finns det inga

¹⁹⁰ se Wattel s 251

möjligheter att hävda denna invändning till försvar för en lag av den typ som SINK utgör. Koherensen i skattesystemet innebär att en viss bestämmelse är nödvändig för att bevara det interna sambandet i en stats skattelagstiftning mellan t.ex. avdragsmöjligheter för försäkringspremier för den skattskyldige och möjligheten för staten att beskatta utfallande premier vid ett senare tillfälle. Vad gäller SINK är det istället fråga om en definitiv beskattning som sker på ett sätt som skiljer sig från det som gäller för obegränsat skattskyldiga. Där finns inga möjligheter att på något sätt hävda ett inre sammanhang i skattesystemet vad vi kan se.

Finns det några andra invändningar som skulle kunna göras av den svenska staten vid en eventuell prövning och som kanske skulle kunna godtas av EG-domstolen? Detta är en svår fråga att svara på eftersom det är osäkert hur mottaglig domstolen är för invändningar av olika slag. En invändning som antagligen skulle göras av den svenska staten i ett sådant läge är att SINK är betingad p.g.a. informationsproblem mellan staterna. Det är svårt för de svenska skattemyndigheterna att på ett korrekt sätt bedöma de avdragsyrkanden som görs av den skattskyldige och som härstammar från aktiviteter i andra stater. En invändning av detta slag skulle dock med största sannolikhet förkastas av EG-domstolen i enlighet med de uttalanden som gjorts i liknande frågor i tidigare domar. Domstolen har i flera domar uttalat att informationsproblem måste lösas inom ramen för samarbete mellan staterna enligt direktiv 77/799/EEC om ömsesidigt bistånd av behöriga myndigheter på direktbeskattningens område¹⁹¹ och utgör inte skäl för regler med diskriminerande verkan.¹⁹²

En annan invändning som kan väntas från svenska statens sida är att man menar att den låga skattesatsen uppväger bristen på avdragsmöjligheter. Detta är ett argument som ganska lätt kan avfärdas. Domstolen har i sin tidigare praxis alltid utgått från det enskilda fallet som ska prövas och de konsekvenser som den aktuella regeln fått.¹⁹³ Domstolen gör alltså ingen generell prövning in abstracto över vilka konsekvenser som kan uppkomma i hypotetiska fall. Om en skattskyldig i det enskilda fallet får en mindre gynnsam situation än vad som gäller för obegränsat skattskyldiga p.g.a. en låg inkomst och höga yrkade avdrag bedömer alltså domstolen det konkreta fallet.

4.2.6 Jämförelse med danska regler

I och med det öresundsperspektiv som anlagts i denna uppsats kan det vara av intresse att redogöra för hur man har anpassat den danska lagstiftning som berör

¹⁹¹ Direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977

¹⁹² Ett exempel på detta är mål C-279/93 Schumacker (1995) ECR I-225 premiss 44. Enligt Wattel s 230 förs samma resonemang i Biehl-, Bachmann- och Halliburton-målen.

¹⁹³ Ett exempel på detta finns i mål C-270/83 Avoir fiscal där domstolen inte godtar invändningen från den franska statens sida att den franska lagstiftningen för utländska företag i de flesta fall framstår som mer förmånlig än den som gäller för inhemska företag.

beskattningen av gränsgångare till Schumacker-domen. Den lösning som valts här framstår som en enkel och lättillämpad. Man har helt enkelt valt att låta den som enligt danska regler är bosatt utomlands, och därmed är begränsat skattskyldig, välja om han vill få möjligheten att göra samma personliga och familjerelaterade avdrag som de obegränsat skattskyldiga ("fuldt skattepliktige").¹⁹⁴ Vi får alltså en skattskyldig som efter eget val blir en sorts virtuellt bosatt, och som därmed tillförsäkras de avdragsmöjligheter som han har rätt till enligt Schumacker-domen. Förutsättningen för att den skattskyldige ska kunna göra detta val är att han förtjänar 75% eller mer av sin inkomst i Danmark.¹⁹⁵

Till skillnad från de problem som uppstår i samband med den svenska beskattningen av gränsgångare undviker man på detta sätt att utomlands bosatta inte blir tillförsäkrade de avdrag som de har rätt till enligt Schumacker-domen. Den skattskyldige får alltså själv välja om han önskar bli beskattad som en begränsat skattskyldig, vilket precis som i Sverige i de flesta fall är mest förmånligt, eller om han vill bli beskattad enligt de regler som gäller för obegränsat skattskyldiga.

4.3 Grundavdraget

4.3.1 Allmänt

I förra avsnittet diskuterades huruvida SINK strider mot det EG-rättsliga diskrimineringsprincipen. Det finns förutom SINK ännu ett regelsystem som behandlar utomlands bosatta skattskyldiga på annorlunda sätt än vad som gäller för de i Sverige bosatta. Det som avses då är reglerna kring grundavdraget som finns i 48 § KL och 8 § SIL.

Dessa regler möjliggör ett generellt avdrag för fysiska personer varje år. Kravet för fullt grundavdrag är att den skattskyldige har varit bosatt i Sverige under hela året.¹⁹⁶ Det finns dock möjlighet för den som varit bosatt i Sverige under delar av året att få ett reducerat grundavdrag.¹⁹⁷ Med bosatta jämföras även den som stadigvarande vistas i Sverige.¹⁹⁸

En person som inte är bosatt i Sverige saknar alltså dels möjligheten att göra grundavdrag, dels blir han beskattad enligt SINK med de fördelar och nackdelar detta innebär såsom beskrivits i föregående avsnitt.

¹⁹⁴ Regeln finns i Kildeskatloven (Lovbekendgørelse nr. 735 af 10.10.1998 om opkrævning af indkomstskat for personer m.v.) avsnitt IA, 5A-5D §§

¹⁹⁵ Engsig, John mfl.: Lærebog om indkomstskat (8:e uppl., Köpenhamn 1997) s 599

¹⁹⁶ 48 § 2 mom. KL

¹⁹⁷ 48 § 3 mom. KL

¹⁹⁸ 48 § anv.p. 2 KL

Frågan vi ställer oss i detta avsnitt är om även reglerna om grundavdrag kan vara stridande mot det EG-rättsliga diskrimineringsförbudet i vissa situationer.

4.3.2 Grundavdraget och diskrimineringsförbudet¹⁹⁹

Den första frågan som man måste ställa sig här är hur man ska karaktärisera grundavdraget i förhållande till uppdelningen mellan person- och familjerelaterade avdrag och källrelaterade avdrag. Vår mening är att grundavdraget hör till de person- och familjerelaterade avdragen eftersom det är knutet till personen, och inte till arbetet. Det ställs inga krav på inträffade kostnader av något slag för att grundavdraget ska medges. Det enda kravet är att den skattskyldige är bosatt i Sverige.

Denna slutsats gör att grundavdraget omfattas av Schumacker-regeln och de slutsatser som EG-domstolen gör i Schumacker- domen. En del av detta är att man kan slå fast att bosatta och icke-bosatta generellt ej är i jämförbara situationer, vilket gör att grundavdraget i normalfallet inte är diskriminerande. Det krävs ju för att diskriminering ska föreligga att man har två jämförbara situationer, vilket alltså inte är fallet efter de uttalanden som gjordes av domstolen i Schumacker- domen.

Däremot finns det risk att grundavdraget strider mot Schumacker-regeln i vissa situationer. Schumacker-regeln innebär ett undantag från huvudregeln som innebär att det finns vissa situationer då man trots allt kan tala om jämförbara situationer. Så är fallet då man har att göra med en skattskyldig som är bosatt i ett land, t.ex. Danmark, men som förtjänar hela eller nästan hela sin inkomst från ett annat land, t.ex. Sverige. I detta fall kräver domstolen att arbetslandet ska ta hänsyn till den skattskyldiges person- och familjerelaterade omständigheter och medge honom de avdrag och förmåner som skulle tillkomma honom om han vore obegränsat skattskyldig. I och med att domstolen i dessa situationer säger att det är frågan om jämförbara situationer går man vidare och tittar på om diskriminering av något slag föreligger i den aktuella situationen. Direkt diskriminering kan inte vara aktuellt eftersom det inte görs någon åtskillnad beroende på den skattskyldiges nationalitet. Däremot är det relativt lätt att argumentera för att indirekt diskriminering föreligger. Reglerna om grundavdraget kräver som ovan beskrivits att den skattskyldige är bosatt i Sverige. Detta rekvisit bör i praktiken främst drabba skattskyldiga med annan nationalitet än svensk, och ett sådant konstaterande är enligt EG-domstolens praxis tillräckligt för att man ska kunna tala om indirekt diskriminering.²⁰⁰ Vi kan alltså konstatera att det finns en stor risk att de svenska reglerna om grundavdrag skulle strida mot det EG-rättsliga diskrimineringsförbudet vid en rättslig prövning.

¹⁹⁹ för den teoretiska bakgrunden till detta avsnitt se 3.6

²⁰⁰ se avsnitt 3.2

4.3.3 Objektivt rättfärdigande av grundavdraget

Man måste då ställa sig frågan om det finns någon möjlighet för den svenska staten att försvara reglerna om grundavdraget genom att hävda objektivt godtagbara skäl för reglerna. Främst brukar det då vara koherensen i skattesystemet som hävdas från statens sida. Detta argument blir dock mycket svårt att hävda i denna situation. För att kunna tala om ett sammanhang och koherens i skattesystemet krävs att man har att göra med en situation där en stat t.ex. medger uppskjuten beskattning men vill försäkra sig om beskattningsrätt vid ett senare tillfälle. Koherensen innebär då att det är tillåtet att sätta upp vissa diskriminerande villkor som är nödvändiga för att säkra den uppskjutna beskattningen. Vad gäller grundavdraget ser situationen dock helt annorlunda ut. Grundavdraget är ett generellt avdrag, kopplat till den skattskyldige personen, som medges utan något yrkande eller faktiskt inträffade kostnader. Det finns alltså ingen tvärsidighet som kan användas i ett koherensresonemang.

Man kan även fråga sig om det finns några andra möjliga invändningar från svensk sida. Ett argument kan vara att det är svårt för svenska myndigheter att få sådan information om den skattskyldiges situation att man kan avgöra när en så stor del av hans inkomst kommer från Sverige att grundavdrag ska beviljas här. En sådan invändning kan dock bemötas relativt enkelt på två olika sätt. Dels kan man säga att det är statens skyldighet att ge den skattskyldige rätt behandling, och finns det informationsproblem bör staten istället undvika regler där man gör en åtskillnad av detta slag. En enkel lösning kan vara att ge den skattskyldige möjlighet att välja om han vill bli klassificerad som bosatt eller icke-bosatt i Sverige, med alla de fördelar och nackdelar som de olika alternativen innebär, inklusive möjligheten till grundavdrag.²⁰¹ I detta fall skulle det inte finnas några risker att bryta mot Schumacker-domen. Mot invändningen om informationsproblem kan man dessutom tillägga att domstolen antagligen skulle hänvisa till direktiv 77/799/EEC om ömsesidigt bistånd av behöriga myndigheter på direktbeskattningens område²⁰² såsom gjorts i ett flertal tidigare rättsfall.²⁰³ Domstolen verkar mena att eventuella informationsproblem får lösas genom samarbete mellan myndigheterna inom ramen för detta direktiv.

²⁰¹ Jfr. den lösning som valts i Danmark (avsnitt 4.2.6)

²⁰² Direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977

²⁰³ Ett exempel på detta är Schumacker-domen premiss 44. Enligt Wattel s 230 för EG-domstolen samma resonemang i Biehl-, Bachmann- och Halliburton-målen.

4.4 Kupongskattelagen

4.4.1 Allmänt

I detta avsnitt avser vi att undersöka den svenska kupongskattelagen²⁰⁴ som utgör ytterligare en bit i det nätverk av regler som styr beskattningen av utomlands bosatta. I kupongskattelagen är det inkomster härrörande från aktieutdelningar som beskattas.²⁰⁵ Skattskyldiga är främst enligt 4 § 1 st. fysiska personer som varken är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige och utländska juridiska personer i den mån utdelningen ej är hänförlig till näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige. Kupongskatten uppgår till 30% av utdelningen.²⁰⁶

Med kupongskattelagen ställer alltså Sverige beskattningskrav på i utlandet bosatta fysiska personer och utländska juridiska personer som får utdelning från svenska bolag. Kupongskattelagen skulle alltså i denna uppsats kunnat behandlas både i kapitel 4 och 5, men vi har för enkelhetens skull valt att analysera kupongskattelagens alla aspekter här.

4.4.2 Kupongskattelagen och beskattningen av fysiska personer

Fysiska personer som är bosatta i andra medlemsstater och erhåller utdelning från svenska aktiebolag blir alltså beskattade enligt den svenska kupongskattelagen. Om de istället varit bosatta i Sverige eller stadigvarande vistades i Sverige skulle denna beskattning skett enligt de vanliga reglerna i inkomstslaget kapital. Frågan är om kupongskattelagen innebär en sådan negativ särbehandling av personer från andra medlemsstater att man kan tala om otillåten diskriminering?

Lättast att avfärda ett sådant påstående skulle vara genom att slå fast att kupongskattelagen inte innebär att dessa personer behandlas mindre förmånligt, utan att de utsätts för samma beskattning eller lindrigare sådan jämfört med den bosatta i samma situation. Till att börja med kan vi konstatera att skattesatsen är densamma i bägge situationerna; 30 %. Vid beskattning i inkomstslaget kapital finns dock möjligheter att minska den beskattningsbara utdelningsinkomsten genom att göra avdrag för ränteutgifter mm. Några sådana möjligheter finns dock inte vid en beskattning enligt kupongskattelagen.²⁰⁷ På samma sätt som konstaterades rörande SINK är alltså kupongskattelagen en bruttoskatt där det saknas möjligheter till avdrag för kostnader som krävts för intäkternas förvärvande. Ett exempel på en sådan kostnad som alltså inte är avdragsgill är räntor på lån som krävts för aktiernas förvärvande.

²⁰⁴ SFS 1970:624

²⁰⁵ Kupongskattelagen 1 §

²⁰⁶ Kupongskattelagen 5 §

²⁰⁷ Wiman, Bertil: Koncernbeskattning (3:e upplagan, Iustus 1995) s 41

Denna brist på avdragsmöjligheter gör att det i de fall då den skattskyldige haft utgifter av detta slag är klart mindre förmånligt att bli beskattad enligt kupongskattelagen än i inkomstlaget kapital enligt de vanliga reglerna. För att kunna konstatera att diskriminering föreligger krävs dock dessutom att man kan slå fast att den utomlands bosatta och den i Sverige bosatte är i jämförbara situationer. Som beskrivits tidigare i denna uppsats²⁰⁸ har EG-domstolen genom Schumacker- och Wielockx-målen slagit fast att bosatta och icke-bosatta generellt inte är i jämförbara situationer vad gäller mål om person- och familjerelaterade avdrag och skatteförmåner. Undantaget är det som kallas Schumacker-regeln; d.v.s. då den skattskyldige får hela eller nästan hela sin inkomst från arbetslandet.

Man bör alltså här göra åtskillnad mellan de fall då den skattskyldige nekats ett person- eller familjerelaterat avdrag, och det fall då en skattskyldig nekats ett källrelaterat avdrag. För att inleda med de person- och familjerelaterade avdragen kan man alltså konstatera att de regler som ges av domstolen i Schumacker- och Wielockx-målen gäller. Detta innebär att den bosatte och den icke-bosatte generellt ej är i jämförbara situationer. Den enda möjligheten där diskriminering kan föreligga är då en situation som liknar den som anges i Schumacker-regeln. Det måste dock sägas vara tveksamt om tillämpningen av kupongskattelagen i något fall skulle kunna hindra en skattskyldig från ett person- eller familjerelaterat avdrag eller förmån. Anledningen är att kupongskattelagen behandlar kapitalbeskattningen som till största delen saknar möjligheter till avdrag av denna karaktär. De avdrag som är aktuella i samband med kapitalbeskattningen är istället ränteavdrag och liknande, som främst verkar ha karaktär av källrelaterade avdragsmöjligheter. Dessutom är en situation där den skattskyldige får hela eller nästan hela sin inkomst från kapital-inkomster, d.v.s. Schumacker-regeln, ganska teoretisk. Överhuvudtaget kan man slå fast att de regler som ställs upp av domstolen i Schumacker- och Wielockx-målen främst är anpassade till beskattningen av arbetsinkomster, och passar mindre bra då det handlar om beskattning av kapital. Slutsatsen blir alltså att det framstår som osannolikt att det skulle kunna uppkomma en situation som involverar person- och familjerelaterade avdrag i vilken kupong-skattelagen tillämpas på ett diskriminerande sätt.

Den andra gruppen av avdrag är de källrelaterade. Som vi kommit fram till tidigare verkar det som om EG-domstolen kräver att dessa avdrag ska medges av varje stat i vilken den skattskyldige uppfyller kraven för sådana avdrag.²⁰⁹ Det är alltså inte frågan om att se till att dessa medges en gång såsom är fallet med de person- och familjerelaterade. Av de avdrag som är aktuella i samband med kapitalbeskattningen kan nog de flesta karaktäriseras som källrelaterade eftersom de utgör nödvändiga utgifter för kapitalinkomsternas förvärvande. I de fall den

²⁰⁸ avsnitt 3.6

²⁰⁹ avsnitt 3.6.2

skattskyldige alltså nekas avdrag som kan karaktäriseras som källrelaterade bör detta alltså strida mot EG-rätten enligt vad som anges i Schumacker-domen.

Även Ståhl²¹⁰ verkar mena att den svenska kupongskattelagen kan innebära att den skattskyldige får en mindre förmånlig beskattning jämfört med den beskattning som sker i inkomstslaget kapital. Hon verkar dock mena att det är mer tveksamt om denna mindre förmånliga behandling innebär att diskriminering enligt EG-rätten föreligger. Anledningen är enligt henne att enligt många dubbelbeskattningsavtal avräknas den skatt som betalas genom kupongskattelagen endast från den skatt som den skattskyldige har att erlægga i sin hemviststat. I och med detta skulle eventuella avdrags-möjligheter i Sverige sakna betydelse eftersom den totala skatten ändå är den samma. Detta visar att det är viktigt att för att få en helhetsbild över den skattskyldiges situation och att även de aktuella dubbelbeskattningsavtalen måste studeras för att avgöra huruvida den skattskyldiges beskattas hårdare än de som man jämför med.

4.4.3 Kupongskattelagen och beskattningen av juridiska personer

Som nämndes i inledningen till detta avsnitt tillämpas kupongskattelagen även på utdelning från svenska företag där mottagaren är ett utländskt företag. Vi måste fråga oss om det i dessa situationer föreligger risk för att det utländska företaget utsätts för diskriminerande beskattning.

Utländska juridiska personer är alltså skattskyldiga för utdelning från svenskt aktiebolag, förutsatt att utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige.²¹¹ Anledningen till detta undantag är att skattskyldighet föreligger enligt 6 § 1 mom. c SIL för dessa utdelningar.²¹² Skattskyldigheten föreligger oavsett anledningen till innehavet; d.v.s. oavsett om innehavet är näringsbetingat eller om det utgör en kapitalplacering.²¹³ Precis som gällde vid fysiska personer tillåts inte några avdrag från den skattepliktiga utdelningen, utan denna utgör en nettoskatt.

I 4 § 5 st. finns ett undantag från skattskyldigheten som blir tillämpligt i vissa internationella situationer. Där stadgas att juridiska personer från medlemsstater i EG ej blir beskattade för utdelningar om deras innehav uppgår till minst 25% av kapitalet i det utdelande bolaget och om bolaget klassificeras som bolag enligt de

²¹⁰ Ståhl, Kristina: Dividend taxation in a free capital market (EC Tax Review 1997/4) s 230

²¹¹ Kupongskattelagen 4 § 1 st.

²¹² Wiman (1995) s 41

²¹³ Kupongskattelagen 5 §, Wiman (1995) s 41

krav som ställs i art. 2 i det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet.²¹⁴ Hela denna möjlighet till skattefrihet har tillkommit med anledning av de regler som ges i moder-dotterbolagsdirektivet.

Innebär det då en nackdel för den utländska juridiska personer från ett annat EU-land, exempelvis Danmark, att bli beskattad enligt kupongskattelagen jämfört med den beskattning som sker av svenska företag enligt de vanliga reglerna i SIL och KL? För det första kan vi slå fast att skattesatserna för beskattningen är densamma i bägge fallen; nämligen 30%. En skillnad är dock att det vid beskattning med kupongskattelagen saknas möjligheter att göra avdrag. Eventuella avdrag för räntor för upplåning av det kapital som bundits i det utdelande bolaget kan alltså inte göras, vilket kan innebära en hårdare beskattning än vad som annars skulle ha skett.

I svensk skatterätt finns viss möjligheter för svenska aktiebolag att slippa få utdelning från dotterbolag beskattade; nämligen om det är frågan om s.k. näringsbetingade aktier. Reglerna om detta återfinns i 7 § 8 mom. 3 st. SIL. Förutsättningen för att man ska kunna klassificera en aktie som närings-betingad är att den inte utgör omsättningstillgång i företaget. Dessutom ska företaget inneha minst 25% av röstetalet i det utdelande företaget eller ska det göras sannolikt att det utdelande företaget är närstående p.g.a. verksamhetens art eller äganderättsförhållandena. Denna möjlighet till skattefri utdelning är alltså en viktig möjlighet som alltså endast kan utnyttjas i svenska situationer. Om inte samma möjlighet ges till juridiska personer från andra medlemsstater skulle detta innebära en diskriminerande behandling, förutsatt att man anser att det svenska och det utländska bolaget är i jämförbara situationer. Som ovan beskrivits har det dock intagits en specialbestämmelse, kupongskattelagen 4 § 5 st., som syftar till att ge även utländska bolag från andra medlemsstater denna möjlighet till skattefrihet. Frågan är dock om dessa regler är identiska, d.v.s. om de har samma tillämpningsområde?

Den första skillnaden mellan dessa bägge regler är att man i kupongskattelagen ställer upp ett krav på ett ägande på 25% av kapitalet i bolaget, medan man i SIL 7 § 8 mom. 3 st. kräver 25% av rösterna i bolaget. Här kan det alltså uppkomma situationer där lika fall behandlas på olika sätt. Det ska dock sägas att det inte är särskilt sannolikt att sådana fall uppkommer i praktiken. Anledningen är att kapitalandelen och röstandelen i de flesta fallen sammanfaller. Regeln i SIL kan dock anses ha ett större tillämpningsområde eftersom den inte ställer ett absolut krav på röstandelar utan ger möjligheter till att visa att bolagen är närstående på annat sätt. Denna möjlighet ges inte i kupongskattelagen.

²¹⁴ Direktiv 90/435/EEC om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater från den 20 augusti 1990, O.J nr L 225, Wiman (1995) s 41

För att diskriminering ska kunna föreligga måste vi dock, som ovan nämnts, slå fast att det utländska bolaget och det svenska bolaget är i jämförbara situationer. Frågan om jämförbarhet mellan företag i olika situationer har diskuterats i avsnitt 3.10.4. Som slogs fast där bör det krävas att det utländska bolaget har ett fast driftställe i Sverige för att man ska kunna tala om jämförbara situationer. Sammanfattningsvis kan vi alltså slå fast att det kan uppkomma situationer där det är mindre förmånligt för utländska bolag från andra medlemsstater att bli beskattade enligt kupongskattelagen, jämfört med den beskattning som sker av svenska bolags utdelningsinkomster.

4.4.4 Objektivt rättfärdigande av kupongskattelagen

Vi har alltså konstaterat att det kan uppkomma situationer där kupongskattelagen framstår som stridande mot EG-rättens diskrimineringsförbud. Därmed är det lämpligt att här diskutera vilka möjligheter som finns att objektivt rättfärdiga de diskriminerande effekterna av kupongskattelagen.

Den enda invändning som hitintills godkänts av EG-domstolen är koherensen i skattesystemet.²¹⁵ En förutsättning för att kunna hävda denna invändning är att man kan påtala ett direkt samband i skattesystemet, och för att skydda detta samband krävs regler med viss diskriminerande effekt. Det är svårt att se att det skulle kunna finnas möjligheter att hävda ett sådant direkt samband i vad gäller den svenska kupongskattelagen. Kupongskattelagen innebär ju bara att beskattningen av vissa utdelningsinkomster sker på olika sätt för de som är bosatta i Sverige och för de som inte är det. Det finns inga samband av typen medgivna avdragsmöjligheter och intresset av att behålla rätten att beskatta belopp vid ett senare tillfälle, så som varit fallet vid tidigare rättsfall. Det bör alltså vara uteslutet att hävda koherens i skattesystemet som invändning.

Kan det finnas någon annan möjlig invändning som kan framföras från den svenska staten? Praxisen från EG-domstolen har alltså ännu inte visat att finns ytterligare invändningar som man kan tänka sig att godta. Trots detta bör det finnas sådana som kommer att godtas i framtida mål. En invändning som med stor sannolikhet skulle framföras från svensk sida i denna situation är att kupongskattelagen behövs för att det är svårt att få all information som behövs för att beskatta en utomlands bosatt korrekt, d.v.s. på samma sätt som en bosatt beskattas. Ett exempel är att det finns svårigheter att bedöma grunden för de avdrag som yrkas. Denna invändning skulle dock med största sannolikhet ej godtas av EG-domstolen med hänvisning till direktivet om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaterna.²¹⁶

²¹⁵ se avsnitt 3.9.3

²¹⁶ Denna invändning har diskuterats mer utförligt både i avsnitt 4.2.5 och 4.3.3. Det finns ingen anledning att här upprepa samma resonemang som förts där.

4.5 Fåmansföretagsreglerna och EG rätten

4.5.1 Den fria rörligheten för kapital och 3:12 reglerna

Ett aktiebolags vinster beskattas två gånger, bolagsskatt och utdelningsbeskattning, enligt svensk skatterätt. Företag med endast ett fåtal ägare försöker ofta undvika den ekonomiska dubbelbeskattningen av vinster i samband med att dessa skall utbetalas till aktieägarna. Särskilda fåmansföretagsregler har införts för att förhindra kringgående av dubbelbeskattningen. Stoppreglerna i 32 § KL skall förhindra att aktieägarna tillgodogör sig otillbörliga skatteförmåner vid transaktioner med bolaget.²¹⁷ 3 § 12 mom. SIL skall hindra delägarna från att omvandla arbetsinkomster, inkomster som uppstått till följd av aktieägarens arbetsprestationer i bolaget, till lägre beskattade kapitalinkomster. I RÅ 1994 ref 3 slog domstolen fast att utländska företag inte kan utgöra fåmansföretag. Stoppreglerna kan därför inte tillämpas när aktieägare utför transaktioner med utländska bolag som ägs av ett fåtal personer. Utländska bolag kan dock utgöra fåmansföretag vid tillämpningen av 3:12-reglerna; 3 § 12a mom. SIL. Bestämmelserna gäller även för personer som äger aktier i utländska fåmansföretag. Ett krav för tillämpningen av 3:12-reglerna är att aktierna är kvalificerade i ägarens hand. Aktieägaren eller någon närstående skall ha varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående åren. Vi förutsätter att detta villkor är uppfyllt i den nedanstående analysen.

3:12-reglerna innebär att en viss del av utdelningar och reavinster skall beskattas som inkomst av tjänst.²¹⁸ Ett gränsbelopp beräknas och utgångspunkten för detta är aktiernas anskaffningskostnad. Överstigande belopp beskattas i inkomstslaget tjänst. Anskaffningskostnaden beräknas enligt genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. SIL. Den skattskyldige kan också beräkna anskaffningskostnaden enligt en alternativregel om aktierna förvärvats innan 1992.²¹⁹ Denna bestämmelse gäller dock inte för andelar i utländska bolag. Vid beräkningen av gränsbeloppet får den skattskyldige lägga till ett löneunderlag. Aktiernas anskaffningskostnad ökar och därmed minskar den tjänstebeskattningsbara andelen av utdelningen/reavinsten. Löneunderlaget består av de ersättningar till företagets anställda som ingår i underlaget för beräkningen av den svenska arbetsgivaravgiften. Utlandsanställdas löner beaktas inte vid framräkningen av avgifterna, vilket medför att de inte heller ingår i löneunderlaget.²²⁰ Löner till personer som är bosatta i Sverige medräknas däremot i löneunderlaget. Löneunderlaget för personer som innehar andelar i

²¹⁷ Pelin s 519

²¹⁸ Tjernberg, Mats: Beskattning av fåmansföretag (4:e uppl., Nerenius & Santéus förlag, Lund 1998) s 53

²¹⁹ 3 § 12c mom 3 st. SIL

²²⁰ Förhandsbesked från SRN den 23 juni 1998, vilket inte överklagades av RSV

utländska fåmansföretag blir oftast mindre än för aktieägare i svenska bolag. De ovanstående reglerna medför att personer som äger aktier i utländska fåmansföretag beskattas hårdare än delägare i svenska fåmansbolag. Delägarna kan inte göra samma avdrag vid skatteberäkningen. En större del av utdelningen/reavinsten blir därmed beskattad i inkomstslaget tjänst. Frågan är om reglerna står i strid med gemenskapens princip om den fria rörligheten.

3:12-reglerna behandlar beskattning av aktieägare i fåmansföretag. Bestämmelserna inriktar sig på de fysiska delägarnas beskattningsmässiga situation och inte på själva fåmansföretaget. En analys av reglernas överensstämmelse med EG-rätten skall inriktas på att undersöka om aktieägarna hindras från att investera och förvärva aktier i utländska bolag. Artikel 52 berör företagets etableringsfrihet och kan inte användas i sammanhanget. Romfördragets artikel 48, som behandlar arbetstagares fria rörlighet, gäller enbart frågor som har samband med arbetstagarens anställning. Aktieförvärv kan oftast inte förknippas med en persons anställning och därför kan artikel 48 inte tillämpas vid en bedömning av de svenska reglerna.

Aktieinvesteringar i andra medlemsstater och utdelningar från utländska bolag till i Sverige bosatta aktieägare medför att kapital flödar över medlemsstaternas gränser.²²¹ Artikel 73b skall säkerställa den fria rörligheten för kapital inom gemenskapens område och restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna är förbjudna. Den fria rörligheten för kapital bör vara utgångspunkten vid en undersökning av fåmans-företagsreglernas förenlighet med gemenskapsrätten.²²² Artikel 73d stadgar att medlemsstaterna kan tillämpa skatterättsliga bestämmelser som skiljer mellan beskattningen av skattskyldiga, utifrån deras bosättning eller kapitalets placeringsort, även om reglerna hindrar den fria rörligheten för kapital. Reglerna får dock inte vara godtyckligt diskriminerande eller utgöra förtäckta begränsningar av den fria rörligheten, se 73d 3 st. Undantags-regeln i 73d innebär kraftiga inskränkningar i den fria rörligheten för kapital inom unionen och skyddet för de skattskyldigas kapitalrörelser blir nästintill obetydligt enligt vissa rättsvetenskapsmän.²²³ EG-domstolens praxis på inkomstbeskattningens område visar att särbehandling på grund av hemvist kan vara tillåten. Diskriminering föreligger om de nationella reglerna särskilt drabbar eller riktar sig mot utländska medborgare. Artikel 73d innebär endast en kodifiering av den praxis som har utformats inom ramen för de övriga bestämmelserna om den fria rörligheten, främst inom området för direkta skatter.²²⁴ Regeln tillför inget nytt utan bekräftar bara att samma princip, som gäller för övriga områden, även skall tillämpas på den fria rörligheten för kapital.

²²¹ Terra och Wattel s 28-29

²²² van Raad, Kees: Icke diskriminering vid inkomstbeskattning av utrikes bosatta (i SvSkT 1993/4) s 221-222

²²³ van Raad (1993) s 221

²²⁴ Persson, Roger: EG-rättens indirekta verkan på svenska skatteregler (i Skattenytt 1995/1) s 10

Särbehandling på grund av hemvist eller kapitalplaceringsort är tillåten om den inte medför diskriminering av utländska medborgare.

Fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige betalar inte svensk skatt för utdelningar eller försäljningar av aktier i utländska bolag.²²⁵ Personerna beskattas inte heller enligt fåmansföretagsreglerna för utdelningar och reavinster till följd av aktieinnehav i utländska bolag. Bestämmelserna tillämpas endast på skattskyldiga som är obegränsat skattskyldiga i riket.²²⁶ En dansk medborgare, som är bosatt i Sverige, är obegränsat skattskyldig i riket och beskattas enligt samma regler som en svensk medborgare. Fåmansföretagsreglerna tillämpas fullt ut på båda personernas utdelningsinkomster och reavinster. Den danske medborgaren befinner sig i samma situation som en inhemsk medborgare, som är bosatt i Sverige. En jämförbar situation föreligger och det första steget i diskrimineringsanalysen är uppfyllt. Om de förmånliga bestämmelserna, i form av alternativ och löneunderlagsregeln, i praktiken förbehålls svenska medborgare, så föreligger en gemenskapsrättslig diskriminering.

Fåmansföretagsreglerna i 3 § 12 mom. SIL tillämpas på alla obegränsat skattskyldiga utan hänsyn till nationalitet. En tillämpning av reglerna kan dock i praktiken leda till att främst svenska medborgare behandlas enligt de mer förmånliga bestämmelserna. Detta skulle medföra en indirekt diskriminering av utländska medborgare.²²⁷ Den ifrågasatta nationella lagstiftningen i Bachmann-målet²²⁸ nekade avdragsrätt för premiebetalningar till utländska pensionsförsäkringsbolag. Domstolen ansåg att det främst är arbetstagare som rör sig över gränserna som har tecknat försäkringar utomlands. Dessa personer är i regel också utländska medborgare.²²⁹ Reglerna förhindrade den fria rörligheten och stod i strid med gemenskapsrätten. I de fall, på inkomstbeskattningens område, där domstolen konstaterat förekomsten av indirekt diskriminering har de nationella reglerna särbehandlat skattskyldiga på grund av deras hemvist. Bachmann-fallet visar att indirekt diskriminering även kan uppkomma genom nationell särbehandling av skattskyldiga utifrån valet av investeringsort.²³⁰ Bachmann var bosatt och arbetade i Belgien och särbehandlingen grundades inte på hemvist utan på orten för kapitalets placering. Personer som hade förvärvat utländska försäkringar, kapitalplacering i en annan medlemsstat, behandlades enligt mindre förmånliga regler. De svenska fåmansföretagsreglerna fungerar på ett liknande sätt. Skattskyldiga som placerat sitt kapital i utländska bolag kan inte använda sig av de förmånliga alternativ och löneunderlagsreglerna. Knäckfrågan blir om de mindre förmånliga reglerna särskilt drabbar eller riktar sig mot utländska medborgare.

²²⁵ 6 § 1 mom a SIL

²²⁶ Tjernberg s 32

²²⁷ Se avsnitt 3.2

²²⁸ se avsnitt 3.3.2

²²⁹ Mål C-204/90 Bachmann (1992) ECR I-249 premiss 9

²³⁰ Ståhl (1996) s 210

Skatterättsnämnden har behandlat frågan om fåmansföretagsreglernas förenlighet med EG-rätten i ett förhandsbesked,²³¹ frågan var om kapitalets fria rörlighet hindrades av de svenska reglerna. SRN ansåg dock att undantagsregeln i artikel 73d var tillämplig. Därmed stod de svenska reglerna inte i strid med gemenskapsrätten. Artikel 73d tillåter att Sverige särbehandlar utländska kapitalplaceringar. Vi anser att SRN gör en felaktig bedömning av den svenska regleringens överensstämmelse med den fria rörligheten. SRN prövar inte om fåmansföretagsreglerna trots allt utgör en förbjuden godtycklig diskriminering enligt artikel 73d 3 st. Bestämmelsen medför att den fria rörligheten för kapital skall tolkas på samma sätt som de övriga fria rörligheterna.²³²

Aktiemarknaden är en i högsta grad internationaliserad sektor med möjligheter till aktieförvärv på andra sidan jorden utan några större transaktionskostnader. Personer med hemvist i Sverige innehar, via fonder eller direkt innehav, stora mängder utländska aktier. Dessa innehav utgörs dock främst av aktier i större internationella företag. Fåmansföretag är mindre företag med ett fåtal ägare som inte är noterade på någon aktiebörs. Aktieägarna i ett danskt fåmansföretag är till största delen danska medborgare som är bosatta i Danmark. En del av aktierna innehas troligtvis av personer som är bosatta i Sverige. Dessa består främst av danska medborgare som förvärvat aktierna innan eller efter flytten till Sverige. Företagens storlek innebär att det framförallt är personer som har bott i Danmark som känner till bolagen och har investerat i dem. Slutsatsen är att det framförallt är utländska medborgare som förvärvar och innehar aktier i utländska fåmansföretag.²³³

Alternativregeln kan inte användas vid beskattning av utländska fåmansföretagsaktier. Löner till utlandsanställda, som är den dominerande gruppen anställda i utländska bolag, kan inte inräknas i aktieägarens löneunderlag. Kontentan är att beskattningen blir mer betungande för utdelningar och reavinster till följd av aktieinnehav i utländska fåmansföretag. Kapitalplaceringar i andra medlemsstater behandlas enligt mindre förmånliga regler. Då det främst är utländska medborgare som investerar i utländska fåmansföretagsaktier leder de svenska reglerna till en negativ särbehandling av utländska medborgare. De mindre förmånliga reglerna som tillämpas när alternativregeln och löneunderlagsregeln inte kan användas riktar sig särskilt mot utländska medborgare. Vi anser därför att de svenska fåmansföretagsreglerna, i form av 3 § 12 c mom. 3 st. och d mom. 1 st. SIL, är indirekt diskriminerande. Regleringen hindrar den fria rörligheten för kapital och bryter mot artikel 73b i Romfördraget.

4.5.2 Restriktionsprincipen och objektivt rättfärdigande av

²³¹ Förhandsbesked från SRN den 23 juni 1998

²³² Ståhl (1996) s 199

²³³ De behandlas som fåmansföretag vid beskattningen av aktieägarna, enligt de svenska fåmansföretagsreglerna i 3 § 12 SIL.

3:12-reglerna

Den fria rörligheten för kapital är kärnpunkten i Bachmann-målet och i det ovanstående resonemanget om fåmansföretagsreglernas diskriminerande verkan. De nationella bestämmelserna hindrar det fria kapitalflödet mellan medlemsstaterna. Kristina Ståhl menar att en särbehandling av kapitalplaceringen som sådan kan stå i strid med EG-rättens diskrimineringsförbud.²³⁴ Nationella regler, som lägger hinder i vägen för gränsöverskridande kapitalflöden, är diskriminerande för investeringar i andra medlemsstater. För att gemenskapsrättslig diskriminering skall kunna föreligga krävs dock att någon utländsk fysisk person eller företag särbehandlas av de nationella reglerna, som hindrar de fria kapitalrörelserna.²³⁵ EG-rättens diskrimineringsprincip utgår från att det är någon person eller företag som utsätts för särbehandling på grund av nationalitet. Ett gränsöverskridande kapitalflöde som sådant kan inte diskrimineras av nationella regler, enligt vår mening. Ett nationellt hinder för gränsöverskridande investeringar och kapitalströmmar måste medföra särbehandling av utländska medborgare eller företag för att diskrimineringsprincipen skall kunna tillämpas.

Restriktionsprincipen innebär att alla hinder som försvårar gränsöverskridande transaktioner är förbjudna.²³⁶ Vissa företrädare i doktrinen menar att den fria rörligheten för kapital överlag skall tolkas som ett restriktionsförbud.²³⁷ Alla nationella regler, vilka inte är objektivt rättfärdigade, som förhindrar eller försvårar kapitalflöden mellan medlemsstaterna står i strid med gemenskapsrätten. Kapitalströmmarna inom unionen skulle kunna flytta fritt utan hinder. Detta skulle innebära att gränsöverskridande kapitalströmmar inte får behandlas mindre förmånligt än inhemska kapitalflöden. Kristina Ståhls åsikter om tolkningen av den fria rörligheten för kapital bygger, enligt vår mening, på restriktionsprincipen. Alla hinder mot själva kapitalplaceringen bryter mot EG-rätten. Fokuseringen är på kapitalflödet som sådant och inte personen eller företaget som placerar kapitalet. En tillämpning av restriktionsprincipen leder till samma resultat, nämligen att alla hinder för kapitalplaceringar i andra medlemsstater bryter mot artikel 73b i Romfördraget.

Artikel 73b förbjuder inte nationella regler som hindrar fri rörlighet för kapital om hindret uppstår indirekt till följd av regeln begränsar en av de övriga fria rörligheterna.²³⁸ Den fria rörligheten för kapital har en komplementär roll i jämförelse med de övriga bestämmelserna om fri rörlighet. Fri rörlighet för kapital är dock ett nödvändigt komplement till de övriga reglerna om fri rörlighet. Den danska gränsgångarens, med arbete i Sverige, fria rörlighet i egenskap av

²³⁴ Ståhl (1997) s 230-231

²³⁵ Bachmann-målet avgjordes med stöd av artikel 48 om arbetstgares fria rörlighet då pensionsförsäkringar tillhör anställningsfrågor och därmed faller under artikelns räckvidd.

²³⁶ Se avsnitt 3.7.1

²³⁷ Farmer och Lyal s 334

²³⁸ Mål C-204/90 Bachmann (1992) ECR I-249 premiss 34

arbetstagare beskär kraftigt om han inte kan överföra sin lön till Danmark utan hinder. Etableringsfriheten i artikel 52 förutsätter investeringar i andra medlemsstater och möjlighet att utbetala räntor och utdelningar mellan bolag i olika medlemsländer.²³⁹ Fri rörlighet för kapital är av stor vikt för samarbetet inom unionen och utvecklingen mot en inre marknad. Men en fullständigt fri rörlighet för kapital, utan hinder vid medlemsstaternas gränser, är antagligen inte möjlig att uppnå innan unionen har en gemensam valuta och ekonomisk politik.²⁴⁰ Därför bör artikel 73b tolkas som de övriga bestämmelserna om fri rörlighet i unionens nuvarande utvecklingsskede. Diskrimineringsprincipen är huvudregeln men restriktionsprincipen används för att eliminera nationella administrativa hinder för fria kapitalrörelser. Alternativregeln och löneunderlagsregeln är inga administrativa regler och kan därmed inte angripas med stöd av restriktionsprincipen.

Koherensen i skattesystemet bygger på ett samband mellan avdragsrätt för vissa kostnader och skatteplikten för den som erhållit avdraget i ett senare skede. Koherensen rubbas om en medlemsstat medger avdrag och skattskyldigheten sedan uppstår i ett annat medlemsland. Det förstnämnda landet har därmed förlorat skatteinkomster. Om fåmansföretagsreglerna ändras så att alternativregeln även kan tillämpas på aktier i utländska bolag och löner till utlandsanställda får medräknas i löneunderlaget förlorar Sverige visserligen skatteinkomster men fåmansföretagsreglerna tillämpas endast på obegränsat skattskyldiga personer. Dessa beskattas för utdelningar och reavinster i Sverige oavsett om de är utländska medborgare eller ej. Sverige förlorar inga skatteinkomster till andra medlemsstater om de förmånliga reglerna även tillämpas vid aktieinnehav i utländska bolag. Därför bryts inte det inre sammanhanget i det svenska skattesystemet och fåmansföretagsreglerna kan inte objektivt rättfärdigas med stöd av koherensen i skattesystemet. En lagändring skulle utsträcka de förmånliga reglerna i 3 § 12c mom 3 st. och 3 § 12d mom 1 st. till alla här i riket bosatta personers aktieinnehav. En likabehandling, utan diskriminering av utländska medborgare, av alla personer som är bosatta i Sverige skulle bli resultatet av lagändringen.

²³⁹ Terra och Wattel s 28-29

²⁴⁰ Terra och Wattel s 29

5. Beskattning av näringsidkare och juridiska personer

5.1 Allmänt

I detta kapitel kommer vi att undersöka svenska regler som behandlar beskattning av företag med gränsöverskridande verksamhet som vi anser riskerar att stå i strid med fri rörlighet gemenskapsrätten. Observera att vi inte avser att ge en fullständig redogörelse över svenska regler av detta slag som riskerar bryta mot EG-rätten, utan detta är endast frågan om exempel på sådana regler.

5.2 Koncernbidrag och den fria rörligheten

5.2.1 Den svenska koncernbidragsregeln

Ett svenskt företag kan utjämna resultaten mellan sina olika avdelningar och driftställen. I svenska företag råder fri kvittningsrätt, vilket medför att skattebördan kan minskas.²⁴¹ Enligt svensk rätt utgör bolagen i en koncern enskilda rättssubjekt som vart och ett beskattas för sin egen vinst. Koncerner måste dock ges en möjlighet till resultatutjämning annars kan lagstiftningens utformning påverka de skattskyldigas organisationsval, vilket skulle stå i strid med neutralitetsprincipen.²⁴² I svensk skatterätt sker resultatutjämning mellan koncernföretag genom öppna koncernbidrag. Ett öppet koncernbidrag är en vederlagsfri utbetalning från ett koncernbolag till ett annat företag i koncernen. Bidraget är avdragsgillt för givaren och skattepliktigt för mottagaren.

Öppna koncernbidrag regleras i 2 § 3 mom. SIL. En rad förutsättningar måste vara uppfyllda för att ett koncernbidrag skall vara avdragsgillt. Avdragsgilla koncernbidrag kan bara ges i fall där moderbolaget äger minst 90 % av andelarna i dotterbolagen, helägd koncern, och koncernförhållandet måste ha förelegat hela beskattningsåret. Redovisningen av bidraget skall ske öppet. Bidrag förenade med avdragsrätt kan bara ges i svenska koncerner. Koncernens moderbolag skall vara svenskt men även givaren och mottagaren måste vara svenska företag. Sistnämnda villkor är det mest intressanta för frågan huruvida koncernbidragsregeln står i strid med Romfördragets bestämmelser om fri rörlighet.²⁴³ Begränsningen av koncernbidragsrätten har sin grund i skyddet av det

²⁴¹ Wiman (1995) s 60

²⁴² Wiman (1995) s 60

²⁴³ Wiman, Bertil: Swedish tax law and discrimination-some observations (i EC Tax Review 1997/2) s 103

svenska beskattningsunderlaget. Om avdragsrätt medges vid utbetalning av koncernbidrag till ett utländskt bolag, som inte är skattskyldigt i Sverige, förlorar staten skatteinkomster. Sverige kompenseras inte för det medgivna avdraget då intäkten beskattas i ett annat land.

Helsvenska koncerner, bestående av svenska bolag, kan utjämna resultaten mellan koncernföretagen. Uppkomna vinster i ett bolag kan kvittas mot ett annat bolags förluster genom utbetalning av öppna koncernbidrag. Om givaren eller mottagaren är ett utländskt bolag kan inte avdragsgilla koncernbidrag utbetalas. Utlandsägda svenska dotterbolag är också avskurna från resultatutjämning genom koncernbidrag, då moderbolaget är utländskt. Avdragsrätt föreligger vid rent interna transaktioner men utesluts då företag från andra medlemsstater är inblandade. De svenska bestämmelserna har en hämmande effekt på den fria rörligheten inom gemenskapen.²⁴⁴ Det är dock inte säkert att de står i strid med EG-rätten som den ser ut för närvarande. Nedanstående analys kommer att behandla frågan om koncernbidragsregeln strider mot etableringsfriheten i artikel 52.

5.2.2 Koncernbidrag inom Sveriges gränser

Två svenska dotterbolag med ett gemensamt utländskt moderbolag kan inte ge koncernbidrag sinsemellan. Bidraget överförs mellan svenska bolag som är bildade enligt svensk rätt. Transaktionen korsar inga gränser utan vidtas inom Sveriges territorium. Situationen är däremot inte av rent intern karaktär då bolagen ägs av ett utländskt företag, en form av gränsöverskridande ekonomisk verksamhet.²⁴⁵ Nekad avdragsrätt kan tänkas inverka på utländska företags etableringsfrihet i Sverige. Romfördragets regler om den fria rörligheten och dubbelbeskattningsavtalsrätten kan aktualiseras även om koncernbidrag endast utbetalas inom Sveriges gränser.

Svenska dubbelbeskattningsavtal innehåller en diskrimineringsklausul som förbjuder diskriminering på grund av nationalitet. Avtalslandets medborgare får inte behandlas enligt mindre förmånliga regler än svenska medborgare, under likartade förhållanden.²⁴⁶ Diskrimineringsklausulen stadgar bland annat att svenska företag inte får diskrimineras därför att de är utlandsägda.²⁴⁷ I RÅ 1993 ref 91 slog RegR fast att koncernbidrag kan ges mellan svenska bolag trots mellanliggande utländska bolag. I ett senare mål beslutade domstolen att två svenska dotterbolag, med ett gemensamt utländskt moderbolag, kan ge koncernbidrag sinsemellan.²⁴⁸ Utländska företag kan inte utjämna resultatet

²⁴⁴ Bergström s 60

²⁴⁵ Ger tillträde till de fria rörligheterna, se avsnitt 3.8

²⁴⁶ Bergman, Elisabeth: Diskrimineringsförbudens betydelse för koncernbidrag mellan svenska bolag och utländska bolags filial i Sverige (i SvSKT 10/94) s 732

²⁴⁷ OECD:S modellavtal artikel 24 p.5

²⁴⁸ RÅ 1996 ref 69 s 301-302

mellan svenska dotterbolag, vilket ett svenskt moderbolag i samma situation kan göra. Särbehandlingen har sin grund i att dotterbolagen ägs av ett utländskt bolag. Utländska företag diskrimineras av den svenska regleringen som bryter mot diskrimineringsklausulen i dubbelbeskattningsavtalen. En dansk koncern, som är etablerad i Sverige genom två dotterbolag, kan åberopa koncernbidragsregeln. Öppna koncernbidrag kan utbetalas mellan de båda svenska företagen med stöd av diskrimineringsklausulen i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.²⁴⁹ Blir bedömningen den samma vid en tillämpning av EG-rättens regler om fri rörlighet?

Koncernbidragsregeln tillämplighet är beroende av de inblandade företagens nationalitet. Den förmånliga avdragsrätten är förbehållen inhemska företag i svenska koncerner. Utländska bolag behandlas enligt mindre förmånliga regler. Den svenska regleringens uppbyggnad är diskriminerande till sin natur, då utländska bolag särbehandlas. Men EG-domstolen kan inte slå fast att en nationell lagregel, som sådan, är diskriminerande. Lagstiftningens diskriminerande effekter måste konstateras i ett enskilt fall, ett utländskt företag skall ha vägrats avdragsrätt på grund av sin nationalitet.

Diskrimineringsprincipen kräver en jämförelse mellan två situationer. Två företags beskattningsmässiga situationer jämförs för att avgöra om det ena bolaget behandlas enligt mindre förmånliga regler. Särbehandlingen kan bara ge upphov till diskriminering om de båda situationerna som jämförs är likartade.²⁵⁰ Det utländska företaget skall finnas i jämförbar situation som ett inhemskt företag för att brott mot EG-rättens diskrimineringsförbud skall kunna föreligga. EG-rättens krav på likartad situation har främst utvecklats i mål som berört den fria rörligheten för arbetstagare och egenföretagare.²⁵¹ Men vi anser att villkoret även gäller aktiebolag och övriga företag inom unionen.²⁵² I *Avoir Fiscal*-målet slog domstolen fast att företag som har hemvist i en medlemsstat kan behandlas enligt mindre förmånliga regler än inhemska företag i vissa fall. Domstolens uttalande bygger på att dessa inte befinner sig i samma situation som inhemska företag.²⁵³ Även övriga inkomstskatterättsliga mål, som behandlar tolkningen av etableringsfriheten, grundas på en jämförelse av likartade situationer.²⁵⁴ Koncernbidragsregeln är diskriminerande om en utländsk koncern eller ett företag vägras avdragsrätt när koncernen/företaget befinner sig i samma situation som en svensk däremot koncern/företag. Särbehandling av utländska företag är däremot inte diskriminerande om de nationella reglerna är objektivt rättfärdigade.²⁵⁵

Utgångspunkten vid frågor om koncernbidragsrätt mellan svenska dotterbolag,

²⁴⁹ Nordiska dubbelbeskattningsavtalet artikel 27 (4)

²⁵⁰ Farmer och Lyal s 313

²⁵¹ Mål C-279/93 Schumacker (1995) ECR I-225, mål C-80/94 Wielockx (1995) ECR I-2493 och mål C-107/94 Asscher (1996) ECR I-3089

²⁵² Se avsnitt 3.10

²⁵³ Terra och Wattel s 43-44

²⁵⁴ Wattel s 7

²⁵⁵ Se avsnitt 3.9.1

som är utlandsägda, är det utländska moderbolagets situation. Utländska moderbolag kan inte utjämna resultaten mellan sina svenska dotterbolag, vilket ett svensk moderbolag kan göra. Den utländska koncernens skattepliktiga vinst blir högre än för den svenska koncernen. Moderbolaget kan avhålla sig från att etablera dotterbolag i Sverige, då dessa inte skulle kunna ge varandra avdragsgilla koncernbidrag. Utländska koncerner behandlas enligt mindre förmånliga regler när det gäller resultatutjämning. Innebär detta att utländska moderbolag diskrimineras?

De utlandsägda svenska dotterbolagen är inhemska företag som är bildade i enlighet med svensk rätt. Bolagen är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Utlandsägda dotterbolag och svenskägda bolag befinner sig jämförbara situationer.²⁵⁶ Även moderbolagen, det svenska och det utländska, befinner sig i en likartad situation. Transaktionen sker mellan inhemska dotterbolag inom Sveriges gränser. Moderbolagen deltar inte direkt i överföringarna och därför är det oväsentligt att de båda moderbolagen har hemvist i olika medlemsstater. När EG-domstolen slagit fast att bosatta och icke-bosatta personer i regel inte befinner sig i jämförbara situationer har de nationella reglerna tillämpats direkt på den som målet berör.²⁵⁷ Här är det ett svenskt dotterbolag och inte det utländska moderbolaget som nekas avdragsrätt. Om koncernbidragsrätt mellan svenska dotterbolag granskas ur koncernens/moderbolagets synvinkel blir slutsatsen att det utländska och det svenska moderbolaget befinner sig i samma situation. Som ägare av dotterbolagen drabbas moderbolaget indirekt av den högre skattebördan; koncernen som helhet får betala mer skatt. Därför är det viktigt att undersöka om detta kan medför brott mot etableringsfriheten.

Om ett danskt moderbolag bildar dotterbolag i Sverige kommer varje bolag att beskattas för sig utan att någon möjlighet till resultatutjämning föreligger. Skattebördan blir högre för den danska koncernen än för en inhemsk koncern med samma uppbyggnad. Koncernen kan inte kvitta bolagens vinster och förluster mot varandra. Reglerna förbjuder inte danska bolag att etablera dotterbolag i Sverige men gör att det blir mindre förmånligt att etablera bolag i riket. Företagen kan föredra att bilda dotterbolag i medlemsstater som medger resultatutjämning även för utländska koncerner eller nyetableringar i hemlandet. Koncernbidragsregeln kan avhålla utländska bolag från etableringar i Sverige och bestämmelsen inskränker den fria etableringsfriheten inom gemenskapen. Avdragsrätten för koncernbidrag är förbehållen svenska företag, vilket anges i lagtexten. Utländska företag behandlas enligt mindre förmånliga regler. Koncernbidragsregeln diskriminerar utländska moderbolag när det gäller avdragsrätt för koncernbidrag mellan svenska dotterbolag. Att vägra avdragsrätt för koncernbidrag mellan utlandsägda svenska dotterbolag strider därmed mot

²⁵⁶ Knutson, Anna och Kuhlin, Anna-Karin: Koncernbidragsregelns förhållande till EG-rätten (i SvSkT 1/99) s 32

²⁵⁷ Mål C-279/93 Schumacker (1995) ECR I-225, mål C-1/93 Halliburton (1994) ECR I-1137 och mål C-264/96 ICI (1998)

etableringsfriheten i artikel 52.²⁵⁸

Domstolen kan tänkas tillämpa restriktionsprincipen om den ställs inför det aktuella problemet, vilket innebär att svårigheterna med att avgöra vad som utgör en jämförbar situation kringgås. Vägras avdragsrätt för koncernbidrag mellan dotterbolag utgör detta en restriktion för den fria rörligheten inom gemenskapen.²⁵⁹ Den svenska regleringen lägger hinder i vägen för etablering av utlandsägda dotterbolag i Sverige, det blir mindre attraktivt att etablera sig i riket. Bestämmelsen utgör en restriktion för den fria etableringsrätten i artikel 52. ICI-målet behandlar avdragsrätt för utländska dotterbolags förluster. Skattelättnader i form av avdragsrätt kunde ej erhållas av bolag som främst ägde utländska dotterbolag. EG-domstolen ansåg att reglerna förhindrade inhemska företags fria etableringsrätt inom unionen. Den nationella regleringen utgjorde en restriktion för den fria rörligheten. I domstolens praxis har restriktionsprincipen dock främst använts för att förbjuda administrativa regler. Koncernbidragsregeln är en bestämmelse som reglerar skattskyldigheten för bolag och den är inte av administrativ karaktär. De nationella reglerna i ICI-målet reglerade visserligen också skattskyldigheten för företag men målet behandlar inhemska företags tillträde till de fria rörligheterna och inte utländska företags etableringsvillkor i andra medlemsstater. Ett underkännande av regleringen utifrån restriktionsprincipen innebär att Sveriges beskattningsrätt inskränks av domstolen. En rad problem och missförhållanden skulle bli följderna av en sådan utveckling, se avsnitt 3.7.2. Vi anser därför att domstolen troligtvis inte bör tolka artikel 52 som ett restriktionsförbud vid en prövning av den svenska koncernbidragsregelns förenlighet med EG-rätten. Det är dock svårt att förutse domstolens ställningstagande och framtida praxis får ge svar på frågan.²⁶⁰

5.2.3 Koncernbidrag mellan bolag och filial

Ett danskt företag med dotterbolag i Sverige kan också inneha fasta driftställen i riket. Avdragsgilla koncernbidrag kan inte utbetalas mellan utländska filialer och utlandsägda svenska dotterbolag. Avdragsrätten är förbehållen svenska företag i helägda koncerner. En utländsk filial är belägen i Sverige och bedriver verksamhet här i riket. Filialens inkomster beskattas i Sverige.²⁶¹ Utländska filialer beskattas enligt samma regler som gäller för svenska bolag, avseende inkomster som härstammar från den verksamhet som bedrivs i riket. Utländska filialer och svenska bolag befinner sig därmed i likartade situationer. I Avoir Fiscal-målet slog domstolen fast att en medlemsstat inte får behandla utländska filialer enligt andra regler av den anledningen att företaget är utländskt.²⁶² Medlemsstaterna skall

²⁵⁸ Bergman s 742

²⁵⁹ Knutson och Kuhlin s 32

²⁶⁰ RegR har nyligen begärt förhandsbesked i ett mål som berör frågan om koncernbidragsreglernas förenlighet med EG-rätten, se mål C-200/98

²⁶¹ Pelin s 119

²⁶² Mål C-270/83 Avoir Fiscal (1986) ECR 273 premiss 18

beskatta utländska filialerna enligt samma regler som gäller för inhemska företag. Halliburton och Commerzbank-målen har bekräftat denna slutsats. Utländska bolag med filialer i en annan medlemsstat befinner sig i samma situation som inhemska företag när det gäller beskattningen av inkomster som uppstått genom filialens verksamhet.²⁶³

Ett danskt företag kan inte erhålla avdragsrätt för utbetalningen av ett koncernbidrag från en filial i Sverige till ett svenskt dotterbolag. Ett svenskt moderbolag kan utjämna resultaten i en motsvarande situation. Det danska bolaget behandlas enligt mindre förmånliga regler, vilket kan verka som ett hinder för etableringar i Sverige. Den svenska bestämmelsen diskriminerar utländska företag och står i strid med etableringsfriheten i artikel 52. Danska bolag som är etablerade på andra sidan sundet genom fasta driftställen torde ha rätt att ge avdragsgilla koncernbidrag till svenska dotterbolag enligt gemenskapsrättens bestämmelser om fri rörlighet.²⁶⁴ Koncernbidragsrätt i motsatt riktning är också utesluten och detta kan förhindra danska etableringar i Sverige. Moderbolaget kan tänkas avhålla sig från att etablera dotterbolag eller filialer i Sverige. Det är visserligen dotterbolaget som vägras avdragsrätten men det är moderbolaget i egenskap av ägare som får en tyngre skattebörd. Moderbolaget och koncernen som sådan kan inte minska sin skattepliktiga inkomst på samma sätt som inhemska företag genom att tillämpa reglerna om öppna koncernbidrag. Utländska moderbolag diskrimineras när de inte kan resultatutjämna enligt samma förmånliga regler som gäller för inhemska koncerner.²⁶⁵ 2 § 3 mom SIL bryter mot gemenskapsrätten och förhindrar den fria rörligheten i unionen.

5.2.4 Koncernbidrag mellan ett utländskt och ett svenskt bolag

Internationella koncerner har också ett intresse av att resultatutjämna mellan bolag som är belägna i olika medlemsstater. Ett danskt moderbolag som har etablerat ett svenskt dotterbolag vill resultatutjämna genom koncernbidrag mellan moder- och dotterbolaget. Avdragsrätt saknas dock enligt de svenska reglerna. Kan EG-rättens diskrimineringsförbud tillämpas för att tillåta gränsöverskridande koncernbidrag eller är restriktionsprincipen den enda lösningen för att säkerställa resultatutjämning över medlemsstaternas gränser?

En tillämpning av EG-rättens diskrimineringsprincip på företagsområdet kräver en jämförelse av två likartade situationer.²⁶⁶ Ett utländskt företag, som befinner sig i samma situation som inhemska företag, och behandlas enligt mindre förmånliga regler utsätts för diskriminering. Om det utländska bolagets situation däremot inte

²⁶³ Knutson och Kuhlin s 34

²⁶⁴ Wiman (1997) s 103-104

²⁶⁵ Bergman s 742-743

²⁶⁶ van Raad (1995) s 195

kan likställas med inhemska företags kan gemenskapsrättslig diskriminering inte föreligga. Ett danskt företag, utan svensk filial, bedriver vanligtvis inte verksamhet av någon större omfattning i Sverige. Bolaget är begränsat skattskyldigt i riket och betalar svensk skatt endast för ett fåtal inkomster.²⁶⁷ Därför befinner sig bolaget inte i samma situation som ett inhemskt företag. I alla mål där diskriminering av utländska bolag konstaterats har företagen varit etablerade, genom filialer, i den medlemsstat vars lagstiftning varit ifrågasatt. Gemenskapsrättslig diskriminering av utländska företag aktualiseras först när bolaget etablerat sig i en annan medlemsstat, då kan bolagets situation jämföras med inhemska företags. Ett danskt bolag, utan svensk filial, kan inte åberopa EG-rättens diskrimineringsförbud för att kunna erhålla avdragsrätt för koncernbidrag till svenska dotterbolag. Diskrimineringsprincipen kan inte heller tillämpas på bidrag i den andra riktningen. Även här faller principens tillämpning på kriteriet om jämförelsen av likartade situationer.

Multinationella koncerner med bolag i flera medlemsstater får ofta en tyngre skattebörda i jämförelse med inhemska koncerner. Många förmånliga nationella regler tillämpas endast på interna transaktioner eller vid transaktioner mellan inhemska bolag. Utdelningar och resultatutjämnande åtgärder över medlemsstaternas gränser behandlas enligt mindre förmånliga bestämmelser. Den svenska koncernbidragsregeln förhindrar resultatutjämnning mellan svenska och utländska koncernbolag. En framtida fullt utvecklad inre marknad kräver att internationella koncerner kan utjämna resultaten mellan koncernbolagen på samma villkor som inhemska koncernbolag kan. Kapital skall kunna investeras i andra länder och flöda fritt över landsgränser utan hinder. 2 § 3 mom SIL lägger hinder i vägen för utländska koncerners etableringar i Sverige. Restriktionsprincipen kan tillämpas för att i framtiden medge avdragsrätt för koncernbidrag mellan svenska bolag och utländska bolag. Den gemensamma marknaden är ännu full av nationella skillnader och gränsrelaterade hinder och en inre marknad helt utan hinder ligger långt fram i tiden. Med den nuvarande integrationstakten på inkomstbeskattningens område kan inte restriktionsprincipen tillämpas för att möjliggöra givandet av avdragsgilla koncernbidrag mellan svenska bolag och danska bolag utan svenska filialer, enligt vår mening.

5.2.5 Objektivt rättfärdigande av den svenska koncernbidragsregeln

Vi har konstaterat att tillämpningen av koncernbidragsregeln i flera situationer leder till att utländska företag/koncerner särbehandlas. Särbehandlingen utgör dock inte diskriminering eller en förbjuden restriktion om den nationella regeln är objektivt rättfärdigad. Inom ramen för den domarskapta "rule of reason" har domstolen erkänt effektiv skattekontroll och koherensen i skattesystemet som

²⁶⁷ Se 6 § 1 mom c SIL

tungt vägande allmänna intressen.²⁶⁸ Det är framförallt koherensen i skattesystemet som är av intresse för koncernbidragsregelns rättfärdigande. Utbetalningen av ett koncernbidrag utgör en avdragsgill omkostnad för givaren, en skattelättnad som minskar skattebördan. Svenska staten förlorar skatteintäkter när avdragsrätt medges för överföringen. Mottagaren av koncernbidraget är däremot skattskyldig för intäkten. Avdragsrätten för utbetalaren uppvägs av skatteplikten för mottagaren och det svenska skatteunderlaget påverkas inte av transaktionen.

Svenska dotterbolag i en dansk koncern är skattskyldiga i Sverige. Sambandet mellan avdragsrätt och skatteplikt skulle kvarstå om dotterbolagen kunde ge avdragsgilla koncernbidrag sinsemellan.²⁶⁹ Mottagaren beskattas i Sverige och staten förlorar inte några skatteintäkter. Särbehandlingen av utländska bolag till följd av nekad avdragsrätt för koncernbidrag mellan utlandsägda svenska dotterbolag kan inte rättfärdigas med stöd av principen om skattesystemets koherens. Utländska filialer är skyldiga att betala svensk skatt för inkomster som härstammar från riket. Utbetalning av koncernbidrag till ett utländskt bolags svenska filial beskattas i Sverige. Det samma gäller för koncernbidrag från filialen till ett svenskt dotterbolag. Även i detta fall kompenseras de förlorade skatteintäkterna, till följd av avdragsrätten, med en beskattning av det mottagande bolaget. Överföringarna medför inte att obeskattade medel försvinner ut ur landet. Transaktionerna minskar inte det svenska skatteunderlaget och det inre sambandet i skattesystemet mellan avdragsrätt och skatteplikt bryts inte.²⁷⁰

I domstolens framtida praxis kan det tänkas att etableringsfriheten i artikel 52 i allt fler fall tolkas som ett restriktionsförbud. Följden kan bli att nekad avdragsrätt för koncernbidrag mellan svenska bolag och utländska bolag, utan svenska filialer, anses stå i strid med gemenskapsrätten. 2 § 3 mom. SIL kan anses utgöra en restriktion för utländska bolags etablering i riket. Sverige bör dock i detta läge kunna hävda principen om skattesystemets koherens. Det svenska bolagets avdragsrätt för utbetalningen av koncernbidrag skulle inte kompenseras av någon motsvarande intäkt för staten. Det utländska bolaget beskattas nämligen inte för koncernbidraget i Sverige. Obeskattade vinstmedel skulle föras ut ur riket och staten skulle förlora skatteinkomster. Det inre sammanhanget i skattesystemet rubbas.²⁷¹ Koncernbidragsregelns utformning bör därför kunna rättfärdigas och särbehandlingen leder inte till en förbjuden restriktion i det aktuella fallet.

²⁶⁸ Terra och Wattel s 24

²⁶⁹ Knutson och Kuhlin s 34

²⁷⁰ Knutson och Kuhlin s 35

²⁷¹ Bergström s 60

6. Avslutning

EU är en internationell överstatlig organisation som skall verka för att främja samarbetet mellan Europas länder. Gemenskapens institutioner kan anta rättsakter som är bindande för medlemsstaterna. Harmoniseringen av direkta skatter har dock varit långsam och det finns endast ett fåtal direktiv på området. Oenigheten i rådet och oförmågan att enas om regler på inkomstbeskattningens område bottnar i att medlemsstaterna värnar om sina skatteintäkter. EG-domstolen har avgjort en rad mål som berör direkta skatter. Denna praxis, som är bindande för medlemsstaterna, slår fast att Romfördragets bestämmelser om den fria rörligheten även gäller på inkomstbeskattningens område. Nationella regler som direkt eller indirekt diskriminerar utländska medborgare står i strid med gemenskapsrätten, den fria rörligheten inom unionen får inte hindras. Domstolens praxis påverkar medlemsstaternas inkomstskatterättsliga regler i stor utsträckning. Behandlingen av gränsgångare och beskattningen av utländska filialer är områden där domstolen ett flertal gånger underkänt nationella regler. De nationella regleringarna får inte bryta mot den gemenskapsrättsliga diskrimineringsprincipen. Under senare år har man kunnat se att domstolen numera i viss utsträckning tillämpar restriktionsprincipen i sin praxis. På inkomstbeskattningens område har domstolen hitintills varit restriktiv i att tolka bestämmelserna om fri rörlighet som restriktionsförbud. Främst har restriktionsprincipen använts för att förbjuda nationella administrativa regler som hindrar den fria rörligheten och vid frågor som berör tillträdet till den gemensamma marknaden.

Vi har funnit att både SINK och kupongskattelagen riskerar att bryta mot diskrimineringsförbudet i vissa situationer. Bägge lagarna innebär att utomlands bosatta skattskyldiga blir beskattade med lägre skattesatser än vid beskattning enligt KL och SIL, men samtidigt ges det inga möjligheter till avdrag. Som visats kan detta i fall då en utomlands bosatt skattskyldig har låga inkomster i Sverige men samtidigt nekas avdragsmöjligheter innebära en mindre fördelaktig beskattning för den skattskyldige. I fall då den skattskyldiga har höga inkomster i Sverige uppkommer normalt inte några sådana situationer eftersom både SINK och kupongskattelagen har låga skattesatser utan progression. En ytterligare nackdel för en utomlands bosatt skattskyldig är att han inte har möjlighet att utnyttja det svenska grundavdraget, eftersom detta endast ges till skattskyldiga som är bosatta i landet. Som visats innebär även detta i vissa situationer ett brott mot diskrimineringsförbudet.

Vissa förmånliga regler i fåmansföretagslagstiftningen kan inte tillämpas vid beskattningen av utdelning och reavinster till följd av aktieinnehav i utländska fåmansföretag. Detta innebär att delägare i utländska företag i vissa situationer beskattas hårdare än delägare i svenska företag. I och med att det är främst utländska medborgare som äger aktier i utländska företag riktar sig de mindre förmånliga reglerna främst mot utländska medborgare. Detta kan utgöra ett brott

mot den EG-rättsliga diskrimineringsprincipen och förhindra investeringar i andra medlemsstater.

De svenska reglerna om öppna koncernbidrag förhindrar utländska företag/utländska koncerner från att resultatutjämna till och från sina svenska dotterbolag. Detta kan tänkas förhindra utländska företags etableringar i Sverige eftersom de behandlas enligt mindre förmånliga regler. Därför står de svenska regler om öppna koncernbidrag i strid med diskrimineringsförbudet i art. 52 i Romfördraget.

De undersökta bestämmelserna hindrar den fria rörligheten över Öresund. Danska medborgare som är bosatta i Danmark men arbetar i Sverige har inte rätt att göra avdrag för samma kostnader som svenska arbetstagare, som är bosatta i riket. Danska företag som är etablerade i Sverige beskattas hårdare än inhemska bolag och utländska investeringar särbehandlas. Reglerna lägger hinder i vägen för utökad samarbete mellan länderna och försvårar integrationen i öresundsregionen. En översyn av reglernas effekter för öresundsregionens utveckling är behövlig. Den svensk-danska satsningen på en bro över Öresund och utökad integration av regionen måste följas upp av nödvändiga lagändringar som eliminerar hinder, i form av inkomstskatterättsliga regler, för regionens utveckling. Vi har i denna uppsats givit några exempel på regler som bör omfattas av en sådan översyn.

En ökad integrationstakt inom unionen, och ett svenskt inträde i ett EMU med gemensam valuta och penningpolitik, kan tvinga fram en omdaning av de svenska inkomstskattereglerna. Medlemsstaternas skatteregleringar måste harmoniseras för att fullt ut införa en inre gemensam marknad. Alla nationella hinder för gränsöverskridande transaktioner måste elimineras för att uppnå möjligheter att handla mellan medlemsstater på samma villkor som vid handel inom en medlemsstat. Denna integration bör ske genom rättsakter gemenskapens institutioner, men kan också komma att drivas framåt genom en ännu mer utökad tillämpning av restriktionsprincipen i domstolens praxis på inkomstbeskattningsområde.

Källförteckning

Litteratur

- Engsig, John mfl.: Lærebog om indkomstskat (8:e uppl., Köpenhamn 1997)
- Farmer, Paul och Lyal, Richard: EC Tax Law (Clarendon press, Oxford 1994)
- Gassner, Wolfgang och Lang, Michael, editors: Tax treaties and EC law (Kluwer Law International 1997)
- Lindencrona, Gustaf: Dubbelbeskattningsavtalsrätt (Juristförlaget Stockholm 1994)
- Mattsson, Nils: Svensk internationell beskattningsrätt (11:e upplagan, Norstedts juridik Stockholm 1994)
- OECD: Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet (svensk översättning, Iustus 1994)
- Pelin, Lars: Svensk intern och internationell skatterätt (2:a upplagan, Palmkrons förlag Lund 1997)
- Pålsson, Sten och Quitzow, Carl Michael: EG-rätten - ny rättskälla i Sverige (Publica, Stockholm 1993)
- Quitow, Carl Michael: Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen (Fritze, Stockholm 1995)
- Ståhl, Kristina: Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser (Uppsala 1996)
- Terra, Ben och Wattel, Peter: European Tax Law (2nd ed., Kluwer Law International, London 1998)
- Tjernberg, Mats: Beskattning av fåmansföretag (4:e upplagan, Nerenius & Santéus förlag, Lund 1998)
- Weatherill, Stephen: Cases and materials on EC law (Blackstone, London 1994)
- Williams, David W: EC Tax Law (Longman, London 1998)
- Wiman, Bertil: Koncernbeskattning (3:e upplagan, Iustus 1995)

Artiklar

- Bergmann, Elisabeth: Diskrimineringsförbudens betydelse för koncernbidrag mellan svenskt bolag och utländska bolags filial i Sverige (SvSKT 1994/10 s 731)
- Bergström, Sture: Restrictions on free movement and the principle of non-discrimination in EC law and their implications for income taxation (i festskrift till Leif Mutén 1999)
- Bizioli, Gianluigi: Impact of the freedom of establishment on tax law (EC Tax Review 1998/4 s 239)
- Farmer, Paul: EC law and national rules on direct taxation: a phoney war? (EC Tax Review 1998/1 s 13)
- Hatzopoulos, Vassilis: Futura case (Common Market Law Review 1998 s 493)
- Kiblböck, Ingrid och Thömmes, Otmar: The tax treatment of non resident taxpayers in the light of the most recent decision of the European Court of Justice (EC Tax Review 1993/3 s 58)

Knutson, Anna och Kuhlin, Anna-Karin: Koncernbidragsregelns förhållande till EG-rätten (SvSkT 1999/1 s 22)

Persson, Roger: EG-rättens indirekta verkan på svenska skatteregler (Skattenytt 1995/1 s 2)

Stanley, Paul: Asscher case (Common Market Law Review 1996 s 713)

Ståhl, Kristina: Dividend taxation in a free capital market (EC Tax Review 1997/4 s 227)

Tofil, Gerald: EC fundamental freedoms and non-discrimination provisions in tax treaties (uppsats i Tax treaties and EC law redigerad av Gassner; Wolfgang och Lang, Michael, Kluwer Law International 1997)

van Raad, Kees: Icke diskriminering vid inkomstbeskattning av utrikes bosatta (SvSkT 1993/4 s 215)

van Raad, Kees: The impact of the EC treaty's fundamental provisions on EU member states' taxation in bordercrossing situations - current state of affairs (EC Tax Review 1995/4 s 190)

Wattel, Peter J.: The EC court's attempts to reconcile the treaty freedoms with international tax law (Common Market Law Review 1996 s 223)

Wiman, Bertil: Swedish tax law and discrimination-some observations (i EC tax review 1997/2) s 103

Rättsfall

Svenska rättsfall:

RÅ 1989 ref 118

RÅ 1993 ref 91

RÅ 1994 ref 3

RÅ 1996 ref 69

Förhandsbesked från SRN den 23 juni 1998

Rättsfall från EG-domstolen:

Mål C-6/64 Costa v. ENEL (1964) ECR 585

Mål C-152/73 Sotgiu v. Deutsche Bundespost (1974) ECR 153

Mål C-8/74 Procureur du Roi v. Benoit and Gustave Dassonville (1974) ECR 837

Mål C-120/78 Rewe Zentrale v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (1979) ECR 649

Mål C-270/83 Commission v. French Republic (1986) ECR 273

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

Mål C-305/87 (1989) Commission v. Greece ECR 1461

Mål C-175/88 Klaus Biehl (1990) ECR I-1779

Mål C-76/90 Säger (1991) ECR I-422

Mål C-204/90 Hans Martin Bachmann v. Belgian State (1992) ECR I-249

Mål C-112/91 Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt (1993) ECR I-449

Mål C-267/91 och 268/91 Keck/Mithouard (1993) ECR I-6097

Mål C-330/91 The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte
Commerzbank AG (1993) ECR I-4017
Mål C-19/92 Kraus (1993) ECR I-1663
Mål C-1/93 Halliburton Services BV v. Staatssecretaris van Financiën (1994)
ECR I-1137
Mål C-279/93 Roland Schumacker v. Finanzamt Köln-Altstadt (1995) ECR I-
225
Mål C-415/93 Union royale des sociétés de football association et al v. Jean-
Marc Bosman (1995) ECR I-4291
Mål C-484/93 Peter Svensson och Lena Gustavsson v. Ministre du logement et
de l'urbanisme (1995) ECR I-3955
Mål C-80/94 Wielockx v. Inspecteur de directe belastingen (1995) ECR
I-2493
Mål C-107/94 Asscher v. Statssecretaris van Financiën (1996) ECR I-3089
Mål C-250/95 Futura Participations SA & Singer SA v. Administration des
Contributions (1997) ECR I-2471
Mål C-118/96 Jessica Safir (1998) ännu ej i domsamlingen
Mål C-264/96 Imperial Chemical Industries (1998) ännu ej i domsamlingen
Mål C-336/96 Makarna Gilly v. Directeur des services fiscaux de Bas-Rhin
(1998) ännu ej i domsamlingen
Mål C-200/98 Begäran om förhandsbeked av RegR

Förarbeten

Proposition 1990/91:107
Proposition 1996/97:44

Lagar

Kommunalskattelagen (KL) SFS 1928:370
Kupongskattelagen (1970:624)
Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna
Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL)
Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK)

EG-rättsakter

Rekommendation 93/79/EC från 21 dec. 1994, L 39/22
Direktiv 77/799/EEC om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga
myndigheter på direktbeskattningsens område från den 19 december 1977, EGT
nr L 336, s. 15
Direktiv 90/434/EEC om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission,
överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika
medlemsstater från den 20 augusti 1990, O.J nr L 225
Direktiv 90/435/EEC om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och
dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater från den 20 augusti 1990, O.J
nr L 225

Utländsk lagstiftning

Kildeskatloven (Lovbekendgørelse nr. 735 af 10.10.1998 om opkrævning af inkomstskat for personer m.v., Danmark)