



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Jenny Lindahl

# Parallellt utövande av beskattningsrätt inom Europeiska Unionen

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin VT 13

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>4</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Problembakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Terminologi	10
1.6 Disposition	10
<b>2 BAKGRUND</b>	<b>12</b>
2.1 EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet och medlemsstaternas skattesuveränitet	12
2.2 Unionsrättens genomslag i medlemsstaterna och EU-domstolens hindersprövning	13
<b>3 PARALLELLT UTÖVANDE AV BESKATTNINGSRÄTTEN</b>	<b>14</b>
3.1 C-513/04 Kerckhaert & Morres	14
3.1.1 Omständigheter	14
3.1.2 Förslag till avgörande	15
3.1.3 Dom	15
3.1.4 Kort kommentar	15
3.2 C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation	16
3.2.1 Omständigheter	16
3.2.2 Förslag till avgörande	16
3.2.3 Dom	16
3.2.4 Kort kommentar	17
3.3 C-379/05 Amurta	17
3.3.1 Omständigheter	17
3.3.2 Förslag till avgörande	17

3.3.3	Dom	18
3.3.4	Kort kommentar	18
<b>3.4</b>	<b>C-194/06 Orange European Small Cap</b>	<b>18</b>
3.4.1	Omständigheter	18
3.4.2	Förslag till avgörande	19
3.4.3	Dom	19
3.4.4	Kort kommentar	19
<b>3.5</b>	<b>C-67/08 Block</b>	<b>20</b>
3.5.1	Omständigheter	20
3.5.2	Dom	20
3.5.3	Kort kommentar	20
<b>3.6</b>	<b>C-128/08 Damseux</b>	<b>21</b>
3.6.1	Omständigheter	21
3.6.2	Dom	21
3.6.3	Kort kommentar	21
<b>3.7</b>	<b>C-311/08 SGI</b>	<b>22</b>
3.7.1	Omständigheter	22
3.7.2	Förslag till avgörande	22
3.7.3	Dom	22
3.7.4	Kort kommentar	22
<b>3.8</b>	<b>C-96/08 CIBA</b>	<b>23</b>
3.8.1	Omständigheter	23
3.8.2	Förslag till avgörande	23
3.8.3	Dom	23
3.8.4	Kort kommentar	24
<b>3.9</b>	<b>C-487/08 Kommissionen mot Spanien</b>	<b>24</b>
3.9.1	Omständigheter	24
3.9.2	Dom	24
3.9.3	Kort kommentar	25
<b>3.10</b>	<b>C-262/09 Meilicke and others</b>	<b>25</b>
3.10.1	Omständigheter	25
3.10.2	Förslag till avgörande	25
3.10.3	Dom	26
3.10.4	Kort kommentar	26
<b>3.11</b>	<b>C-436/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel</b>	<b>26</b>
3.11.1	Omständigheter	26
3.11.2	Förslag till avgörande	27
3.11.3	Dom	27
3.11.4	Kort kommentar	28
<b>3.12</b>	<b>C-284/09 Kommissionen mot Tyskland</b>	<b>28</b>
3.12.1	Omständigheter	28
3.12.2	Dom	28
3.12.3	Kort kommentar	29
<b>3.13</b>	<b>C-310/09 Accor</b>	<b>29</b>
3.13.1	Omständigheter	29

3.13.2	Förslag till avgörande	29
3.13.3	Dom	30
3.13.4	Kort kommentar	30
<b>3.14</b>	<b>C-157/10 Banco Bilbao Vizcaya Argentaria</b>	<b>30</b>
3.14.1	Omständigheter	30
3.14.2	Dom	31
3.14.3	Kort kommentar	31
<b>3.15</b>	<b>C-387/11 Kommissionen mot Belgien</b>	<b>31</b>
3.15.1	Omständigheter	31
3.15.2	Dom	31
3.15.3	Kort kommentar	32
<b>3.16</b>	<b>C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation</b>	<b>32</b>
3.16.1	Omständigheter	32
3.16.2	Förslag till avgörande	32
3.16.3	Dom	33
3.16.4	Kort kommentar	34
<b>3.17</b>	<b>C-168/11 Beker</b>	<b>34</b>
3.17.1	Omständigheter	34
3.17.2	Förslag till avgörande	35
3.17.3	Dom	35
3.17.4	Kort kommentar	35
<b>3.18</b>	<b>Sammanfattning och analys</b>	<b>36</b>
3.18.1	Begreppet i förhållande till juridisk dubbelbeskattning	36
3.18.2	Begreppet i förhållande till ekonomisk dubbelbeskattning	37
3.18.3	Generaladvokatens avvikande tolkning av begreppet i mål C-35/11	38
<b>4</b>	<b>TOLKNING AV BEGREPPET INOM DOKTRIN</b>	<b>40</b>
4.1	Enligt "enstats-metoden"...	40
4.2	...måste en negativ särbehandling föreligga...	41
4.3	...med hänsyn till saknad harmonisering	43
<b>5</b>	<b>TOLKNING AV BEGREPPET INOM</b>	
	<b>SVENSK RÄTTSTILLÄMPNING</b>	<b>44</b>
<b>5.1</b>	<b>HFD mål nr. 283-10</b>	<b>44</b>
5.1.1	Omständigheter	44
5.1.2	Förhandsbesked	44
5.1.3	Dom	45
5.1.4	Kommentar	45
<b>5.2</b>	<b>HFD 2011 ref. 90 (II)</b>	<b>46</b>
5.2.1	Omständigheter	46
5.2.2	Förhandsbesked	46
5.2.3	Dom	46
5.2.4	Kommentar	47

<b>6</b>	<b>AVSLUTANDE ANALYS</b>	<b>49</b>
<b>6.1</b>	<b>Vad innebär utövandet av den parallella beskattningsrätten?</b>	<b>49</b>
6.1.1	Jämförelsebedömningen med hänsyn till medlemsstaternas skattesuveränitet	49
6.1.2	Jämförelsebedömningen vid uppkommen juridisk- och ekonomisk dubbelbeskattning	51
<b>6.2</b>	<b>Hur tolkas begreppet parallellt utövande av beskattningsrätten av HFD och SRN?</b>	<b>56</b>
6.2.1	Skatterättsnämnden	57
6.2.2	Högsta Förvaltningsdomstolen	57
<b>6.3</b>	<b>Avslutande kommentar</b>	<b>58</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>61</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>65</b>

# Summary

The European Court of Justice (ECJ) has in several cases stated that an international double taxation is not a barrier according to the treaty on the functioning of the European Union (TFEU) at the *parallel exercise of taxation powers* between the two Member States. This provided that the considered State does not treat the crossborder issue less favourable in relation to the comparable internal situation to the extent the Member State has chosen to exercise its taxation right. If the Member State doesn't treat the cross border issue less favorable, the remaining tax consequence is no longer seen as an obstacle under the TFEU.

Thus, not all obstacles are covered by the TFEU with a per-country approach. This means that the concerned Member State, to the extent that it has chosen to exercise its taxation rights, have to deal with the border situation equivalent to the national comparable situation. If the comparable situations are treated equally, an onerous taxation will occur in the cross-border situation due to the European Union law lacks coherent rules in direct tax matters. Thus, memberstates tax sovereignty covers this area. Member States therefore has no legal obligation to eliminate an occurring international double taxation or indeed adjust their tax systems to adapt to another Member State.

As a starting point, a crossborder situation is not considered comparable to a domestic situation. ECJ does however take an extensive comparative evaluation. According to the ECJ, two situations shift to perceive comparable with respect to the applicable legislations impartial wording, if the Member States choose to tax an outgoing crossborder income or with respect to the purpose of the legislation.

The ECJ does not consider a juridical double taxation and economic double taxation as fundamentally equal with respect to the memberstates tax sovereignty. Following the ECJ's view, some doctrine considers that the impediments and its less favourable treatment integration is stretching too far. Other argues that a less favourable treatment, by an occurring international double taxation, should be expanded. Even the advocate general, in some cases, states that the international double taxation should come from a *parallel exercise of taxation powers* instead of a less favourable treatment.

Högsta Förvaltningsdomstolen (Supreme Administrative Court) and Skatterättsnämnden have applied and interpreted the term *parallel exercise of taxation powers*. The swedish interpretation however may differs from the treated ECJ practice under some conditions during occurring economic double taxation. The two authorities do not seem to look at the ECJ and its comparison step in the per-country approach at an occurring economic double taxation.

# Sammanfattning

EU-domstolen har i ett flertal rättsfall slagit fast att en internationell dubbelbeskattning inte utgör ett hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Detta förutsätter att den prövade medlemsstatens lagstiftning inte negativt särbehandlar den gränsöverskridande situationen i förhållande till den jämförbara interna situationen till den del medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt. Om ingen negativ särbehandling föreligger betecknas inte den återstående ofördelaktiga beskattningskonsekvensen vid ett hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna.

Sålunda omfattas inte alla hinder av EUF-fördragets bestämmelser vid en så kallad ”enstats-metod”. Metoden innebär att den aktuella medlemsstaten, till den del den valt att utöva sin beskattningsrätt, måste behandla den gränsöverskridande situationen likvärdigt med den internt jämförbara situationen. Om de jämförbara situationerna behandlas likvärdigt uppkommer den internationella dubbelbeskattningen för den gränsöverskridande situationen istället för att unionsrätten saknar samstämmiga bestämmelser inom den direkta skatterättens område. Sålunda tillfaller området medlemsstaternas skattesuveränitet. Medlemsstaterna har därför ingen unionsrättslig skyldighet att eliminera en uppkommen internationell dubbelbeskattning eller för den delen anpassa sitt skattesystem till en annan medlemsstat för att eliminera densamma.

Som utgångspunkt bedöms inte en gränsöverskridande situation jämförbar med en inhemsk situation. EU-domstolen tillämpar dock en långtgående jämförelsebedömning. Enligt EU-domstolen kan två situationer bli jämförbara med avseende på den tillämpliga lagstiftningens objektiva ordalydelse, om medlemsstaten valt att beskatta ett utgående gränsöverskridande kapital eller med avseende till lagstiftningens syfte.

Enligt EU-domstolens domar betraktas inte en juridisk dubbelbeskattning och en ekonomisk dubbelbeskattning som fundamentalt likställda i förhållande till medlemsstaternas skattesuveränitet. Med anledning av EU-domstolens domar vidmakthåller doktrin att EU-domstolens hindersprövning och dess negativa integrering är för långtgående. Annan doktrin hävdar att EU-domstolens negativa integrering, vid en uppkommen internationell dubbelbeskattning, borde utvidgas. Under vissa omständigheter bedömer även generaladvokaten att EU-domstolens stadgade negativa särbehandling istället borde utgöra ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater.

Högsta Förvaltningsdomstolen och Skatterättsnämnden har tillämpat och tolkat det unionsrättsliga begreppet. Efter en tolkning av den svenska prövningen uppfattas den svenska rättstillämpningen av begreppets innebörd emellertid skilja sig från EU-domstolens domar vid en uppkommen

ekonomisk dubbelbeskattning. De två instanserna uppfattas inte se till EU-domstolens praxis och dess jämförelsebedömning vid uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning.



# Förord

Vid uppsatsens begynnelse fanns ingen tanke på att berika uppsatsen med ett förord. Men med knappa dagar kvar inför examensuppsatsens inlämning förefaller det naturligt.

Först och främst ska ett stort tack riktas till handledare Maria Hilling för en oklanderlig handledning genom uppsatsskrivandet.

Sist men inte minst vill jag rikta ett stort tack till både familj och vänner vilka varit ett stöd under utbildningen.

Lund i maj, 2013

# Förkortningar

EU	Europeiska Unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
SRN	Skatterättsnämnden

# 1 Inledning

## 1.1 Problembakgrund

Den Europeiska unionen har under de senaste åren befunnit sig i en djup ekonomisk kris. Krisen har resulterat bland annat i ett flertal maktskiften inom medlemsstaterna men även i ett omfattande ifrågasättande av den europeiska unionens syfte att upprätthålla en konkurrenskraftig inre marknad utan hinder. Då unionen består av flera medlemsländer kan en gränsöverskridande situation belastas av en dubbelbeskattning. En uppkommen dubbelbeskattning utgör ett allvarligt hinder för den fria inre marknaden.<sup>1</sup> Utgör den internationella dubbelbeskattningen ett hinder av fördraget om europeiska unionens funktionssätts<sup>2</sup> bestämmelser om de fria rörligheterna kan dessutom EU-domstolen förbjuda den nationella lagstiftningen. Om den nationella bestämmelsen utgör ett hinder måste således den nationella bestämmelsen elimineras.

EU-domstolen introducerade begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten* för första gången i mål C-513/04 Kerckheart och Morres den 14 november 2006.<sup>3</sup> I målet stadgade EU-domstolen att den unilaterala lagstiftningen måste negativt särbehandla den gränsöverskridande situationen i jämförelse med den jämförbara interna situationen för att bestämmelsen ska utgöra ett hinder av de fria rörligheterna. Om ingen negativ särbehandling föreligger finns inte heller någon möjlighet för EU-domstolen att förbjuda den nationella lagstiftningen. Under de aktuella omständigheterna i mål C-513/04 utgjorde inte den juridiska dubbelbeskattningen en negativ särbehandling härledd till den enskilda medlemsstatens lagstiftning. Istället var den juridiska dubbelbeskattningen ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater. Att döma av EU-domstolens utlåtande i mål C-513/04 är en tyngre beskattnings förenlighet med unionsrätten en ständigt förestående frågeställning med avseende på medlemsstaternas olika skattesystem. Sålunda är begreppets utveckling inom unionen synnerligen en fråga för svensk lagstiftnings vidkommande.

---

<sup>1</sup> Se t.ex., KOM(2003) 810 slutlig, *Beskattning av utdelning till fysiska personer på den inre marknaden*, KOM(2006) 823 slutlig, *Samordning av medlemsstaternas direkta skattesystem på den inre marknaden*, KOM(2011) 712 slutlig, *Dubbelbeskattning på den inre marknaden*, Andersson, Krister, *Dubbelbeskattning i EU – hur stort är problemet?*, svensk skattetidning 2011:6-7, s. 487, Magliocco, Antonella, Sanelli, Alessandra, *Should outbound dividends remain taxed at source in the European Union? Some hints from the italian example*, European Taxation, 2009, s. 199 – 214, Garbarino, Carlo, *Inter-country Equity and Intra-group transactions at EU Level: An Analysis of the CCCTB Proposal and ECJ Tax Cases*, EC Tax Review, 2012/5, s- 248 – 261, Munin, Nellie, *Tax in Troubled Time: Is It Time for a Common Corporate Tax Base in the EU?*, EC Tax Review, 2011/3, s. 121 -133.

<sup>2</sup> C-83/47 i Europeiska unionens officiella tidning, 30.3.2010.

<sup>3</sup> Se t.ex., Terra & Wattel 2012 s. 91 och 1054.

Det är därför intressant att undersöka vad begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater enligt EU-domstolen innebär och betyder inom unionen. Det är således även av intresse att undersöka begreppets innebörd och tillämpning inom den svenska inkomstskatterätten. Syftet med uppsatsen är att fastställa gällande rätt genom att analysera EU-domstolens praxis avseende begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten*.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att fastställa innebörden av det EU-rättsliga begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Detta genom att dels undersöka EU-domstolens domslut med avseende på rättsfall som behandlar begreppet, dels relevant doktrin. Uppsatsen ämnar även ge en inblick av begreppets tolkning och tillämpning inom Högsta Förvaltningsdomstolen och Skatterättsnämnden.

Med ledning av syftet är följande frågeställningar av betydelse:

- Vad innebär begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten* enligt EU-domstolens praxis?
- Hur tolkas begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten* inom doktrin?
- Hur tolkas begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten* av Högsta Förvaltningsdomstolen och Skatterättsnämnden?

## 1.3 Metod och material

För att besvara uppsatsens syfte används en rättsdogmatisk metod för att fastställa gällande rätt. Inom denna uppsats innebär metoden en undersökning av EUF-fördragets bestämmelser, domar av EU-domstolen och yttrande från generaladvokaterna. Domar från Högsta Förvaltningsdomstolen och förhandsavgöranden från Skatterättsnämnden undersöks också. Metodvalet innebär dessutom en behandling av doktrin.

Med anledning av syftet består uppsatsens största del av domar från EU-domstolen. Urvalet av unionsrättslig praxis utgår från mål C-513/04 *Kerckhaert och Morres*. Uppsatsen innehåller sedan rättspraxis som behandlar begreppet med stigande datum. Intentionen är att de undersökta rättsfallen är uttömmande med hänsyn till EU-domstolens tillämpning och utveckling av ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. För att uppsatsen inte ska bli för omfattande har domslut, vilken tolkas överensstämma med redan behandlad rättspraxis, hänvisats till fotnoterna.

Om generaladvokaten utarbetat ett förslag till avgörande inom tolkningsfrågan behandlas yttrandet i anslutning till den aktuella domen. Trots att generaladvokatens förslag till avgörande inte är bindande för EU-

domstolen<sup>4</sup> är ändå generaladvokaternas yttrande av vikt för att tillgodose uppsatsens syfte.

Det ska även observeras, med beaktande av uppsatsens syfte, att hänsyn inte tas till om EU-domstolen fastställt domen före eller efter Lissabonfördragets ikraftträdande.<sup>5</sup> Bestämmelserna<sup>6</sup>, vilka är av betydelse för EU-domstolens tolkning av unionsrätten, är efter fördragets ikraftträdande inte ändrade i materiellt hänseende.

Då uppsatsen även ämnar introducera tolkningen av begreppet inom Högsta Förvaltningsdomstolen och Skatterättsnämnden behandlas två domslut och två förhandsavgöranden från dessa instanser. Att anmärka är att begreppets behandling inom de svenska institutionerna bedöms knapphändig. Urvalet har således utgått från om begreppet faktiskt använts inom avgörandet eller om det genom instansens motivering framgår att begreppet avses. Då syftet är att introducera begreppet inom den svenska rättstillämpningen har liknande omständigheter vilka behandlats inom instanserna hänvisats till fotnoterna.

För att uppnå syftet och nyansera analysen redovisas i uppsatsen för andra författares åsikter och tolkningar av begreppet. Med undantag för fåtalet litterära verk av internationell skatterättslig karaktär används till överhängande del internationella artiklar inhämtade från välrenommerade tidskrifter. Det skatterättsliga området inom unionsrätten är dynamiskt vilket således snabbt resulterar i att litteratur på området anses irrelevant. För att undvika obsolet information används därför artiklar för att behandla relevant forskning på området. Uppsatsens syfte är av internationell karaktär och således tillmäts internationella artiklar störst utrymme inom uppsatsen. Urvalet av internationell doktrin har sedan utgått från författare vilka upplevs välrenommerade inom forskningsområdet men även författare återkommer inom forskningsområdet. På grund av uppsatsens internationella karaktär och arbetets större omfattning av internationella artiklar är det även avslutningsvis av intresse att informera om att allt internationellt material är av engelskspråkig karaktär om inte en svensk översättning tillhandahållits.

## 1.4 Avgränsningar

Som syftet antyder behandlas EU-domstolens hinderprövning i uppsatsen. Det är dock endast jämförelsebedömningen och förekomsten av en negativ särbehandling som undersöks. Rättfärdigandebedömningen behandlas således inte inom uppsatsen. Emellertid ska det observeras att utfallet i hinderprövningens initiala skede inte nödvändigtvis innebär att EU-

---

<sup>4</sup> Se art. 252 i EUF-fördraget och protokoll (nr. 3) om stadgan för europeiska unionens domstol, som är bilagt i fördragen, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 741/2012 av den 11 augusti 2012 (EUT L 228 av den 23 augusti 2012, s. 1)

<sup>5</sup> Lissabonfördraget trädde i kraft den 1 december 2009.

<sup>6</sup> Se kap. 2.

domstolen slutligen förbjuder medlemsstatens skattelagstiftning enligt EUF-fördragets fria rörligheter.

För att ytterligare ringa in uppsatsens syfte särskiljer inte uppsatsen behandlingen med hänsyn till vilken fördragsfrihet EU-domstolen prövar den nationella bestämmelsen mot. Av samma anledning undersöks inte EU-domstolens praxis med hänsyn till om prövningen ankommer tredje land. Detta trots att gränsdragningen i förhållande till tredje land kan ges betydelse i förhållande till EU-domstolens domslut. Uppsatsens syfte och frågeställningar besvaras trots detta på ett tillfredsställande sätt med anledning av att hinderprövningens utformning enligt EU-domstolen är densamma oberoende vilken fördragsfrihet som prövas.

Vidare behandlas inte unionsrättens harmoniserade område. Av avgränsningen följer att den fria rörligheten för varor inom EUF-fördraget<sup>7</sup> inte behandlas inom uppsatsen. Detta då den fria rörligheten för varor oftast bereds större betydelse inom det harmoniserade området. Att tillägga är att syftet och dess frågeställningar inte aktualiseras i samma utsträckning inom det harmoniserade området för att området tillhandahåller en mer utförlig reglering.<sup>8</sup>

Som problembakgrunden och syftet stadgar undersöks en uppkommen tyngre beskattning inom uppsatsen. Uppsatsen omfattar sålunda inte en lättare eller obefintlig beskattning av en gränsöverskridande situation. Således behandlas inte praxis från EU-domstolen vilka behandlar ett parallellt icke-utövande av beskattningsrätten mellan två medlemsstater.<sup>9</sup>

Att även understryka är att ingångna skatteavtal mellan medlemsländerna och dess eventuella betydelse för prövningens utgång inte är av betydelse inom uppsatsen. Uppsatsen behandlar följaktligen endast unilaterala och ensidigt upprättade bestämmelser inom medlemslandet. Som nämnts ovan ska det återigen observeras att den inledande del av hinderprövningen som uppsatsen behandlar, inte tvunget medför att EU-domstolen slutligen förbjuder den unilaterala bestämmelsen enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna.

Med hänsyn till den del av uppsatsen vilken behandlar den svenska rättstillämpningen bör det påpekas att eventuella skiljaktiga meningar inom Skatterättsnämndens förhandsavgörande inte behandlas. De skiljaktiga meningarna tillmäts mindre betydelse för tillämpningen av rättsområdet och är således inte heller av betydelse för att besvara uppsatsens syfte och frågeställning.

---

<sup>7</sup> Art. 30 i EUF-fördraget och art. 110 i EUF-fördraget.

<sup>8</sup> Se t.ex., Kristoffersson, Eleonor, *EU-rätten och dubbelbeskattning på mervärdesskatteområdet*, svensk skattetidning nr 5/2012.

<sup>9</sup> Se t.ex., Reibel, Rudolf, *Amnesty-Privilege-Disclosure: Managing Critical Issues in Client Relations*, European Taxation, 2013 (volume 53), No 5, Murre & Spenkuch, *The European Court of Justice in Banco Bilbao: You Can't Have Your Cake and Eat It Too*, *European Taxation*, may 2012, s. 252 – 255.

## 1.5 Terminologi

Detta kapitel har till syfte att underlätta tillgodogörandet av uppsatsen genom att initialt redogöra för olika begrepp som används genomgående inom uppsatsen. Övriga terminologiska begrepp som används definieras i de enskilda avsnitten.

När begreppet internationell dubbelbeskattning används avses både internationell juridisk dubbelbeskattning och internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Med juridisk dubbelbeskattning avses två jämförbara skatter som tas ut på samma inkomst eller kapital för samma skattebetalare.<sup>10</sup> Med ekonomisk dubbelbeskattning avses skatt som tas ut på samma inkomst eller kapital för olika skattebetalare.<sup>11</sup> När endast den internationella juridiska dubbelbeskattningen avses benämns den som enbart juridisk dubbelbeskattning. Motsvarande gäller för ekonomisk dubbelbeskattning.

Hemviststat och källstat är två begrepp som används kontinuerligt inom den större delen av uppsatsen. Med hemviststat avses det medlemsland där den skattskyldige har sitt säte eller är bosatt. Med källstat avses det medlemsland där den skattskyldige inkomsten har sitt ursprung eller källa.

Begreppet *hinder* används för att redogöra för en bestämmelse som negativt särbehandlar en gränsöverskridande inkomst, vilket är oförenligt med EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna.<sup>12</sup>

Även av betydelse för uppsatsens tillgodogörande betecknas det *parallella utövandet av beskattningsrätten* synonymt vid *begreppet* i den fortsatta framställningen.

Den 1 januari 2011 bytte Regeringsrätten namn till Högsta Förvaltningsdomstolen. I uppsatsen förekommer rättsfall från båda. I uppsatsen kommer dock det senare namnet användas för båda.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med en kort presentation om förhållandet mellan EU-rättens fria rörligheter, unionens fria inre marknad och medlemsstaternas skattesuveränitet på den direkta beskattningsrättens område. Därefter övergår kapitlet till att behandla innehållet av EU-domstolens utvecklade hindersprövning.

---

<sup>10</sup> Ett exempel på juridisk dubbelbeskattning är att källstaten tar ut en källskatt och hemstaten tar ut en inkomstskatt på en gränsöverskridande inkomst.

<sup>11</sup> Ett exempel på ekonomisk dubbelbeskattning är att en gränsöverskridande inkomst belastas med inkomstbeskattning både i hemstaten och i källstaten. Kedjebeskattnings är även en synonym benämning som används både inom EU-domstolens rättspraxis och inom doktrin.

<sup>12</sup> Se t.ex., Ståhl m.fl., s. 104.

Kapitel tre utgör uppsatsens kärna och innehåller således en omfattande redogörelse för EU-domstolens relevanta domar i förhållande till begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Inför varje individuellt rättsfall refereras även generaladvokatens avfattade yttrande om ett sådant finns. Kapitlet innehåller dessutom analyserande delar i form av en kort kommentar efter varje individuell dom vilken undersöker rättsfallet i förhållande till de frågor som ställts materialet. Avslutningsvis innehåller kapitlet en mer omfattande analys och summering av EU-domstolens behandlade domar och generaladvokaternas förslag till avgörande.

Kapitel fyra återger doktrins tolkning av begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Kapitlets syfte är således att berika uppsatsens avslutande analys genom att behandla doktrinens olika uppfattningar av EU-domstolens praxis.

Kapitel fem skildrar den svenska rättens tolkning av begreppet genom att undersöka två domar från Högsta Förvaltningsdomstolen och två förhandsavgöranden från Skatterättsnämnden. Kapitlet innehåller dessutom analyserande avsnitt i form av anslutande kommentarer som behandlar och analyserar den svenska tolkningen av begreppet i förhållande till behandlade domar från EU-domstolen.

I det avslutande kapitlet behandlas och sammanfattas de tidigare behandlade kapitlen och dess analysdelar i förhållande till de frågeställningar som aktualiserats under kapitel ett för att besvara uppsatsens syfte. För att underlätta analysen av syftet är kapitlet som utgångspunkt uppdelat i olika avsnitt med hänsyn till uppsatsens frågeställningar. Den avslutande kommentaren i kapitlet tillhandahåller författarens intention att runda av uppsatsen.



## 2 Bakgrund

I detta korta kapitel redogörs för EUF-fördragets bestämmelser om fria rörligheter i förhållande till medlemsstaternas skattesuveränitet. I det avslutande avsnittet redogörs för unionsrättens genomslag inom medlemsländerna med hänsyn till EU-domstolens negativa integrering och dess utvecklade hindersprövning. Kapitlets syfte är således att bidra med ett underlag inför uppsatsens efterföljande huvuddel.

### 2.1 EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet och medlemsstaternas skattesuveränitet

Ett upprätthållande av den fria inre marknaden för de fria rörligheterna är ett viktigt mål inom EU.<sup>13</sup> Fri rörlighet ska med andra ord råda för tjänster,<sup>14</sup> kapital<sup>15</sup> och personer. Den fria rörligheten för personer omfattar både en fri rörlighet som arbetstagare<sup>16</sup> och en etableringsfrihet.<sup>17</sup> Bestämmelserna om de fria rörligheterna är direkt tillämpliga inom nationell skatterätt och får inte inskränkas.<sup>18</sup>

Som utgångspunkt är medlemsstaternas suveränitet oinskränkt på den direkta beskattningsrättens område.<sup>19</sup> Staternas suveränitet är dels beskriven inom EUF-fördraget i form av en rätt till en nationell identitet och en rätt till regionalt och lokalt självstyre.<sup>20</sup> Viss harmonisering har skett på den direkta skatterättens område efter att medlemsstaterna enhälligt fattat beslut om att anta direktiv enligt art. 115 i EUF-fördraget.<sup>21</sup> Harmoniseringen inom den direkta beskattningsrättens område är dock inte omfattande vilket innebär att medlemsstaternas skattesuveränitet till stor del är oinskränkt.<sup>22</sup>

---

<sup>13</sup> Art 26.2 i EUF-fördraget.

<sup>14</sup> Art. 56 i EUF-fördraget.

<sup>15</sup> Art. 63 i EUF-fördraget.

<sup>16</sup> Art. 45 i EUF-fördraget.

<sup>17</sup> Art. 49 i EUF-fördraget.

<sup>18</sup> Ståhl m.fl., s. 71.

<sup>19</sup> Se avdelning 1 i EUF-fördraget.

<sup>20</sup> Art. 4.2 i EUF-fördraget.

<sup>21</sup> Sparanddirektivet 2003/48/EG, ränte/royaltydirektivet 2003/49/EG, moder/dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och fusionsdirektivet 2009/133/EG.

<sup>22</sup> Se t.ex. Mål C-128/09 Damseux, p. 30.

## 2.2 Unionsrättens genomslag i medlemsstaterna och EU-domstolens hindersprövning

För att de interna skattereglerna ska kunna prövas måste omständigheten falla in under en bestämmelse inom EUF-fördraget. Omständigheten måste dessutom vara gränsöverskridande då EUF-fördraget inte skyddar rent interna förhållanden i en medlemsstat.<sup>23</sup>

Fördragets fria rörligheter kan åberopas direkt inom de nationella domstolarna och medföra förbud mot interna skattebestämmelser.<sup>24</sup> För att återge en enhetlig tolkning av unionsrätten stadgar art. 267 i EUF-fördraget att en nationell domstol kan inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Om en unionsrättslig tolkningsfråga prövas i högsta instans föreligger en skyldighet att inhämta ett förhandsavgörande under förutsättning att unionsrätten och den förevarande tolkningen inte är uppenbar.<sup>25</sup> Ett förhandsavgörande är endast bindande för den nationella domstol som begärt förhandsavgörandet.<sup>26</sup> För att utreda om ett otillåtet hinder föreligger enligt bestämmelserna om de fria rörligheterna gör EU-domstolen en så kallad hindersprövning.<sup>27</sup>

Trots att den direkta beskattningsrättens område sålunda inte tillfaller unionens behörighetsområde har medlemsstaternas suveränitet ändå begränsats genom EU-domstolens tolkning av unionsrättens fria rörligheter tillsammans med målet om den fria inre marknaden i art. 3 i EUF-fördraget och art. 26 i EUF-fördraget.<sup>28</sup> EU-domstolens negativa integrering har således medfört att interna skatteregler inte får åsidosätta de fria rörligheterna. EU-domstolens negativa integrering har därför även indirekt medfört att den nationella skattelagstiftningen i medlemsländerna aktivt måste utformas i förenlighet med EUF-fördragets fria rörligheter för att densamma inte ska utgöra ett hinder.<sup>29</sup>

---

<sup>23</sup> Se t.ex. Mål C-307/97 Saint Gobain p. 33-35 och mål C-403/03 Schempp,

<sup>24</sup> Ståhl m.fl., s. 71.

<sup>25</sup> Se t.ex., mål C-283/81 CILFIT.

<sup>26</sup> Ståhl m.fl., s. 29.

<sup>27</sup> Se t.ex., C-307/97 Saint-Gobain. Se även t.ex., Ståhl m.fl., s. 72, Terra & Wattel 2012 s. 892 och Bizioli 2008, s. 134.

<sup>28</sup> Se t.ex., mål C-270/83 Avoir Fiscal, p. 24 och mål 283/81 CILFIT.

<sup>29</sup> Se t.ex., mål C-279/93 Schumacker, p. 21, C-250/95 Futura, p. 19. Se även Ståhl m.fl., s. 71 – 72 och Terra & Wattel 2008 s. 30.

# 3 Parallellt utövande av beskattningsrätten

Kapitel 3.1 till 3.17 behandlar EU-domstolens hindersprövning i sjutton domar och utgör således uppsatsens huvudkapitel. Domarna i kapitlet är presenterade i kronologisk ordning för att behandla begreppets utveckling inom praxis. Innan behandlingen av EU-domstolens domar behandlas inledningsvis generaladvokatens förslag till avgörande, om ett yttrande avgetts.

För att underlätta besvarandet av uppsatsens syfte aktualiseras två frågeställningar i samband med behandlingen av rättsfallen. Dels ställs frågan vad som uttalas om begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten* inom dess hindersprövning och dels hur EU-domstolen och generaladvokaten utformar bedömningen av om en negativ särbehandling förekommer av jämförbara situationer.

Efter varje bearbetad dom återges en kort kommentar. I kommentaren undersöks den del av rättsfallet som tillmäts betydelse för uppsatsens syfte och de aktualiserade frågeställningarna i kapitel ett. generell

I kapitel 3.18 finns en allomfattande analys och tolkning av EU-domstolens domslut och generaladvokaternas förslag till avgörande för att redogöra för rättsfallens betydelse vid syftet att fastställa begreppets innebörd. I den avslutande analysen tillmäts det ingen nämnvärd betydelse till vilken avdelning som prövat tolkningsfrågan. Detta då de mindre avdelningarna även har betydelse för begreppets innebörd och utveckling inom hindersprövningen. Analysen är slutligen uppdelad i förhållande till om begreppet föranleder juridisk dubbelbeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning med syftet att underlätta analysens stringens.

## 3.1 C-513/04 Kerckhaert & Morres<sup>30</sup>

### 3.1.1 Omständigheter

Omständigheterna gällde två obegränsat skattskyldiga vilka tilldelats kapital från Frankrike. Belgisk skattelagstiftning statuerade att en inkomstskatt på tjugofem procent skulle tas ut på både inhemsk och utländsk inkommande kapital. Varken inhemska eller utländska utdelningar medgavs avräkning för betald skatt. I mål C-513/04 var tolkningsfrågan om ett nekat avdrag av betald utländsk skatt var oförenligt med kapitalfriheten.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Avgörandedatum: 14 november 2006.

<sup>31</sup> Mål C-513/04 *Kerckhaert and Morres*, p. 9 – 13.

### 3.1.2 Förslag till avgörande

I mål C-513/04 uppfattade inte generaladvokaten att den belgiska lagstiftningen negativt särbehandlade den gränsöverskridande situationen. Detta då både inhemskt och utländskt kapital omfattades av samma skattesats.<sup>32</sup> Enligt EUF-fördraget har inte en medlemsstat någon skyldighet att lindra en uppkommen juridisk dubbelbeskattning som följd av att två medlemsstater utövat sin beskattningsrätt.<sup>33</sup> På grund av den dåvarande unionsrättens saknade harmonisering uppkom en snedvridning av all ekonomisk verksamhet till följd av att olika skattesystem existerade sida vid sida.<sup>34</sup> Enligt generaladvokaten kan ett hinder till följd av att enskilda skattesystem existerar parallellt endast elimineras genom lagstiftning på unionsnivå.<sup>35</sup>

### 3.1.3 Dom

Enligt EU-domstolen i mål C-513/04 utgjorde inte den belgiska lagstiftningen någon åtskillnad mellan den gränsöverskridande situationen med den jämförbart inhemska situationen. Detta efter beaktande av att samma skattesats tillämpades.<sup>36</sup> Enligt EU-domstolen blev inte de två situationerna jämförbara med anledning av att den ena situationen redan beskattats i ett annat medlemsland.<sup>37</sup> Inte heller ansåg EU-domstolen att de belgiska medborgarna befann sig i en icke jämförbar situation för att de mottog kapital från utlandet. Därför var det inte heller oförenligt med kapitalfriheten att tillämpa samma skattesatser.<sup>38</sup> Den juridiska dubbelbeskattningen uppkom istället vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*.<sup>39</sup>

### 3.1.4 Kort kommentar

I mål C-513/04 ansågs de två situationerna objektivt jämförbara trots att den gränsöverskridande situationen beskattades tyngre. Således kan det utläsas att en juridisk dubbelbeskattning inte utgör ett hinder enligt unionsrätten om de två jämförbara situationerna behandlas likvärdigt inom den prövade nationella lagstiftningen. Enligt detta fall behandlades de två situationerna likvärdigt i förhållande till att samma skattesats tillämpades. Den högre beskattningen var istället orsakat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Generaladvokaten benämnde till och med att den juridiska dubbelbeskattningen anses oundviklig med hänsyn till att unionen

---

<sup>32</sup> Mål C-513/04, Förslag till avgörande av generaladvokaten Leendert .A. Geelhoed, föredraget den 6 april 2006, p. 21.

<sup>33</sup> Mål C-513/04, Förslag till avgörande av generaladvokaten Leendert .A. Geelhoed, föredraget den 6 april 2006, p. 30.

<sup>34</sup> Mål C-513/04, Förslag till avgörande av generaladvokaten Leendert .A. Geelhoed, föredraget den 6 april 2006, p. 36.

<sup>35</sup> Mål C-513/04, Förslag till avgörande av generaladvokaten Leendert .A. Geelhoed, föredraget den 6 april 2006, p. 38.

<sup>36</sup> Mål C-513/04 *Kerckhaert and Morres*, p. 17.

<sup>37</sup> Mål C-513/04 *Kerckhaert and Morres*, p. 19.

<sup>38</sup> Mål C-513/04 *Kerckhaert and Morres*, p. 18.

<sup>39</sup> Mål C-513/04 *Kerckhaert and Morres*, p. 20.

består av flera suveräna skattesystem. Således är en eliminering av en juridisk dubbelbeskattning endast möjlig efter harmonisering.

## 3.2 C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation<sup>40</sup>

### 3.2.1 Omständigheter

I mål C-446/04 tolkades en nationell bestämmelse vilken stadgade att en inhemsk situation fick undanta kapital från beskattning medan en gränsöverskridande situation beskattades för samma typ av inkomst. Detta efter att ett inhemskt bolag erhöll inkommande kapital från ett utländskt bolag. Inom omständigheterna fick det inhemska bolaget avräkna den källskatt som belastat det utländska kapitalet i källstaten.<sup>41</sup>

### 3.2.2 Förslag till avgörande

Generaladvokaten i mål C-446/04 bedömde att medlemsstaten, vilken har valt att beskatta bolaget, inte fick negativt särbehandla det gränsöverskridande kapitalet.<sup>42</sup> Generaladvokaten uppmärksamade dock att syftet med lagstiftningen, att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning, fullföljs genom olika metoder. Enligt generaladvokaten ankom det uteslutande på den aktuella medlemsstaten att välja metod för att uppnå syftet under förutsättning att metoden tillämpades likvärdigt i förhållande till de två jämförbara situationerna.<sup>43</sup> Under de aktuella omständigheterna ansåg inte generaladvokaten att effekten kunde bedömas likvärdig vid en asymmetrisk tillämpning av olika metoder med samma syfte. Detta efter hänvisning till att det gränsöverskridande kapitalet beskattades tyngre vid en tillämpad avräkningsmetod i förhållande till den undantagsmetod som tillämpades på den inhemska situationen.<sup>44</sup>

### 3.2.3 Dom

Enligt EU-domstolen i mål C-446/04 får varje medlemsstat bestämma sitt skattesystem och dess tillhörande beskattningsunderlag men med hänsyn till medlemsstaten beaktade unionsrätten. Således innehöll inte heller unionsrätten något hinder mot att en medlemsstat tillämpade olika metoder för att eliminera en ekonomisk dubbelbeskattning.<sup>45</sup> Om medlemsstaten tillämpade metoderna asymmetriskt fick inte det gränsöverskridande

---

<sup>40</sup> Avgörandedatum: 12 december 2006.

<sup>41</sup> Mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, p. 27 – 29, 33. Se även C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* för liknande omständigheter och motivering.

<sup>42</sup> Mål C-446/04, Förslag till avgörande av generaladvokaten L.A. Geelhoed, föredraget den 6 april 2006, p. 40.

<sup>43</sup> Mål C-446/04, Förslag till avgörande av generaladvokaten L.A. Geelhoed, föredraget den 6 april 2006, p. 42 – 43.

<sup>44</sup> Mål C-446/04, Förslag till avgörande av generaladvokaten L.A. Geelhoed, föredraget den 6 april 2006, p. 47 – 52.

<sup>45</sup> Mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* p. 47 – 48.

kapitalet beskattas tyngre. Medlemsstaten var dessutom tvungen att medge avräkning för den utländska skatten upp till det belopp som motsvarade den interna skatten. Om beskattningen i det andra landet var högre än i det aktuella medlemslandet var emellertid medlemslandet inte skyldig att medge högre avräkning än den skatt som skulle betalas i medlemslandet.<sup>46</sup> Bedömningen blev inte annorlunda om bestämmelserna istället syftade till att undanröja en juridisk dubbelbeskattning. Detta då den ekonomiska dubbelbeskattningen kvarstod.<sup>47</sup>

### 3.2.4 Kort kommentar

EU-domstolens prövning och generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-446/04 visade att medlemsstatens skattesuveränitet innehöll en rätt att fritt tillämpa en metod för att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning. Detta även till den del avräkningsmetoden tillämpas vid en gränsöverskridande situation och istället en undantagsmetod vid rent inhemska situationer. Detta med motiveringen att båda metoder syftar till att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning under förutsättning att beskattningen blev likvärdig. Bedömningen var oberoende om en juridisk dubbelbeskattning istället eliminerades. Generaladvokaten är helt i linje med EU-domstolens resonering till både motivering och förslag till avgörande.

## 3.3 C-379/05 Amurta<sup>48</sup>

### 3.3.1 Omständigheter

I mål C-379/05 behandlades utgående kapital från Nederländerna till en aktieägare i Portugal. Källstaten Nederländerna beskattade det utgående kapitalet med en skattesats om tjugofem procent om aktieägarandelen inte uppgick till tjugofem procent. Utdelningar som istället delades ut till andra interna belgiska bolag var undantagen beskattning oavsett aktieägarandelen. Tolkningsfrågan var således om ett hinder förelåg enligt kapitalfriheten.<sup>49</sup>

### 3.3.2 Förslag till avgörande

I mål C-379/05 fanns ingen skyldighet för källstaten att vidta åtgärder för att avskaffa en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning. Enligt generaladvokaten ansågs då källstaten avsäga sig sin beskattningsrätt. Undantaget är om källstaten valt att omfatta källan för beskattning vilket ledde till att interna bolag och utländska bolag kan anses vara i en jämförbar situation. Då uppkommer istället dubbelbeskattningen grundat på den interna lagstiftningen. Detta var för handen under de prövade

---

<sup>46</sup> Mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, p. 49 – 52.

<sup>47</sup> Mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, p. 63.

<sup>48</sup> Avgörandedatum: 8 november 2007

<sup>49</sup> Mål C-379/05 *Amurta*, p. 2, 11 – 14. Se även mål C-170/05 *Denkavit* för liknande omständigheter och motivering.

omständigheterna vilket tvingade Nederländerna att ge samma förmåner till det utländska bolaget som det interna bolaget.<sup>50</sup>

### 3.3.3 Dom

Enligt EU-domstolen i mål C-379/05 befann sig den icke bosatta aktieägaren i en jämförbar situation med den interna situationen. Detta efter att EU-domstolen påpekat att båda var utsatta för en risk att dubbelbeskattas efter att Nederländerna valt att utöva sin beskattningsrätt och omfatta även den gränsöverskridande situationen inom sitt beskattningsunderlag. Då Nederländerna valt att undvika den ekonomiska dubbelbeskattningen för den interna situationen utgjorde Nederländernas beskattningsanspråk en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen efter att risken endast var reell för den gränsöverskridande situationen.<sup>51</sup> EU-domstolen höll fast vid sin bedömning trots att den gränsöverskridande situationen kunde åtnjuta andra fördelar inom den tillämpliga nationella lagstiftningen.<sup>52</sup>

### 3.3.4 Kort kommentar

I mål C-379/05 är både EU-domstolen och generaladvokaten samstämmiga inom både motivering och avgörande. Om en medlemsstat valt att utöva sin beskattningsrätt på en gränsöverskridande omständighet och både den gränsöverskridande situationen och den inhemska situationen riskerar att utsättas för en ekonomisk dubbelbeskattning är dessa två jämförbara. Om medlemsstaten sedan tillämpar en lagstiftning vars syfte är att eliminera uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning och samma syfte endast upprätthålls i förhållande till den interna situationen uppkommer en negativ särbehandling.

## 3.4 C-194/06 Orange European Small Cap

### 3.4.1 Omständigheter

Omständigheterna i mål C-194/06 gällde ett nederländskt bolag vilket begärde avräkning för utländsk betald källskatt. Bolaget hävdade annars att en negativ särbehandling förelåg i jämförelse med inhemskt kapital vilka tilläts en avräkning. Både inhemskt och utländskt kapital belastades med en skattesats om noll procent.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Mål C-379/05, Förslag till avgörande av generaladvokaten Paolo Mengozzi, föredraget den 7 juni 2007, p. 40 – 45.

<sup>51</sup> Mål C-379/05 *Amurta*, p. 37 – 41.

<sup>52</sup> Mål C-379/05 *Amurta*, p. 75.

<sup>53</sup> Mål C-194/06 *Orange European Small Cap*, p. 26.

### 3.4.2 Förslag till avgörande

Enligt generaladvokaten var en negativ särbehandling för handen om en medlemsstat tillämpat olika bestämmelser på jämförbara situationer.<sup>54</sup> I mål C-194/06 behandlades dock utländskt kapital på samma sätt som ett rent inhemskt kapital.<sup>55</sup> Generaladvokaten ansåg att den tyngre beskattningen av inkommande utländskt kapital inte utgjorde en negativ särbehandling efter ett särskiljande inom den tillämpliga lagstiftningen. Den hårdare beskattningen uppkom istället för att även källstaterna valt att beskatta samma inkomst.<sup>56</sup>

### 3.4.3 Dom

EU-domstolen inledde med att informera om att en gränsöverskridande situation kunde beskattas på flera nivåer. En sådan beskattning kunde inte heller undvikas efter att unionsrätten saknade harmonisering inom området.<sup>57</sup> I mål C-194/06 stadgade den tillämpliga nederländska lagstiftningen en skattesats om noll procent på både inhemskt och gränsöverskridande kapital. EU-domstolen angav att den tillämpliga lagstiftningen inte beaktade inkomsten oavsett om det var en inhemsk situation eller en gränsöverskridande situation. Således behandlades de två situationerna likvärdigt. Den tyngre beskattningen uppkom istället vid *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsländer.<sup>58</sup> Vid en sådan tyngre beskattning har inte hemvistlandet ett ovillkorligt ansvar att förhindra uppkommen dubbelbeskattning.<sup>59</sup> Detta trots att det inhemska kapitalet tilläts avräkna en ekonomisk dubbelbeskattning.<sup>60</sup>

### 3.4.4 Kort kommentar

EU-domstolen fastställde i mål C-196/04 att både juridisk dubbelbeskattning och ekonomisk dubbelbeskattning kan uppkomma genom ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Detta under förutsättning att medlemsstaten inte negativt särbehandlar den gränsöverskridande situationen. Då uppkom inte heller en skyldighet för medlemsstaten att eliminera den uppkomna juridiska dubbelbeskattningen trots att en efterföljande ekonomisk dubbelbeskattning avräknades för den jämförbara inhemska situationen. Generaladvokatens förslag till avgörande uppfattas synonymt med EU-domstolens dom.

---

<sup>54</sup> Mål C-194/06, Förslag till avgörande av generaladvokaten Yves Bot, föredraget den 3 juli 2007, p. 84.

<sup>55</sup> Mål C-194/06 Förslag till avgörande av generaladvokaten Yves Bot, föredraget den 3 juli 2007, p. 85.

<sup>56</sup> Mål C-194/06, Förslag till avgörande av generaladvokaten Yves Bot, föredraget den 3 juli 2007, p. 89.

<sup>57</sup> Mål C-194/06 *Orange European Small Cap*, p. 30 – 32.

<sup>58</sup> Mål C-194/06 *Orange European Small Cap*, p. 34 – 37.

<sup>59</sup> Mål C-194/06 *Orange European Small Cap*, p. 41.

<sup>60</sup> Mål C-194/06 *Orange European Small Cap*, p. 39 – 40, 42.



## 3.5 C-67/08 Block

### 3.5.1 Omständigheter

I mål C-67/08 gällde prövningen ett arv beläget i Spanien men där arvtagaren var bosatt i Tyskland. Spanien belastade arvet med en källskatt. Således uppkom en juridisk dubbelbeskattning för den skattskyldige efter att Tyskland nekat avdrag för den betalda källskatten i Spanien. Tolkningsfrågan var således om ett hinder förelåg enligt kapitalfriheten.<sup>61</sup>

### 3.5.2 Dom

I mål C-67/08 påtalade EU-domstolen att det ifrågavarande kapitalet hade beskattats identiskt enligt den tillämpliga lagstiftningen om kapitalet istället hade varit beläget inom Tyskland.<sup>62</sup> EU-domstolen ansåg därför att nekandet till avdrag av den redan betalda utländska skatten inte utgjorde en negativ särbehandling och var således inte en självständig anledning till den uppkomna tyngre beskattningen.<sup>63</sup> Den juridiska dubbelbeskattningen var istället ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater.<sup>64</sup> EU-domstolen konstaterade vidare att unionsrätten inte heller innehöll någon reglering om ett avskaffande av all dubbelbeskattning inom unionen. Således innehöll inte heller unionsrätten någon reglering över hur beskattningsrätten skulle fördelats. EU-domstolen konstaterade dessutom att medlemsländerna följaktligen inte var skyldiga att anpassa sina egna skattesystem till de övriga medlemsländernas skattesystem i syfte att undvika en uppkommen dubbelbeskattning.<sup>65</sup> Detta då medlemsstaterna själv väljer beskattningsunderlag och utformningen av sitt skattesystem. Av nämnda anledningar ansågs inte den nationella bestämmelsen utgöra en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen utan istället uppkom den tyngre beskattningen efter medlemsstaternas olikheter i dess skattesystem.<sup>66</sup>

### 3.5.3 Kort kommentar

EU-domstolen ansåg att ingen negativ särbehandling förelåg trots att den tyska bestämmelsen nekade avdrag för redan betald utländsk källskatt. Detta efter att beskattningen hade varit identisk om kapitalet istället varit beläget i hemstaten. Istället utgjorde den juridiska beskattningen ett resultat av ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Detta med en hänvisning till medlemsstaternas fortsatta skattesuveränitet på området och dess följande rätt att självständigt bestämma dess beskattningsunderlag. Av samma anledning följde att unionsrätten saknade bestämmelser vilka fördelade beskattningsrätten och således var inte medlemsstaten tvungen att anpassa sitt skattesystem för att eliminera den juridiska dubbelbeskattningen.

---

<sup>61</sup> Mål C-67/08 *Block*, p. 9 -12.

<sup>62</sup> Mål C-67/08 *Block*, p. 25.

<sup>63</sup> Mål C-67/08 *Block*, p. 27 - 28.

<sup>64</sup> Mål C-67/08 *Block*, p. 28.

<sup>65</sup> Mål C-67/08 *Block*, p. 30 – 31.

<sup>66</sup> Mål C-67/08 *Block*, p. 34 – 35.

## 3.6 C-128/08 Damseux<sup>67</sup>

### 3.6.1 Omständigheter

I mål C-128/08 belastades ett inkommande utländskt kapital av inkomstskatt i Belgien och av en källskatt i källstaten. Den skattskyldige hävdade att hemstaten var tvungen att medge avräkning för den utländska betalda källskatten för att inte ge upphov till ett hinder av kapitalfriheten.<sup>68</sup>

### 3.6.2 Dom

EU-domstolen inledde mål C-128/08 med ett beskrivande av medlemsstaternas skattesuveränitet i förhållande till deras självständighet att organisera sitt beskattningsunderlag. EU-domstolen anmärkte vidare att detta kunde leda till en juridisk dubbelbeskattning om båda stater valt att utöva sin behörighet att beskatta samma utdelning men med olika anknytningskriterier.<sup>69</sup> EU-domstolen angav därefter att uppkomna nackdelar, vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*, inte ansågs oförenlig med unionsrätten under förutsättning att ingen negativ särbehandling förelåg.<sup>70</sup> EU-domstolen angav att unionsrättens bestämmelser inte omfattade enhetliga bestämmelser vilka fördelade beskattningsrätten mellan två medlemsstater vid en internationell dubbelbeskattning. Konsekvensen är således att medlemsstaterna ensidigt bestämmer kriterierna för att omfattas av dess beskattningsunderlag. Slutligen tillade EU-domstolen att källstaten inte hade en förtur på beskattningsrätten vilket innebar att hemstaten inte belastades med en ovillkorlig skyldighet att eliminera den juridiska dubbelbeskattningen.<sup>71</sup>

### 3.6.3 Kort kommentar

EU-domstolen konstaterade i mål C-128/08 specifikt det som stadgats i tidigare behandlade domar. Då unionsrätten saknade harmonisering på området stadgades inte heller vilken av de två staterna som har beskattningsförtur framför den andra medlemsstaten. Om ingen av medlemsstaterna negativt särbehandlade den gränsöverskridande situationen är den tyngre beskattningen ett resultat av ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. EU-domstolen stadgar än en gång att medlemsstaten under de ifrågavarande omständigheterna inte har en skyldighet att eliminera den tyngre beskattningen.

---

<sup>67</sup> Avgörandedatum: 16 juli 2009.

<sup>68</sup> Mål C-128/08 *Damseaux*, p. 6 – 9.

<sup>69</sup> Mål C-128/08 *Damseaux*, p. 24-26.

<sup>70</sup> Mål C-128/08 *Damseaux*, p. 27.

<sup>71</sup> Mål C-128/08 *Damseaux*, p. 28 – 29, 31, 33 och 34. Se även mål C-540/11 *Levy and Sebbag* där EU-domstolen slog fast det *parallella utövandet av beskattningsrätten* genom ett beslut istället för en dom under liknande omständigheter.

## 3.7 C-311/08 SGI<sup>72</sup>

### 3.7.1 Omständigheter

I mål C-311/08 hade den belgiska skattemyndigheten beslutat att upptaxera ett belgiskt bolags resultat. Detta efter ett räntefritt lån till ett bolag med säte i en annan medlemsstat. En liknande upptaxering gjordes inte om det låntagande bolaget hade säte inom Belgien. Frågan var således om upptaxeringen utgjorde ett hinder enligt unionsrätten.<sup>73</sup>

### 3.7.2 Förslag till avgörande

Generaladvokaten ansåg i mål C-311/08 att den gränsöverskridande situationen behandlades mindre förmånligt än den rent jämförbara inhemska situationen då en ekonomisk dubbelbeskattning endast uppkom för den gränsöverskridande situationen.<sup>74</sup> Den ekonomiska dubbelbeskattningen var således inte ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* utan berodde istället på att den unilaterala lagstiftningen negativt särbehandlade den gränsöverskridande situationen. Den negativa särbehandlingen uppkom således för att Belgien kunde utesluta risken för ekonomisk dubbelbeskattning för den gränsöverskridande situationen genom att avstå från att återföra vinsten.<sup>75</sup>

### 3.7.3 Dom

Enligt EU-domstolen i mål C-311/08 förelåg en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen då de två jämförbara situationerna inte behandlades likvärdigt efter att EU-domstolen ansåg att den gränsöverskridande situationen beskattades tyngre.<sup>76</sup> Den unilaterala lagstiftningen medförde endast att en risk för ekonomisk dubbelbeskattning var reell för den gränsöverskridande situationen. Detta efter att EU-domstolen sett till att borgenären i den andra medlemsstaten även kunde beskattas för samma lån.<sup>77</sup>

### 3.7.4 Kort kommentar

I mål C-311/08 enligt EU-domstolen förelåg en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen efter att den tyngre beskattningen kunde härledas till den unilaterala bestämmelsen. Detta efter att medlemsstaten valt att beskatta den gränsöverskridande vilket medförde att den gränsöverskridande situationen var jämförbar med den rent inhemska

---

<sup>72</sup> Avgörandedatum: 21 januari 2010.

<sup>73</sup> Mål C-311/08 *SGI*, p. 9 – 16.

<sup>74</sup> Mål C-311/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, föredraget den 10 september 2009, p. 43 – 47, 49.

<sup>75</sup> Mål C-311/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, föredraget den 10 september 2009, p. 50 – 51.

<sup>76</sup> Mål C-311/08 *SGI*, p. 42, 43, 50 - 53.

<sup>77</sup> Mål C-311/08 *SGI*, p. 53 - 54. Se även mål C-371/10 *National Grid Indus* för liknande motivering.

situationen, vilken inte riskerade samma ekonomiska dubbelbeskattning. Samma slutsats stadgar generaladvokaten men var mer tydlig inom sitt resonerande. Generaladvokaten resonerade utifrån att ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* förelåg tills den tyngre beskattningen kunde härledas till den unilaterala bestämmelsen.

## 3.8 C-96/08 CIBA<sup>78</sup>

### 3.8.1 Omständigheter

I mål C-96/08 gällde prövningen ett ungerskt bolag vilket betalade två liknande avgifter både i hemstaten och i källstaten för en filial. Bolaget hävdade att beaktandet av filialen som ett underlag till den belastade avgiften i hemstaten innebar en negativ särbehandling. Detta då en liknande dubbelbörd inte uppkom för ett inhemskt bolag utan en utländsk filial.<sup>79</sup>

### 3.8.2 Förslag till avgörande

Generaladvokaten uppmärksammade i mål C-96/08 att unionsrätten saknade bestämmelser som begränsade en uppkommen internationell dubbelbeskattning.<sup>80</sup> Generaladvokaten betonade att kumulativa bördor som kunde uppkomma vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* inte kunde uppfattas som oförenliga hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna. Således kunde två skattesystem vilka existerade parallellt resultera i oundvikliga störningar för en ekonomisk verksamhet inom unionen.<sup>81</sup> Under de prövade omständigheterna uppstod emellertid den tyngre beskattningen efter att medlemsstaten ensidigt utövat sin beskattningsrätt.<sup>82</sup> En negativ särbehandling uppstod efter att medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt att beskatta inkomsten vilken inte kunde utnyttja de inhemska kvittningsmöjligheterna med anledning av den tillämpliga lagstiftningens ordalydelse i samma utsträckning som en intern situation.<sup>83</sup>

### 3.8.3 Dom

I mål C-96/08 ansåg EU-domstolen att en ekonomisk dubbelbeskattning uppkommit efter en skyldighet för bolaget att betala två liknande avgifter men i olika medlemsländer. Enligt EU-domstolen var dock den ekonomiska dubbelbeskattningen ett resultat vid ett *parallellt utövande av*

---

<sup>78</sup> Avgörandedatum: 15 april 2010.

<sup>79</sup> Mål C-96/08 *CIBA*, p. 8 – 10, 16.

<sup>80</sup> Mål C-96/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston, föredraget den 17 december 2009, p. 25.

<sup>81</sup> Mål C-96/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston, föredraget den 17 december 2009, p. 26.

<sup>82</sup> Mål C-96/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston, föredraget den 17 december 2009, p. 30 och 38.

<sup>83</sup> Mål C-96/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston, föredraget den 17 december 2009, p. 39 – 42.

*beskattningsrätten*. Den tyngre beskattningen var sålunda ett resultat av medlemsstaternas skattesuveränitet och den obefintliga skyldigheten att anpassa det inhemska skattesystemet för att eliminera samma dubbelbeskattning.<sup>84</sup> EU-domstolen betonade att en dubbelbeskattning inte är ett oförenligt hinder enligt EUF-fördragets fria rörligheter.<sup>85</sup> Däremot ansåg EU-domstolen att en svårighet att ta del av en tillämpad lagstiftning vilken innehöll en avdragsrätt för den uppkomna ekonomiska dubbelbeskattningen kunde utgöra en negativ särbehandling av två jämförbara situationen.<sup>86</sup>

### 3.8.4 Kort kommentar

I mål C-96/08 var EU-domstolen och generaladvokaten skiljaktiga med anledning av om ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* förelåg. EU-domstolen slog fast att den ekonomiska dubbelbeskattningen var ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater och att dubbelbeskattningen således inte utgjorde en negativ särbehandling enligt samma unilaterala bestämmelse. Generaladvokaten ansåg istället att den unilaterala bestämmelsen utgjorde en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen efter en inledande redogörelse för förutsättningarna till ett parallellt utövande av beskattningsrätten. Detta efter att generaladvokaten ansåg att den ekonomiska dubbelbeskattningen kunde härledas till medlemsstatens utövande av dess beskattningsrätt.

## 3.9 C-487/08 Kommissionen mot Spanien<sup>87</sup>

### 3.9.1 Omständigheter

Mål C-487/08 gällde ett utländskt bolag med andelar i ett spanskt bolag. Den spanska lagstiftningen stadgade eliminering av ekonomisk dubbelbeskattning för den gränsöverskridande situationen under förutsättningen att det utländska bolaget ägde en viss andel av det spanska bolaget. Inom ett rent internt förhållande krävdes inte en lika hög ägarandel för att åtnjuta samma avräkning.<sup>88</sup>

### 3.9.2 Dom

EU-domstolen betonade i mål C-487/08 att två situationer närmar sig jämförbarhet från den tidpunkt en medlemsstat ensidigt föreskrivit att även aktieägare utan hemvist i landet ska belastas med inkomstskatt på kapital med ursprung i medlemsstaten. I detta fall ansåg EU-domstolen att den ekonomiska dubbelbeskattningen uteslutande berodde på att medlemsstaten utövade sin beskattningsrätt vilket enligt EU-domstolen uteslöt beaktande

---

<sup>84</sup> Mål C-96/08 *CIBA*, p. 25, 27-28.

<sup>85</sup> Mål C-96/08 *CIBA*, p. 29.

<sup>86</sup> Mål C-96/08 *CIBA*, p. 41 – 44.

<sup>87</sup> Avgörandedatum: 3 juni 2010.

<sup>88</sup> Mål C-487/08 *Kommissionen mot Spanien*, p. 9 – 10, 12.

av en beskattningsskyldighet i en annan medlemsstat.<sup>89</sup> Då medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt även på utgående utdelningar till ett annat medlemsland befann sig den gränsöverskridande situationen i en jämförbar situation med en rent inhemsk situation. Detta då båda utsattes för en risk att belastas med en ekonomisk dubbelbeskattning. Således utgjorde ett särskiljande mellan de två situationerna en negativ särbehandling.<sup>90</sup> EU-domstolen bekräftade att en internationell dubbelbeskattning som uppstår vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* inte utgör ett hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna under förutsättning att de två jämförbara situationerna behandlas lika. I mål C-487/08 förelåg dock inte ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Istället ansågs den tyngre beskattningen bero på att det aktuella medlemslandet utövat sin beskattningsrätt.<sup>91</sup>

### 3.9.3 Kort kommentar

Enligt EU-domstolen i mål C-487/08 närmar sig två situationer jämförbarhet om en medlemsstat ensidigt valt att beskatta den gränsöverskridande situationen. Om båda situationerna sedan riskerar att utsättas för en ekonomisk dubbelbeskattning, efter att den enskilda medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt, så anses de två situationerna vara jämförbara. Således måste den gränsöverskridande situationen behandlas på samma sätt som den inhemska situationen. I annat fall uppkommer en negativ särbehandling efter att en medlemsstat, istället för ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater, utövat sin beskattningsrätt.

## 3.10 C-262/09 Meilicke and others<sup>92</sup>

### 3.10.1 Omständigheter

Prövningen i mål C-262/09 gällde en person i Tyskland som tilldelats kapital med ursprung i Danmark. Den skattskyldige avled och kapitalet gick i arv till skattskyldiga bosatta i Danmark. Arvingarna ansåg att den utländska skatten på kapitalet skulle avräknas mot inkomstbeskattningen i dess helhet. En nekad avräkning skulle annars utgöra ett hinder enligt kapitalfriheten då en avräkning medgavs för ett rent internt förhållande.<sup>93</sup>

### 3.10.2 Förslag till avgörande

I mål C-262/09 bekräftade generaladvokaten att en tillämplig lagstiftnings syfte, att undvika ekonomisk dubbelbeskattning, medförde att den gränsöverskridande situationen och den inhemska situationen utgjorde jämförbara situationer med hänsyn till den uppkomna risken för ekonomisk

---

<sup>89</sup> Mål C-487/08 *Kommissionen mot Spanien*, p. 51 – 52.

<sup>90</sup> Mål C-487/08 *Kommissionen mot Spanien*, p. 53.

<sup>91</sup> Mål C-487/08 *Kommissionen mot Spanien*, p. 56-57.

<sup>92</sup> Avgörandedatum: 30 juni 2011.

<sup>93</sup> Mål C-262/09 *Meilicke II*, p. 15 – 17.

dubbelbeskattning.<sup>94</sup> Emellertid uppstod ingen skyldighet för medlemsstaten att medge en högre avräkning än till den del som motsvarade den inhemska inkomstbeskattningen. I annat fall skulle den aktuella medlemsstatens skattesuveränitet undermineras till fördel för den andra medlemsstaten. Generaladvokaten ansåg sålunda att den tyngre beskattningen som följde för den gränsöverskridande situationen utgjorde en nackdel till följd av olikheter mellan de involverade medlemsstaternas skattesystem.<sup>95</sup>

### 3.10.3 Dom

I mål C-262/09 fastställde EU-domstolen att en tillämplig lagstiftnings syfte, att eliminera uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning, medförde att två icke jämförbara situationer blev jämförbara. Detta om båda situationerna riskerade att drabbas av en ekonomisk dubbelbeskattning.<sup>96</sup> Således uppstod en skyldighet för medlemsstaten att behandla de jämförbara situationerna likvärdigt. Under de aktuella omständigheterna innebar en likvärdig behandling uteslutande att den betalda utländska skatten i källstaten skulle beaktas i hemstaten till den del den motsvarade den inhemska beskattningen. En mer långtgående skyldighet skulle annars inneburi att den prövade medlemsstatens skattesuveränitet begränsats för att den andra medlemsstaten utövade sin beskattningsrätt.<sup>97</sup>

### 3.10.4 Kort kommentar

I mål C-262/09 är EU-domstolens dom och generaladvokaten yttrande överensstämmande med tidigare behandlade domar. I detta fall beaktades uteslutande lagstiftningens syfte och således om en risk för ekonomisk dubbelbeskattning var för handen. Därjämte är inte medlemsstaten skyldig att medge högre avräkning än det som motsvarar den inhemska beskattningen med motiveringen att dess skattesuveränitet annars undermineras till fördel för den andra medlemsstaten som valt att utöva sin beskattningsrätt.

## 3.11 C-436/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel<sup>98</sup>

### 3.11.1 Omständigheter

Mål C-436/08 gällde två bolag belägna i Österrike vilka tilldelats kapital från utlandet. Det ena bolaget redovisade ett underskott av näringsverksamheten. Båda bolagen ansåg att det utländska kapitalet skulle

---

<sup>94</sup> Mål C-262/09, Förslag till avgörande av generaladvokat Verica Trstenjak, föredraget den 13 januari 2011, p. 30 – 31.

<sup>95</sup> Mål C-262/09, Förslag till avgörande av generaladvokat Verica Trstenjak, föredraget den 13 januari 2011, p. 59 – 62.

<sup>96</sup> Mål C-262/09 *Meilicke II*, p. 29 – 30.

<sup>97</sup> Mål C-262/09 *Meilicke II*, p. 31 – 34.

<sup>98</sup> Avgörandedatum: 10 februari 2011.

undantas från beskattning i Österrike istället för att avräknas med hänsyn till den jämförbara interna situationen.<sup>99</sup>

### 3.11.2 Förslag till avgörande

I mål C-436/08 benämnde inte generaladvokaten en asymmetrisk tillämpning av elimineringsmetoderna likvärdiga enligt EUF-fördraget. Generaladvokaten menade, som utgångspunkt, att undantagsmetoden inte kunde anses utgöra ett verkligt samband med syftet att undvika den ekonomiska dubbelbeskattningen för den inhemska utdelningen.<sup>100</sup> Trots generaladvokatens ovilja att benämna de två metoderna som likvärdiga gick generaladvokaten vidare och befäste att avräkningsmetoden och undantagsmetoden bedömdes likvärdiga så länge skattesatsen för de två situationerna ansågs likvärdig.<sup>101</sup> Generaladvokaten benämnde dock inte den asymmetriska tillämpningen likvärdig vid en förlust. Vid en tillämpning av avräkningsmetoden när den gränsöverskridande situationen istället gällde en förlust uppkom en risk för en framtida ekonomisk dubbelbeskattning för den gränsöverskridande situationen men inte för den rent inhemska jämförbara situationen.<sup>102</sup>

Generaladvokaten ansåg vidare att unionsrätten inte vid tillfället innehöll något allmänt förbud mot juridisk dubbelbeskattning. På grund av detta kunde det inte heller finnas något krav på att medge att en eventuell förlust fick skjutas fram till nästkommande taxeringsår. Den högre beskattningen var därför ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*.<sup>103</sup>

### 3.11.3 Dom

I mål C-436/08 bedömde EU-domstolen att en asymmetrisk tillämpning av olika metoder för att eliminera uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning var förenlig med den fria rörligheten. Båda metoderna kunde säkerställa en likvärdig behandling av de två jämförbara situationerna då skattebördan blev densamma oberoende om inkomsten var rent inhemsk eller utländsk. EU-domstolen ansåg att skattebördan och den likvärdiga behandlingen var särskilt tydlig när hemstaten tillämpade en högre skattesats än källstaten.<sup>104</sup>

Enligt EU-domstolen kunde inte samma förenlighet med den fria rörligheten uppnås om det istället gällde en asymmetrisk tillämpning av metoderna vid en förlust om inte den skattskyldige erbjöds att skjuta upp förlusten till nästkommande taxeringsår. Då en risk för en ekonomisk dubbelbeskattning uppstod endast vid avräkningsmetoden och inte vid en tillämpning av

<sup>99</sup> Mål C-436/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel*, p. 9 – 10.

<sup>100</sup> Mål C-436/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, föredraget den 11 november 2011, p. 32 – 44.

<sup>101</sup> Mål C-436/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, föredraget den 11 november 2011, p. 16 – 17.

<sup>102</sup> Mål C-436/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, föredraget den 11 november 2011, p. 33, 44.

<sup>103</sup> Mål C-436/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, föredraget den 11 november 2011, p. 147 – 149.

<sup>104</sup> Mål C-436/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel*, p. 86 – 89.



undantagsmetoden förekom en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen.<sup>105</sup>

Samma resultat gällde inte enligt EU-domstolen vid en uppkommen juridisk dubbelbeskattning. I mål C-436/08 utgjorde inte den framtida juridiska dubbelbeskattningen en negativ särbehandling. Istället var den juridiska dubbelbeskattningen ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* av två medlemsstater. Unionsrätten innehöll ingen skyldighet för medlemsstaterna att undanröja uppkommen juridisk dubbelbeskattning och därför belastades inte Österrike heller av en skyldighet att hindra en framtida juridisk dubbelbeskattning.<sup>106</sup>

### 3.11.4 Kort kommentar

I mål C-436/08 utvecklade EU-domstolen och generaladvokaten tidigare rättspraxis genom att stadga att en asymmetrisk tillämpning av elimineringsmetoderna utgjorde en likvärdig behandling av två jämförbara situationer. Dock under förutsättning att beskattningen inte blev tyngre. Samma utfall gällde inte om den gränsöverskridande situationen istället gällde en förlust. Således utgör inte en asymmetrisk tillämpning av metoderna en likvärdig behandling då den gränsöverskridande riskerade att belastas av en ekonomisk dubbelbeskattning nästkommande taxeringsår. Generaladvokatens utlåtande var ingående och ansåg initialt att en asymmetrisk tillämpning istället skulle utgöra en negativ särbehandling efter att syftet saknade verklig relevans för den inhemska situationen. I förhållande till den juridiska dubbelbeskattningen var domen i linje med tidigare domar.

## 3.12 C-284/09 Kommissionen mot Tyskland<sup>107</sup>

### 3.12.1 Omständigheter

Mål C-284/09 behandlade en beskattning av utgående utdelningar till ett annat medlemsland. De utgående utdelningarna beskattades med en skattesats om tjugofem procent. Under ett rent inhemskt förhållande var nittiofem procent av utdelningen undantagen från skatt och resterande beskattning fick under en senare beskattning avräknas.<sup>108</sup>

### 3.12.2 Dom

I mål C-284/09 fastställde EU-domstolen att situationerna var objektivt jämförbara efter att en medlemsstat ensidigt belastat ett utgående kapital

---

<sup>105</sup> Mål C-436/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel*, p. 158 – 159.

<sup>106</sup> Mål C-436/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel*, p. 169 och 171.

<sup>107</sup> Avgörandedatum: 20 oktober 2011.

<sup>108</sup> Mål C-284/09 *Kommissionen mot Tyskland*, p. 17 och 25. Se även C-384/11 *Tate & Lyle Investments* där samma omständigheter slogs fast genom ett beslut istället för en dom.

med källskatt.<sup>109</sup> Således uppfattade EU-domstolen att den tyngre beskattningen uteslutande kunde härledas till medlemsstatens utövande av dess beskattningsrätt. Detta medförde att den beskattning som kunde ske i en annan medlemsstat saknade betydelse.<sup>110</sup> Då syftet inte upprätthölls med hänsyn till att den ekonomiska dubbelbeskattningen bestod för den gränsöverskridande situationen utgjorde den inhemska bestämmelsen en negativ särbehandling.<sup>111</sup> Tyskland ansåg dock inte att situationerna skulle beaktas som jämförbara eftersom kapitalet till det tyska mottagarbolaget slutligen belastades med en högre total skatt än det utländska mottagarbolaget. Enligt EU-domstolen var inte den totala högre beskattningen för det inhemska bolaget relevant.<sup>112</sup>

### 3.12.3 Kort kommentar

I mål C-284/09 konstaterade EU-domstolen än en gång att två icke jämförbara situationer närmar sig att betraktas som jämförbara om en medlemsstat ensidigt beslutat att utöva sin beskattningsrätt på en gränsöverskridande situation. Precis som i tidigare rättsfall påpekar EU-domstolen att syftet måste upprätthållas. Då syftet i den nationella bestämmelsen inte upprätthölls för den gränsöverskridande situationen betonade EU-domstolen att beskattningen i den andra medlemsstaten var utan betydelse.

## 3.13 C-310/09 Accor<sup>113</sup>

### 3.13.1 Omständigheter

Mål C-310/09 gällde ett inhemskt bolag som erhöll utländskt inkommande utdelningar vilka inte beskattades i källstaten. Bolaget i sin tur delade ut de utländska utdelningarna till inhemska mottagare. Om bolaget istället delat ut inhemska utdelningar skulle bolaget medges ett skattetillgodohavande på förskottsskatten som tidigare tagits ut på de inkomna utdelningarna. Således utsattes det interna bolaget, vilket delade ut utländskt kapital, för en ekonomisk dubbelbeskattning. Liknande ekonomisk dubbelbeskattning belastade inte en inhemsk situation.<sup>114</sup>

### 3.13.2 Förslag till avgörande

I mål C-310/09 kunde skillnaden i behandling härledas tillbaka till den nationella lagstiftningen enligt generaladvokaten. Den franska lagstiftningen innebar sålunda att de jämförbara situationerna behandlades olika och därför förelåg även en negativ särbehandling. Detta med avseende på att det

---

<sup>109</sup> Mål C-284/09 *Kommissionen mot Tyskland*, p. 56.

<sup>110</sup> Mål C-284/09 *Kommissionen mot Tyskland*, p. 57.

<sup>111</sup> Mål C-284/09 *Kommissionen mot Tyskland*, p. 58.

<sup>112</sup> Mål C-284/09 *Kommissionen mot Tyskland*, p. 59 – 60.

<sup>113</sup> Avgörandedatum: 15 september 2011.

<sup>114</sup> Mål C-310/09 *Accor*, p. 15 – 23.

inhemska bolaget med utländskt kapital slutligen hade ett mindre belopp att dela ut än en jämförande rent inhemsk situation.<sup>115</sup>

### 3.13.3 Dom

EU-domstolen stadgade att en medlemsstat, vilken valt att eliminera en ekonomisk dubbelbeskattning, måste behandla två jämförbara situationer likvärdigt oavsett vilken metod som tillämpas. Om lagstiftningen var instiftad med syftet att undvika en ekonomisk dubbelbeskattning var båda situationerna jämförbara eftersom båda löpte risk att utsättas för en ekonomisk dubbelbeskattning.<sup>116</sup> I mål C-310/09 påpekade EU-domstolen att det inhemska bolaget inte inkomstbeskattades för de utländska inkommande utdelningarna. Av samma anledning kunde inte bolaget tillgodogöra sig lagstiftningens syfte vilket var att undvika en ekonomisk dubbelbeskattning.<sup>117</sup> Bolaget kunde således inte uppfylla kravet enligt den nationella bestämmelsen vilket medförde att den nationella lagstiftningens syfte inte upprätthölls.<sup>118</sup>

### 3.13.4 Kort kommentar

Återigen visade C-310/09 att två situationer ansågs jämförbara om den gränsöverskridande situationen och den interna situationen riskerade att påföras en ekonomisk dubbelbeskattning efter att den enskilda medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt på den gränsöverskridande situationen. Rättsfallet visade även att EU-domstolen inte beaktade om bolaget inte utsattes för en juridisk dubbelbeskattning i det första ledet då lagstiftningen syftade till att undvika en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning vilket i mål C-310/09 innebar att syftet inte upprätthölls.

## 3.14 C-157/10 Banco Bilbao Vizcaya Argentaria<sup>119</sup>

### 3.14.1 Omständigheter

I mål C-157/10 prövades omständigheter gällande ett bolag i Spanien vilket mottog räntor från ett bolag i Belgien. Genom ett undantag inom den belgiska lagstiftningen beskattades inte räntorna i Belgien. Det spanska bolaget begärde avräkning av den motsvarande skatten för det utländska inkommande kapitalet men nekades. Motiveringen löd att den spanska lagstiftningen krävde att den utländska skatten faktiskt skulle vara erlagd.<sup>120</sup>

---

<sup>115</sup> Mål C-310/09, Förslag till avgörande av generaladvokat Paolo Mengozzi, föredraget den 22 december 2010, p. 40 – 50.

<sup>116</sup> Mål C-310/09 *Accor*, p. 41 – 45.

<sup>117</sup> Mål C-310/09 *Accor*, p. 46 – 48.

<sup>118</sup> Mål C-310/09 *Accor*, p. 49 – 50.

<sup>119</sup> Avgörandedatum: 8 december 2011.

<sup>120</sup> Mål C-310/09 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, p. 10 – 14.

### 3.14.2 Dom

I mål C-157/10 uppmärksammade EU-domstolen att en gränsöverskridande situation kunde bli föremål för en juridisk dubbelbeskattning om två medlemsstater valt att utöva sina respektive beskattningsrätter.<sup>121</sup> I detta fall föreskrev den tillämpliga lagstiftningen att en avräkning av utländsk betald skatt medgavs under förutsättning att den utländska skatten de facto var betald.<sup>122</sup> EU-domstolen betonade att unionsrätten inte statuerade någon skyldighet för medlemsstaterna att anpassa sina skattesystem i syfte att neutralisera en uppkommen internationell dubbelbeskattning. Således fann EU-domstolen att den interna bestämmelsen inte negativt särbehandlade den gränsöverskridande situationen utan den tyngre beskattningen föranleddes istället vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*.<sup>123</sup>

### 3.14.3 Kort kommentar

I mål C-157/10 var EU-domstolen konsekvent med hänsyn till tidigare domars motivering vilka berört en uppkommen juridisk dubbelbeskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Ett uppställt krav inom den nationella lagstiftningen gällande att den utländska beskattningen de facto skulle vara erlagd utgjorde ingen negativ särbehandling under nämnda omständigheter.

## 3.15 C-387/11 Kommissionen mot Belgien<sup>124</sup>

### 3.15.1 Omständigheter

I mål C-387/11 fördes Belgien framför EU-domstolen efter att Kommissionen valt att väcka talan mot medlemslandet. Detta eftersom ett investeringsbolag med hemvist i Belgien medgavs en avräkning av erlagd förskottsskatt på utdelning medan motsvarande förskottsskatt för ett bolag utan hemvist i Belgien inte kunde avräknas senare. Detta efter att Kommissionen hävdade att den nationella lagstiftningen hindrar kapitalfriheten.<sup>125</sup>

### 3.15.2 Dom

I mål C-387/11 bedömde EU-domstolen att den belgiska lagstiftningen hade till syfte att undvika ekonomisk dubbelbeskattning.<sup>126</sup> Enligt EU-domstolen närmade sig de två situationerna jämförbarhet om en medlemsstat ensidigt föreskrivit att även utgående kapital skulle beskattas för samma kapital. I mål C-387/11 kunde därför den uppkomna nackdelen uteslutande härledas

<sup>121</sup> Mål C-310/09 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, p. 30.

<sup>122</sup> Mål C-310/09 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, p. 35 och 37.

<sup>123</sup> Mål C-310/09 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, p. 38 – 39.

<sup>124</sup> Avgörandedatum: 25 oktober 2012.

<sup>125</sup> Mål C-310/09 *Kommissionen mot Belgien*, p. 20 – 23. Se även mål C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* för liknande omständigheter och domslut.

<sup>126</sup> Mål C-310/09 *Kommissionen mot Belgien*, p. 46 – 47.

till Belgiens utövande av beskattningsrätten. Detta ledde till att beskattningen som kunde uppkomma i ett annat medlemsland saknade relevans i prövningen. Således uppkom en skyldighet att behandla den gränsöverskridande situationen likvärdigt den jämförbara interna situationen.<sup>127</sup>

### 3.15.3 Kort kommentar

I mål C-387/11 befäste EU-domstolen tidigare domar. Två icke jämförbara situationer bedöms jämförbara om en enskild medlemsstat valt att ensidigt omfatta den gränsöverskridande situationen inom sitt beskattningsunderlag. Om syftet med den tillämpliga lagstiftningen sedan avsåg att eliminera en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning och det ifrågavarande syftet inte upprätthölls, kunde istället den tyngre beskattningen härledas tillbaka till den nationella tillämpliga lagstiftningen.

## 3.16 C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation<sup>128</sup>

### 3.16.1 Omständigheter

Mål C-35/11 stadgade en uppföljning av EU-domstolens tidigare dom i mål C-446/04. I detta fall gällde EU-domstolens prövning vilken identisk skattesats som avsågs i den förra prövningen.<sup>129</sup> Detta i förhållande till en nationell skatteregel som stadgade att ett inhemskt bolags med mottaget internt kapital undantogs från beskattning medan ett motsvarande inhemskt bolag med utländskt kapital istället fick avräkna motsvarande beskattning.<sup>130</sup>

### 3.16.2 Förslag till avgörande

Generaladvokaten inledde mål C-35/11 med ett konstaterande att en asymmetrisk tillämpning av metoderna inte kunde resultera i en likvärdig behandling av två jämförbara situationer med hänsyn till syftets upprätthållande. Motiveringen löd att en olik tillämpning av metoderna i sig syftade till att resultera i en differentierad beskattning av de två likvärdiga situationerna.<sup>131</sup> Generaladvokaten ansåg därför att en asymmetrisk tillämpning av de två metoderna utgjorde en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen och således inte en tyngre beskattning uppkommen av skillnader mellan skattelagstiftningen i olika medlemsstater.<sup>132</sup>

---

<sup>127</sup> Mål C-310/09 *Kommissionen mot Belgien*, p. 48 – 51 och p. 59 – 69.

<sup>128</sup> Avgörandedatum: 13 november 2012.

<sup>129</sup> Mål C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, p. 2 och 22.

<sup>130</sup> Mål C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation* p. 36.

<sup>131</sup> Mål C-35/11, Förslag till avgörande av generaladvokat Niilo Jääskinen, föredraget den 19 juli 2012, p. 33.

<sup>132</sup> Mål C-35/11, Förslag till avgörande av generaladvokat Niilo Jääskinen, föredraget den 19 juli 2012, p. 34.

Efter uttalandet återgick generaladvokaten till att utreda ett förslag till avgörande med hänsyn till tidigare rättspraxis.<sup>133</sup> Generaladvokaten betonade att om en medlemsstat valt att eliminera den ekonomiska dubbelbeskattningen på nationell nivå måste samma lagstiftning beakta utländsk betald källskatt.<sup>134</sup> Vid en eliminering av uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning med hänsyn till ett rent internt förhållande ifrågasatte generaladvokaten om lagstiftningens syfte med undantagsmetoden verkligen var att undanröja uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning. Generaladvokaten ansåg att i sådana fall borde redan den önskade beskattningsnivån uppfattas vara tillgodosedd innan inkomstbeskattningen och att det även var därför en undantagsmetod tillämpades.<sup>135</sup> Ur detta ansåg generaladvokaten att om utfallet istället skulle bero på ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*, i avsaknad av unionsrättslig harmonisering, skulle hemstaten inte hållas skyldig att erkänna den ekonomiska verkan av källstatens skattepolitiska val i förhållande till kapitalet i fråga. Inte heller skulle den då uppkomna olikbehandlingen av inhemska och utländska utdelningar, på grund av en tillämpning av undantagsmetoden i det ena fallet och avräkningsmetoden i det andra fallet, leda till någon inskränkning av EUF-fördragets bestämmelser om samma skattesatser användes.<sup>136</sup> Emellertid förelåg inte en sådan oundviklig följd av uppdelade skattejurisdiktioner inom unionen enligt generaladvokaten i enlighet med tidigare rättspraxis. Istället utgjorde hemstatens lagstiftning grunden till den uppkomna ekonomiska dubbelbeskattningen. Detta då hemstaten tillämpade två i sig likvärdiga elimineringsmetoder men där en samtidig användning av dessa ledde till en olikbehandling av två jämförbara situationer. Enligt generaladvokaten var olikbehandlingen bestående oberoende vilken skattesats som tillämpades.<sup>137</sup>

### 3.16.3 Dom

EU-domstolen inledde prövningen i mål C-35/11 med att stadga att en asymmetrisk tillämpning av olika elimineringsmetoder i en medlemsstat är förenlig med unionsrätten. Detta för att metoderna i sig uppfattas likvärdiga om skattesatsen för de jämförbara situationerna var identiska.<sup>138</sup> Då den nationella regleringens avsikt i mål C-35/11 var att förhindra den ekonomiska dubbelbeskattningen för det inhemska bolaget med den utländska inkomsten så var de båda situationerna jämförbara. Enligt EU-domstolen medförde omständigheterna att den nationella bestämmelsen innebar att utländskt kapital beskattades hårdare än inhemskt kapital som

---

<sup>133</sup> Mål C-35/11, Förslag till avgörande av generaladvokat Niilo Jääskinen, föredraget den 19 juli 2012, p. 60 – 63.

<sup>134</sup> Mål C-35/11, Förslag till avgörande av generaladvokat Niilo Jääskinen, föredraget den 19 juli 2012, p. 66.

<sup>135</sup> Mål C-35/11, Förslag till avgörande av generaladvokat Niilo Jääskinen, föredraget den 19 juli 2012, p. 67 – 69.

<sup>136</sup> Mål C-35/11, Förslag till avgörande av generaladvokat Niilo Jääskinen, föredraget den 19 juli 2012, p. 70.

<sup>137</sup> Mål C-35/11, Förslag till avgörande av generaladvokat Niilo Jääskinen, föredraget den 19 juli 2012, p. 71-72.

<sup>138</sup> Mål C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, p. 39 – 40.

undantogs från beskattning. Detta då det innebar att en högre beskattning belastade den gränsöverskridande situationen vilket medförde att avräkningsmetoden inte var likvärdig undantagsmetoden. Således förekom en negativ särbehandling om den effektiva skattesatsen för den gränsöverskridande situationen inte nådde upp till den nominella skattesats som tillämpades på den inhemska situationen som undantogs från beskattning.<sup>139</sup>

### 3.16.4 Kort kommentar

I mål C-35/11 uppfattas inte EU-domstolen och generaladvokaten tolka omständigheterna samstämmigt. Generaladvokatens yttrande kan även initialt markeras som vacklande. EU-domstolen utvecklade tidigare rättspraxis i mål C-35/11. I mål C-35/11 bedömde EU-domstolen att den effektiva skattesatsen, vid en asymmetrisk tillämpning av de olika elimineringsmetoderna, var tvungen att motsvara den nominella skattesatsen för att lagstiftningen inte skulle anses utgöra en negativ särbehandling.

I mål C-35/11 är generaladvokatens yttrande av vidare intresse. Initialt och avslutningsvis tolkar generaladvokaten en asymmetrisk tillämpning av metoderna vid en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen. Generaladvokaten behandlar frågan om inte det faktiska syftet med den tillämpliga lagstiftningen inte rätteligen är att undanröja den uppkomna ekonomiska dubbelbeskattningen. Detta utefter ett ifrågasättande av medlemsstatens beskattningssystematik. Generaladvokaten bedömde således istället att den uppkomna ekonomiska dubbelbeskattningen kunde härledas till ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* om samma skattesats tillämpades. Generaladvokaten avslutade prövningen genom att bedöma att den nationella lagstiftningen negativt särbehandlade den gränsöverskridande situationen. Den negativa särbehandlingen uppkom efter att den asymmetriska tillämpningen i sig syftade till att särskilja mellan de jämförbara situationerna.

## 3.17 C-168/11 Beker<sup>140</sup>

### 3.17.1 Omständigheter

I mål C-168/11 gällde prövningen en obegränsat skattskyldig i Tyskland vilken erhöll ingående kapital från andra medlemsstater. Den tillämpliga tyska lagstiftningen föreskrev att vid fastställande av den maximala avräkningen skulle inte kostnader på grund av personliga förhållanden beaktas i full utsträckning om inte hela inkomsten hade internt ursprung. Vid en rent intern situation beaktades kostnaderna i full utsträckning.<sup>141</sup>

---

<sup>139</sup> Mål C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, p. 44 – 48. Det ska även uppmärksammas att EU-domstolen behandlade ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* inom rättfärdigandeprövningen, se p.63 - 64. Då det ligger utanför uppsatsens syfte behandlas det inte vidare.

<sup>140</sup> Avgörandedatum: 28 januari 2013.

<sup>141</sup> Mål C-168/11 *Beker*, p. 9 och s. 32 – 36.

### 3.17.2 Förslag till avgörande

Generaladvokaten inledde med att upplysa om att ett avräkningsystem som medgav en avräkning upp till den motsvarande interna beskattningen var förenlig med unionsrätten. Bestämmelserna i EUF-fördraget uppställde ingen skyldighet att eliminera alla skattenackdelar som kunde uppkomma för att en skattskyldig valt att förvärva inkomster från flera medlemsländer. Generaladvokaten utvecklade och konstaterade att utformningen av samma förenliga avräkningsmetod kunde innebära en diskriminering under förutsättning att den skattskyldige tilldelats den överhängande delen av sin inkomst inom medlemslandet. Omständigheterna i mål C-168/11 resulterade därför i att hemstaten var skyldig att beakta de personliga avdragen fullt ut då den överhängande delen av den skattskyldiges inkomster härrörde från hemstaten.<sup>142</sup>

### 3.17.3 Dom

EU-domstolen konstaterade i mål C-168/11 att begränsningen av de personliga kostnaderna innebar att det maximala avräkningsbeloppet enligt uträkningen minskades för de obegränsat skattskyldiga som förvärvade utländsk inkomst. För obegränsat skattskyldiga med endast intern inkomst medgavs full avräkning av de personliga kostnaderna och således maximalt avräkningsbelopp.<sup>143</sup> Även om den aktuella lagstiftningen lindrade den ekonomiska dubbelbeskattningen för den gränsöverskridande inkomsten så medförde samma lagstiftning i mål C-168/11 att en del av avdragen inte beaktades vid uträkningen av avräkningen.<sup>144</sup> Under förutsättning att den överhängande delen av inkomsten härrörde från medlemsstaten skulle avdraget i full utsträckning beaktas under sådana förutsättningar.<sup>145</sup> Således fann EU-domstolen att hemstatens lagstiftning förfördelade obegränsat skattskyldiga med utländsk inkomst i förhållande till obegränsat skattskyldiga med endast inhemsk inkomst.<sup>146</sup>

### 3.17.4 Kort kommentar

I mål C-168/11 är EU-domstolen och generaladvokaten samstämmiga i sina utlåtanden. Trots att den tillämpliga lagstiftningens syfte, att eliminera uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning, upprätthölls så innebar utformningen av samma metod en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen. Detta eftersom avräkningen inte motsvarade den avräkning som medgavs den jämförbara inhemska situationen.

---

<sup>142</sup> Mål C-168/11, Förslag till avgörande av generaladvokat Paolo Mengozzi, föredraget den 12 juli 2012, p. 37 – 40.

<sup>143</sup> Mål C-168/11 *Beker*, p. 36 – 40.

<sup>144</sup> Mål C-168/11 *Beker*, p. 41 – 42.

<sup>145</sup> Mål C-168/11 *Beker*, p. 43 – 44.

<sup>146</sup> Mål C-168/11 *Beker*, p. 52.



## 3.18 Sammanfattning och analys

Efter mål C-513/04 har EU-domstolen och generaladvokaterna tydligt utvecklat begreppet och dess innebörd i flertalet domar och förslag till avgörande. EU-domstolen har stadgat att ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater kan ge upphov till både juridisk dubbelbeskattning och ekonomisk dubbelbeskattning. EU-domstolens prövning har tillika klargjort att en medlemsstats särskiljande mellan två jämförbara situationer är avgörande för om den internationella dubbelbeskattningen utgör en negativ särbehandling eller om den internationella dubbelbeskattningen istället uppkommer vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*.

EU-domstolen har uteslutande, inom de behandlade domarna, bedömt den gränsöverskridande situationen jämförbar med den interna situationen. Vid en uppkommen juridisk dubbelbeskattning uppfattades situationerna jämförbara med hänsyn till att båda situationerna omfattades av lagstiftningens objektiva lagstiftning. Vid en tillämpad lagstiftning där syftet var att eliminera uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning fann EU-domstolen situationerna jämförbara med hänsyn till att båda situationerna riskerade att utsättas för en ekonomisk dubbelbeskattning. EU-domstolen har även stadgat att icke jämförbara situationer kan bli jämförbara om medlemsstaten valt att även beskatta utgående kapital till en annan medlemsstat. Sammantaget har EU-domstolen och generaladvokaten bedömt alla behandlade omständigheter jämförbara men inte alla omständigheter har resulterat i ett förenligt parallellt utövande av beskattningsrätten mellan två medlemsstater.

### 3.18.1 Begreppet i förhållande till juridisk dubbelbeskattning

En uppkommen juridisk dubbelbeskattning, vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater, bedöms inte som ett hinder enligt EUF-fördraget under förutsättning att den gränsöverskridande situationen behandlas på ett likvärdigt sätt som den rent jämförbara interna situationen. EU-domstolen har bekräftat att två situationer inte behöver utgöra två icke jämförbara situationer med anledning av att den ena situationen beskattas i två medlemsländer. EU-domstolen har i ovan refererade domar redogjort för att unionsrätten inom aktuellt stadiet inte är harmoniserad på området. Därför kan inte heller en internationell dubbelbeskattning i sig utgöra ett hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna. Detta då unionsrätten fattas bestämmelser över hur beskattningsrätten mellan två involverade medlemsstater ska fördelas för att eliminera en internationell dubbelbeskattning. Inte heller finns en skyldighet för medlemsstaten att eliminera en juridisk dubbelbeskattning genom att anpassa sitt unilaterala skattesystem då detta skulle underminera medlemsstatens skattesuveränitet.

EU-domstolen har således accepterat att medlemsstaternas skattesuveränitet kan ge upphov till internationell dubbelbeskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Detta då medlemsstaterna ensidigt bestämmer beskattningsunderlaget för att definiera dess skattejurisdiktion. EU-domstolen har även framfört att ovanstående har betydelse om en skattefördel är beviljad i den andra tillämpliga medlemsstatens lagstiftning. Inte heller blir bedömningen annorlunda om den juridiska dubbelbeskattningen istället uppkommer efter nekande att tillgodogöra sig en uppkommen förlust nästkommande taxeringsår. En juridisk dubbelbeskattning uppkommen vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* där den aktuella medlemsstaten inte diskriminerar uppfattas tillräckligt etablerad för att EU-domstolen under senare år istället tillämpat begreppet genom ett beslut istället för en dom.

### **3.18.2 Begreppet i förhållande till ekonomisk dubbelbeskattning**

Som nämnts i avsnitt 3.18 och avsnitt 3.18.1 är grunden till att en internationell dubbelbeskattning inte bedöms som ett hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna härledd till unionsrättens saknade harmonisering på området. Således är en tyngre internationell beskattning, föranledd vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsländer, inte ett hinder enligt EU-domstolen. Medlemsstaterna är således inte skyldiga att eliminera en internationell dubbelbeskattning om den gränsöverskridande situationen behandlar på ett likadant sätt som den jämförbart inhemska situationen.

Emellertid leder detta till att medlemsstaterna har befogenhet att unilateralt välja om och hur en ekonomisk dubbelbeskattning ska elimineras om den resulterat ur att två medlemsstater *parallellt utövat sin beskattningsrätt*. Väljer medlemsstaten att tillämpa en lagstiftning som syftar till att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning, sedan medlemsstaten valt att beskatta den gränsöverskridande situationen, kan samma unilaterala lagstiftning innebära en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen. Under sådana omständigheter har EU-domstolen fastställt att den tyngre beskattningen istället uppkommit för att den enskilda medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt istället för att den tyngre beskattningen föranleds av ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Detta kan uppfattas paradoxalt i förhållande till att EU-domstolen i de äldre refererade rättsfallen statuerat medlemsstaternas skattesuveränitet och således en indirekt valmöjlighet att eliminera uppkommen internationell dubbelbeskattning.

Efter en tolkning av EU-domstolens domar uppfattas en medlemsstat bestraffas för att den valt att utöva sin beskattningsrätt med avseende på att eliminera uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning i jämförelse med en medlemsstat som inte valt att utöva sin beskattningsrätt i den utsträckningen. En medlemsstat som således begränsat sitt eget beskattningsunderlag genom tillämplig lagstiftning kan istället bedömas

utgöra en negativ särbehandling om inte den gränsöverskridande situationens risk elimineras till samma omfattning som den jämförbara interna situationen.

Om medlemsstaten vid ovan nämnda omständigheter inte behandlar de jämförbara situationerna likvärdigt är den ekonomiska dubbelbeskattningen inte ett resultat av att två medlemsstater valt att utöva sin beskattningsrätt parallellt. Istället utgör den ekonomiska dubbelbeskattningen en negativ särbehandling utefter en medlemsstats unilaterala lagstiftning. Bedömningen görs efter att EU-domstolen ansett att den gränsöverskridande situationen är jämförbar med den rent inhemska situationen om båda riskerar att utsättas för en ekonomisk dubbelbeskattning. Risken uppkommer om den tillämpliga lagstiftningens syfte, att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning, inte upprätthålls. Sålunda utgör samma lagstiftning en negativ särbehandling om den gränsöverskridande situationens dubbelbeskattning endast lindras, och inte elimineras i den utsträckning som gäller för den jämförbara interna situationen. En negativ särbehandling föreligger även om medlemsstaten istället valt att inte utsätta den skattskyldige för juridisk dubbelbeskattning med hänsyn till att lagstiftningens syfte inte upprätthålls. Konklusionen härleds ur att EU-domstolen, under nämnda omständigheter, betonar att den uppkomna dubbelbeskattningen kan härledas till en medlemsstats unilaterala lagstiftning och således är den beskattning som kan ske i det andra medlemslandet utan betydelse. Vid en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning uppfattas således EU-domstolen tillämpa ett förenligt *parallellt utövande av beskattningsrätten* som utgångspunkt tills merbeskattningen istället kan härledas till den enskilda nationella lagstiftningen.

Enligt EU-domstolen föreligger ingen negativ särbehandling om en medlemsstat valt att tillämpa elimineringsmetoderna asymmetriskt i förhållande till att de två situationerna således behandlas likvärdigt. Därför är en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning istället ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Detta då undantagsmetoden och avräkningsmetoden anses likvärdiga i förhållande till att upprätthålla en bestämmelse med ett syfte att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning. Det är således oväsentligt vilken metod den aktuella medlemsstaten tillämpar under förutsättning att den gränsöverskridande situationen inte beskattas tyngre. Likvärdigheten mellan de två metoderna är dock inte undantagslös enligt senare rättspraxis. EU-domstolen har betonat att en asymmetrisk tillämpning av de två förenliga metoderna kan ge upphov till en negativ särbehandling om inte den effektiva skattesatsen för de två metoderna är likvärdiga eller om utformningen av avräkningsmetoden inte behandlar de två jämförbara situationerna likvärdigt.

### **3.18.3 Generaladvokatens avvikande tolkning av begreppet i mål C-35/11**

I mål C-35/11 markerade generaladvokaten att internationell dubbelbeskattning efter en asymmetrisk tillämpning av metoderna inte torde

förklaras vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Generaladvokaten motiverade tolkningen utifrån att syftet med en asymmetrisk tillämpning av metoderna i sig själv inte är reellt förankrat i enlighet med den inhemska jämförbara situationen och dess eliminering av uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning. Generaladvokatens motivering och undersökning är till stor del övertygande<sup>147</sup>. Emellertid kan generaladvokatens tolkning utgöra en praktisk svårighet om den innebär att hela skattesystemet och medlemsstatens intention med den specifika lagstiftningen ska undersökas i förhållande till om en negativ särbehandling föreligger. Det i sin tur torde möjligen innebära att gränsdragningen vid jämförelsemomentet och således hindersprövningen blir oklar och långdragen med en underminerad förutsägbarhet som följd.

En extensiv tolkning av generaladvokatens yttrande i mål C-35/11 resulterar måhända i att begreppets innebörd antingen borde utvidgas eller åstramas. Tolkningen grundas dels i att generaladvokaten försökte behandla den uppkomna ekonomiska dubbelbeskattningen vid ett resultat för att två medlemsstater *parallellt utövat sin beskattningsrätt* med avseende på att inte bedöma de två situationerna jämförbara i förhållande till lagstiftningens syfte att eliminera uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning. Dels genom att generaladvokaten slutligt kom fram till att den asymmetriska tillämpningen i sig själv utgjorde ett särskiljande och ett hinder enligt EUF-fördraget. Generaladvokatens yttrande kan tolkas träffa EU-domstolens användning av syftet inom jämförelsebedömningen. En uppfattning av generaladvokatens utlåtande kan leda till att syftet ska beredas betydelse vid valet av elimineringsmetod inom den nationella bestämmelsen istället för att beredas betydelse vid prövningen av syftets upprätthållande av samma nationella bestämmelse. Genom en sådan tolkning uppfattas ett ställningstagande där densamma motarbetar en riskanalys vid en jämförbarhetsprövning och således även begreppets innebörd och tillämpning. Om situationerna inte är jämförbara uppkommer ingen skyldighet att behandla de två situationerna lika vilket således torde medföra att merbeskattningen istället uppkommer vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*.

---

<sup>147</sup> Se avsnitt 3.16.2.

# 4 Tolkning av begreppet inom doktrin

Detta korta kapitel ämnar redogöra för doktrins tolkning av EU-domstolens utveckling av begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Kapitlet består till stor del av internationell doktrin vilka uppmärksammat och tolkat EU-domstolens utveckling av begreppet och dess innebörd. Kapitlet har till syfte att berika och nyansera uppsatsens avslutande analys i förhållande till EU-domstolens praxis men även till viss del berika det svenska inslaget i den avslutande analysen.

Inom kapitlet tillskrivs inte den enskilda författarens åsikt relevans för att tillmötesgå uppsatsens syfte och dess frågeställning om hur doktrin tolkar begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Redogörelsen för doktrins tolkning är således utformad med hänsyn till framträdande förhållningssätt inom doktrin för att fånga upp en helhetsbedömning av begreppet inför analysen i sista kapitlet.

## 4.1 Enligt ”enstats-metoden”...

Begreppet *parallellt utövande av beskattningsrätten* är inom doktrin ett oundvikligt resultat av EU-domstolens ändrade prövningsmönster. Innan mål C-513/04 bedömde EU-domstolen alla hinder som oförenliga enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna.<sup>148</sup> Vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* har EU-domstolen således tillämpat den vertikala ”enstats-metoden”<sup>149</sup>. Metoden innebär att EU-domstolen endast prövar den tyngre beskattningens förenlighet i förhållande till den enskilda medlemsstatens lagstiftning. Om det aktuella medlemslandet utövar sin beskattningsrätt på så sätt att den gränsöverskridande situationen behandlas på samma sätt som den interna jämförbara situationen utgör inte den tyngre beskattningen ett hinder enligt EUF-fördragets fria rörligheter.<sup>150</sup> En tillämpning av ”enstats-metoden” ger således att en internationell dubbelbeskattning, uppkommen vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* där medlemsstaten inte särskiljer på två jämförbara situationer, inte utgör ett hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser.<sup>151</sup> Det kan dock även ses som att EU-domstolen inte bör tillämpa en långtgående negativ integrering enligt ”enstats-metoden” efter beaktande av medlemsstaternas fortsatta skattesuveränitet inom den direkta skatterätten.

---

<sup>148</sup> Kofler & Mason 2007 s. 216 – 218 och Terra & Wattel 2008 s. 65 – 67.

<sup>149</sup> Begreppet är egenhändigt översatt från den internationella doktrinen där metoden benämns ”per-country approach”, se t.ex., Carril 2010 s. 109.

<sup>150</sup> Daurer & Tüchler 2012 s. 565 – 566, Garbarino 2012 s. 252 och Terra & Wattel 2012 s. 85 – 87, 92 och 894.

<sup>151</sup> Bizzioli 2008 s. 135, Carril 2010 s. 109, Magliocco & Sanelli 2009 s. 208, Kristofferson 2009 s. 1091 – 1092, Terra & Wattel 2012 s. 910 och Vanistendael 2008 s. 59 – 60.

Detta eftersom medlemsstaternas skattesuveränitet är bestående och således bör harmonisering till största del ske genom positiv integrering.<sup>152</sup>

Emellertid finns en möjlighet för EU-domstolen att tillämpa en extensiv negativ integrering vid ”enstats-metoden”. Tolkningen föranleds av EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna tillsammans med unionens mål om den fria inre marknaden. En sådan tolkning resulterar i att EU-domstolens negativa integrering omfattar alla hinder inom unionen.<sup>153</sup> Resonemanget i förhållande till EU-domstolens praxis förmår att, enligt en tolkning, om en ekonomisk dubbelbeskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* kan utgöra ett hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser, borde således även en juridisk dubbelbeskattning, med samma upprinnelse, utgöra ett hinder. Ty inom båda omständigheterna utövar den skattskyldige sin fria rörlighet på den fria inre marknaden och två medlemsstater utövar sina beskattningsrätter parallellt. Således kan, och bör, EU-domstolen likaledes titulera en juridisk dubbelbeskattning såsom ett hinder av EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna.<sup>154</sup>

Under ovan nämnda grundförutsättning, att båda situationerna som utgångspunkt är fundamentalt lika med hänsyn till dess ursprung, uppkommer en alternativ tolkning av EU-domstolens rättspraxis inom annan doktrin. Om inte både den juridiska dubbelbeskattningen och den ekonomiska dubbelbeskattningen anses utgöra ett hinder av EUF-fördraget borde sålunda båda typer av dubbelbeskattningar istället uppkomma ur det *parallella utövandet av beskattningsrätten*.<sup>155</sup>

## 4.2 ...måste en negativ särbehandling föreligga...

Efter mål C-513/04 stadgade EU-domstolen uteslutande att den unilaterala tillämpliga lagstiftningen måste utgöra en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen i förhållande till den jämförbara interna situationen. Om en negativ särbehandling inte är för handen inom den enskilda lagstiftningen kan inte heller den tyngre beskattningen angripas med hjälp av EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna.<sup>156</sup>

Om två stater utövat sin beskattningsrätt parallellt och ingen av medlemsstaterna tillämpat en lagstiftning vilken negativt särbehandlar den gränsöverskridande situationen är den uppkomna internationella

---

<sup>152</sup> Graetz & Warren 2006 s. 1217 – 1219 och s. 1222 – 1223, Lang 2008 s. 67, Lang 2009 s. 110, Terra & Wattel 2012 s. 884 och Weber 2006 s. 590.

<sup>153</sup> Cerioni 2009 s. 547 och 550, Hurk & Korving 2009, s. 99 – 100, Kemmeren 2008 s. 4 - 11, Mason & Kofler 2006 s. 201 och Vanistendael 2008 s. 61.

<sup>154</sup> Cerioni 2009 s. 550, Vanistendael 2008 s. 54, 60 – 61 och Terra & Wattel 2012 s. 1046 och s. 1057.

<sup>155</sup> Terra & Wattel 2012 s. 1047 – 1049 och s. 1057.

<sup>156</sup> Kofler & Mason 2007 s. 216 – 218, Smit 2011 s. 284 och Terra & Wattel 2012 s. 55 och s. 86 – 87.

dubbelbeskattningen härledd ur skattejurisdiktionernas olikheter.<sup>157</sup> En annan tolkning innebär emellertid att de aktuella omständigheterna är av väsentlig betydelse vid EU-domstolens prövning om den tyngre beskattningen ska föregås vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* eller om en negativ särbehandling föreligger efter att en medlemsstat utövat sin beskattningsrätt.<sup>158</sup> Om den prövade lagstiftningen utövar en identisk beskattning som inte kan avräknas i ett senare led utgör den eventuella internationella dubbelbeskattningen en nackdel eftersom två medlemsstater *parallellt utövat sin beskattningsrätt*. Alternativt, om medlemsstaten tillämpar en identisk beskattning men vilken kan komma att avräknas i ett senare led uppkommer en risk för ekonomisk dubbelbeskattning. Om den nationella lagstiftningen prövas inför EU-domstolen kan densamma sålunda innebära att merbeskattningen istället uppkommer genom att den enskilda medlemsstatens lagstiftning negativt särbehandlar den gränsöverskridande situationen.<sup>159</sup>

Beskattningssystematiken i vederbörande medlemsstat kan tillika ge upphov till svårigheter vid särskiljande mellan inkomstbeskattning och källbeskattning vid prövningen om den tyngre beskattningen uppkommer vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Speciellt om lagstiftningen syftar till att eliminera den föreliggande internationella dubbelbeskattningen. Enligt doktrin kan beskattningsunderlagets systematik till och med sakna ekonomisk realitet men tillmäts likväl avgörande betydelse vid EU-domstolens hindersprövning i enlighet med ”enstatsmetoden”.<sup>160</sup> Med beaktande av ovanstående bör EU-domstolen välja medlemslandet vars tillämpliga lagstiftning utgör en uppkommen olikhet vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater.<sup>161</sup> En annan bedömning föranleder att EU-domstolen bör pröva den medlemsstatens lagstiftning vilken kan leda till att den internationella dubbelbeskattningen kan angripas genom EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna.<sup>162</sup> Det kan även påstås att en källbeskattning på en gränsöverskridande inkomst borde utgöra ett hinder avseende att källskatt på inhemskt kapital, endast och oftast, utgör en preliminär betalning på en slutlig inhemsk skatt.<sup>163</sup>

---

<sup>157</sup> Berglund 2008 s. 113 – 116, Carril 2010 s. 107, Douma 2006 s. 524 och 531, Rivolta 2010 s. 32, Terra & Wattel 2012 s. 212 och Weber 2006 s. 587 – 588.

<sup>158</sup> Bellingwout 2008 s. 130, Carril 2010 s. 108. Graetz & Warren 2007 s. 1578, 1585 och s. 1612, Mason 2007 s. 3 – 6, Tenore 2010 s. 83, Terra & Wattel 2012 s. 811, 1056 och s. 1061 och Weber 2006 s. 594.

<sup>159</sup> Bellingwout 2008 s. 130.

<sup>160</sup> Bellingwout 2007 s. 125, Graetz & Warren 2007 s. 1585 och s. 1612, Smit 2011 s. 277 och Terra & Wattel 2012 s. 811 – 813, s. 1055 – 1056 och s. 1061.

<sup>161</sup> Weber 2006 s. 594.

<sup>162</sup> Dassesse 2010 s. 117.

<sup>163</sup> Bellingwout 2008 s. 131 – 132.

## 4.3 ...med hänsyn till saknad harmonisering

Med anledning av unionsrättens bristfälliga harmonisering på den direkta beskattningsrättens område möjliggörs tillämpningen av två icke koordinerade skattesystem på samma gränsöverskridande omständighet. En sådan situation kan betecknas som en ”rubbning av skattebasen”<sup>164</sup> om två medlemsstater valt att utöva sin beskattningsrätt inom ett icke harmoniserat område. En sådan situation ger upphov till en internationell dubbelbeskattning endast av den omständigheten att det existerar flera suveräna skattesystem inom unionen.

En dubbelbeskattning uppkommen under nämnda omständigheter bedöms dessutom oundviklig och oangripbar eftersom en internationell dubbelbeskattning kan uppkomma trots att två identiska skattesystem tillämpas på samma gränsöverskridande situation. Om två medlemsstater utövat sin beskattningsrätt på så sätt att båda beslutat att beskatta samma gränsöverskridande inkomst med identiska beskattningsunderlag, uppkommer en internationell dubbelbeskattning genom att det ena medlemslandet utgör källstat och det andra medlemslandet hemstat i förhållande till den gränsöverskridande situationen.<sup>165</sup>

---

<sup>164</sup> Begreppet är egenhändigt översatt från den internationella doktrinen där hindret benämns vid ”dislocations of the tax base”. Se t.ex., Carril 2010 s. 108.

<sup>165</sup> Bellingwout 2008 s. 54, Carril 2010 s. 108, Douma 2006 s. 532, Kofler & Mason 2007 s. 197, s. 182 och s. 189, Terra & Wattel 2012 s. 90-95, s. 884, s. 903 och s. 1053 och Weber 2006 s. 591.



# 5 Tolkning av begreppet inom svensk rättstillämpning

Detta kapitel visar hur HFD och SRN har uppfattat ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* för svenskt vidkommande. Kapitlet innehåller således en inblick över tolkningen av begreppet inom den svenska rättstillämpningen. Kapitlet undersöker och analyserar upprättade domar från Högsta Förvaltningsdomstolen och förhandsavgöranden från Skatterättsnämnden vilka behandlat en internationell dubbelbeskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*.

I anslutning till varje rättsfall finns en kommentar. I kommentaren behandlas den svenska rättstillämpningens tolkning av begreppet i jämförelse med hur begreppet prövats och utvecklats inom EU-domstolens domar.

## 5.1 HFD mål nr. 283-10

### 5.1.1 Omständigheter

Mål nr. 283-10 berörde en obegränsat skattskyldig person vars avsikt var att varaktigt flytta till Grekland. Personen hade efter flytten tänkt avyttra andelar i ett helägt bolag. Personen undrade om beskattningsskyldighet skulle uppkomma för de sålda andelarna i Sverige när personen vid avyttringen var bosatt i Grekland.<sup>166</sup>

### 5.1.2 Förhandsbesked

Enligt SRN i dnr. 43-09/D omfattades den aktuella situationen av tioårsregeln<sup>167</sup> vilken slog fast en beskattningsskyldighet för avyttring av delägarätter tio år efter en utflyttning från Sverige. Efter att SRN inte kunde finna ledning inom lagstiftningens förhandsarbeten prövade SRN omständigheterna i förhållande till unionsrätten. SRN konstaterade då att den svenska bestämmelsen kunde vara oförenlig med unionsrätten under förutsättning att en begränsat skattskyldig beskattades annorlunda i förhållande till en obegränsat skattskyldig i Sverige. Någon oförenlighet uppfattades dock inte föreligga inom aktuell lagstiftning då den begränsat skattskyldige beskattades på samma sätt som en obegränsat skattskyldig. Att en avräkning för en utländsk betald skatt inte medgavs ändrade inte SRN uppfattning i förhållande till unionsrätten.<sup>168</sup>

---

<sup>166</sup> Regeringsrättens dom den 14 december 2010, mål nr. 283-10.

<sup>167</sup> Tidigare 3 kap. 19 § inkomstskattelagen.

<sup>168</sup> Skatterättsnämndens beslut den 22 december 2009, dnr. 43-09/D. För överensstämmande omständigheter se även Skatterättsnämndens beslut den 22 december 2009, dnr. 131-08/D.

### 5.1.3 Dom

HFD behandlade inte omständigheterna med avseende till unionsrätten.<sup>169</sup>

### 5.1.4 Kommentar

I målnr. 283-10 prövades endast omständigheterna i förhållande till unionsrätten inom förhandsavgörandet dnr. 43-09/D från SRN. Inom de aktuella omständigheterna påträffas en juridisk dubbelbeskattning efter ett antagande om att den skattskyldige även behandlas som en obegränsat skattskyldig i Grekland.

Enligt det färdiga förhandsavgörandet är den svenska bestämmelsen förenlig med unionsrätten eftersom den begränsat skattskyldige beskattades på samma sätt som en obegränsat skattskyldig. Enligt SRN föreföll inte den svenska bestämmelsen negativt särbehandla den gränsöverskridande situationen likaledes om den utländska betalda skatten nekades avdrag. Enligt EU-domstolens domar får inte en negativ särbehandling förekomma om den gränsöverskridande situationen är jämförbar med den rent interna situationen. Anmärkningsvärt är att SRN i dnr. 43-09/D således tolkas pröva omständigheterna i enlighet med EU-domstolens hindersprövning utan att motivera om de två situationerna ansågs jämförbara. Att den utflyttade personen, enligt SRN, inte fick beskattas annorlunda än en person i Sverige, tolkas som att de två situationerna befann sig i jämförbara situationer. Följaktligen borde SRN bedöma den gränsöverskridande situationen jämförbar med den rent inhemska situationen, i enlighet med EU-domstolens behandlade domar, till den del Sverige valt att utöva sin beskattningsrätt enligt lagstiftningens objektiva ordalydelse.

Efter en tolkning av SRN:s knapphändiga förhandsavgörande bedöms sålunda den juridiska dubbelbeskattningen uppkomma vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan Sverige och Grekland. Enligt de behandlade domarna från EU-domstolen i kapitel tre är en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen, till den del medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt, nödvändig för att inte benämna den tyngre beskattningen uppkommen vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. I detta fall, jämlikt EU-domstolens domar, uppkommer ingen skyldighet för Sverige att anpassa sitt skattesystem för att eliminera den juridiska dubbelbeskattningen. Detta då Sverige inte negativt särbehandlar den gränsöverskridande situationen till den del Sverige valt att utöva sin beskattningsrätt.

Av intresse är även att HFD och SRN inte prövade omständigheterna samstämmigt. SRN prövade omständigheterna i förhållande till unionsrätten där HFD inte prövade omständigheterna i förhållande till unionsrätten. En mer långtgående tolkning av den differentierade prövningen är att begreppets tillämpningsområde är osäkert men även svårbedömt. Det kan

---

<sup>169</sup> Regeringsrättens dom den 14 december 2010, mål nr. 283-10. Se även Regeringsrättens dom den 14 december 2009, mål nr. 216-10.

medföra följden att begreppet antingen inte begagnas under de omständigheter som faller in under EU-domstolens praxis eller att begreppet brukas flyktigt och vagt med hänsyn till medlemsstatens skattesuveränitet och dess förenlighet med EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna. Sålunda borde inte ett förhandsavgörande vara avlagt för att utreda en svensk bestämmelse förenlighet med unionsrätten under omständigheter enligt ovan.

## 5.2 HFD 2011 ref. 90 (II)

### 5.2.1 Omständigheter

Prövningen i HFD 2011 ref. 90 (II) föranleddes av att räntor hos ett belgiskt bolag beskattades med en skattesats under tio procent. Enligt dåvarande inkomstskattelagen medgavs inte ett helt avdrag för erlagd utländsk skatt på räntor från den inhemska svenska företagsbeskattningen om skattesatsen i den låntagande medlemsstaten understeg tio procent. Belgiens skattelagstiftning statuerade en skattesats under tio procent vilket innebar begränsad avdragsrätt för det svenska låntagande bolaget.<sup>170</sup>

### 5.2.2 Förhandsbesked

I dnr. 13-09/D angav SRN att en medlemsstats inkomstlagstiftning är förenlig med unionsrätten under förutsättningen att inhemska förhållanden inte beskattades mer förmånligt än utländska förhållanden. I detta fall betraktades således beskattningskravet i det andra medlemslandet vara förenligt med unionsrätten. Inte heller kravet på att ränteutgiften skulle beskattas med minst tio procent i den andra medlemsstaten ansågs oförenligt med unionsrätten. Motiveringen löd att ofördelaktiga konsekvenser av beskattningen i en medlemsstat som har sin grund i att två medlemsstater *parallellt utövat sin beskattningsrätt* inte stred mot fördraget.<sup>171</sup>

### 5.2.3 Dom

HFD refererade till tidigare unionsrättslig praxis vilken statuerat att nationella bestämmelser som enbart riktade in sig på skattskyldigheten i en bestämd medlemsstat inte var förenlig med unionsrätten. Sådana omständigheter förelåg emellertid inte under de aktuella omständigheterna. HFD refererade därefter till EU-domstolens domar vilka stadgat att en nationell bestämmelse vilken uppställde krav på hur ett kapital skulle behandlas i den andra medlemsstaten för att medges en skattefördel utgjorde förenlighet med EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna. Denna praxis ansåg HFD vara av relevans inom de aktuella omständigheterna då den svenska bestämmelsen villkorat ränteavdraget. Slutligen konstaterade HFD att de uppkomna negativa konsekvenserna var

---

<sup>170</sup> Högsta Förvaltningsdomstolens dom den 30 november 2011, mål nr. 7648-09.

<sup>171</sup> Skatterättsnämndens beslut den 30 november 2009, dnr. 13-09/D. Se även skatterättsnämndens beslut den 31 oktober 2012, dnr. 59-11/D.

en följd av olikheter inom de aktuella medlemsstaternas lagstiftning och således fanns ingen konflikt med unionens fria rörligheter.<sup>172</sup>

## 5.2.4 Kommentar

I 2011 ref. 90 (II) uppkom en tyngre beskattning för det svenska bolaget efter att den tillämpade svenska lagstiftningen begränsade avdragsrätten under vissa angivna omständigheter. Det är beaktansvärt att SRN och HFD återigen, trots att de under prövningens slutskede uppfattas samstämmiga, initierar prövningen så pass differentierat i förhållande till varandra men i synnerhet i förhållande till EU-domstolens domar. Emellertid är den tyngre beskattningen, enligt både SRN:s och HFD:s tolkning av omständigheterna, ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan Sverige och Belgien.

Enligt Skatterättsnämndens kortfattade förhandsavgörande förelåg inte ett särskiljande mellan den gränsöverskridande situationen och den inhemska situationen. Detta då den gränsöverskridande situationen inte ansågs beskattas mer förmånligt än den rent jämförbara inhemska situationen. Av samma bedömning följer att Skatterättsnämnden sålunda torde anamma en jämförelsebedömning utifrån lagstiftningens objektiva ordalydelse vilket medför att lagstiftningen uppfattas behandla de två situationerna likvärdigt. EU-domstolen har i ett flertal rättsfall jämfört de två situationerna i förhållande till lagstiftningens objektiva ordalydelse. I sådana fall har jämförelsebedömningen medfört att den uppkomna dubbelbeskattningen härleddes ur att två stater utövat sin beskattningsrätt parallellt om de två situationerna beskattades på samma sätt. Under de aktuella omständigheterna beskattas de två jämförbara situationerna på samma sätt enligt den tillämpliga nationella lagstiftningen. Det ska dock uppmärksammas att en juridisk dubbelbeskattning förelåg inom de ovan refererade domarna från EU-domstolen. I HFD 2011 ref. 90 (II) uppfattas istället den tyngre beskattningen föranledas av en ekonomisk dubbelbeskattning. Vid en ekonomisk dubbelbeskattning fäster EU-domstolen avseende vid lagstiftningens syfte om de två situationerna är jämförbara eller om medlemsstaten valt att beskatta utgående kapital. Vid en tolkning av den svenska regleringen förefaller inte ett påstående om att den svenska regleringen innehåller ett eliminerings syfte av uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning ogrundat. Därför kan SRN:s angreppsätt ifrågasättas utifrån tidigare refererad praxis från EU-domstolen.

Utan klar motivering konstaterade HFD att ingen negativ särbehandling förelåg. Med hänsyn till EU-domstolens domar i förhållande till att den svenska lagstiftningen kan tydas innehålla ett eliminerings syfte för ekonomisk dubbelbeskattning, är den gränsöverskridande situationen negativt särbehandlad i jämförelse med den rent interna situationen. Den

---

<sup>172</sup> Rättsfallet består av fem överklagade förhandsavgöranden varav referat III - V hänvisar tillbaka till det aktuella referatets prövning. Se även Högsta Förvaltningsdomstolens dom den 1 juni 2012, mål nr. 3329-11 och skatterättsnämndens beslut den 19 maj 2011, dnr. 26-10/D.

negativa särbehandlingen för den gränsöverskridande situationen kan även tolkas uppstå efter att Sverige valt att beskatta utgående kapital. Detta också i förhållande till tidigare behandlade domar från EU-domstolen.

HFD vidmakthöll slutligen att den tyngre beskattningen var ett resultat efter existerande olikheter mellan medlemsstaternas tillämpliga lagstiftningar. Slutsatsen är i linje med EU-domstolens domar vilka behandlat ekonomisk dubbelbeskattning i förhållande till ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Utgången kan likväl ifrågasättas. Inom den unionsrättsliga praxis som behandlats under kapitel tre framgår det vid praxis som behandlat lagstiftningens syfte, vilken inte upprätthållits, medfört ett hinder. Detta om risken för en ekonomisk dubbelbeskattning återstod för den gränsöverskridande situationen men eliminerades för den inhemskt jämförbara situationen. Under omständigheterna i HFD 2011 ref. 90 (II) återstår risken för ekonomisk dubbelbeskattning vid den gränsöverskridande situationen men inte för en rent inhemsk situation såsom påtagligen, under alla omständigheter, medför att en rent inhemsk ekonomisk dubbelbeskattning avlägsnas. Detta torde utgöra en negativ särbehandling och således även ett hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna.

Enligt HFD var således den tyngre beskattningen ett resultat av att de olika skattesystemen innehöll olikheter. Enligt behandlad unionsrättslig praxis kan en förenlig tyngre beskattning förekomma med anledning av medlemsstaters olikheter inom de interna skattesystemen. Medlemsstaterna behöver av denna anledning inte heller anpassa sitt interna skattesystem till den andra medlemsstatens skattesystem i syfte att eliminera den uppkomna internationella dubbelbeskattningen. Unionsrättslig praxis har behandlat nationell lagstiftning vilken stadgat ett krav på att en utländsk betald skatt de facto ska vara erlagd. Samma praxis, eller för den delen annan behandlad rättspraxis från EU-domstolen, behandlar emellertid inte omständigheter där den nationella lagstiftningen uppställt ett krav på den specifika skattesatsens storlek. Utifrån behandlad praxis från EU-domstolen kan sålunda den nationella lagstiftningen, under omständigheterna, utgöra ett hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna. Nackdelar som uppkommer genom två tillämpliga nationella lagstiftningars olikheter utgör ett resultat av att två lagstiftningar tillämpas. Olikheterna och den uppkomna nackdelen utgör således inte en förutsättning för att uppfatta den enskilda nationella lagstiftningen som förenlig med unionsrätten genom ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Fog att uppfatta de aktuella omständigheterna vid nackdelar uppkomna av olikheter mellan den svenska lagstiftningen och den belgiska lagstiftningen, genom ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*, är följaktligen inte i linje med de tidigare behandlade domarna från EU-domstolen.

## 6 Avslutande analys

I de tidigare kapitlen har begreppets innebörd och tolkning undersökts för att utgöra en grund till den avslutande och sammanbindande analysen. Detta kapitel ska sålunda besvara uppsatsens syfte och frågeställningarna i det inledande kapitlet i förhållande till behandlad praxis från EU-domstolen, behandlad svensk rättstillämpning och efterföljande doktrins tolkning av begreppet.

För att underlätta syftets uppfyllande är kapitlet uppdelat med utgångspunkt i de frågeställningar vilka aktualiserats i kapitel ett med undantag för doktrins tolkning av begreppet. Istället för att ett enskilt kapitel ska tilldelas doktrins tolkning av begreppet behandlas den frågeställningen löpande inom avsnitt 6.1. Detta för att uppnå en nyanserad analys av begreppet. Då doktrinen till överhängande del behandlar prövningen inom EU-domstolen är doktrins tolkning tämligen avgränsad inom den svenska rättstillämpningen inom avsnitt 6.3.

I avsnitt 6.1 finns underrubriker till den del analysen berör jämförelsebedömningen och om en negativ särbehandling föreligger i förhållande till uppkommen juridisk- och ekonomisk dubbelbeskattning. En uppdelning förekommer även inom avsnitt 6.2 till den del analysen berör Skatterättsnämnden eller Högsta Förvaltningsdomstolens användande av begreppet. Detta för att underlätta analysens stringens. Kapitlets avslutande kommentar ämnar runda av uppsatsens behandling av begreppet.

### 6.1 Vad innebär utövandet av den parallella beskattningsrätten?

#### 6.1.1 Jämförelsebedömningen med hänsyn till medlemsstaternas skattesuveränitet

Utifrån EU-domstolens domar, vilka behandlats inom kapitel tre, förefaller ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* utgöra ett oundvikligt resultat av att EU-domstolen tillämpat ”enstats-metoden”. Enligt ”enstats-metoden” prövas endast den enskilda medlemsstatens lagstiftning i förhållande till EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna. Följaktligen är en tyngre beskattning inte ett hinder enligt de fria rörligheterna om inte den enskilda medlemsstatens unilaterala lagstiftning negativt särbehandlar den gränsöverskridande situationen i förhållande till den jämförbara interna situationen. Således, efter behandling av EU-domstolens rättsfall och efterföljande doktrin, utgör inte ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* ett hinder enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna efter EU-domstolens tillämpade hinderprövning, om samma tillämpliga nationella lagstiftning inte ensidigt negativt särbehandlar den gränsöverskridande situationen.

Enligt EU-domstolen tillämpas en vertikal jämförelse med hänsyn till medlemsstaternas bestående skattesuveränitet inom den direkta beskattningsrättens område. Särskilt i de äldre undersökta rättsfallen från EU-domstolen<sup>173</sup>, vilka till största del behandlar uppkommen juridisk dubbelbeskattning, beskrivs begreppets ursprung. Ett förenligt *parallellt utövande av beskattningsrätten*, genom en tillämpning av ”enstats-metoden”, är följaktligen en efterdyning av att unionsrätten saknar harmonisering inom det prövade området. Doktrin vilken förespråkar ”enstats-metoden”, men även generaladvokaten i mål C-513/04, uppfattas betona att ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*, vilken resulterar i en juridisk dubbelbeskattning för den gränsöverskridande situationen uteslutande uppstår för att flera skattejurisdiktioner existerar inom unionen. Detta då medlemsstaterna självständigt och unilateralt bestämmer hur dess beskattningsunderlag ska definieras. Därför förmår inte EU-domstolen slå fast en skyldighet för den aktuella medlemsstaten att eliminera den tyngre beskattningen om inte densamma negativt särbehandlar den gränsöverskridande situationen.

Som analyserats ovan måste således en medlemsstat behandla den gränsöverskridande situationen på ett likvärdigt sätt som den rent inhemska situationen om EU-domstolen tillämpat en vertikal jämförelsemetod. Om medlemsstaten inte förfördelar den gränsöverskridande situationen i jämförelse med den interna situationen utgör den internationella dubbelbeskattningen ett resultat av ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Sålunda tolkas ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* som oförenlighetens motsats. *Det parallella utövandet av beskattningsrätten* utgör därför en anledning till att EU-domstolen inte kan angripa den tyngre beskattningen. Sålunda är inte heller valet att beskatta orsaken till en eventuell internationell dubbelbeskattning. Med anledning av den saknade integreringen inom unionsrätten kan sålunda inte EU-domstolen fördela beskattningsrätten mellan två medlemsstater för att eliminera en merbeskattning. Det är således upp till medlemsstaterna att bestämma om och hur de vill eliminera uppkommen internationell dubbelbeskattning under förutsättning att två jämförbara situationer behandlas likvärdigt. Detta i sin tur medför att medlemsstaterna inte är skyldiga att anpassa sitt skattesystem i förhållande till en annan medlemsstats skattesystem för att eliminera den uppkomna merbeskattningen. Således, om inte EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna tolkas som att medlemsstaten har en skyldighet att eliminera den tyngre beskattningen kan inte heller samma beskattning undanröjas. Att en gränsöverskridande situation på så sätt alltid riskerar en okränkbar internationell dubbelbeskattning, vid utövandet av de fria rörligheterna inom unionen, är tydlig med anledning av EU-domstolens behandlade domar med avseende på medlemsstaternas bestående skattesuveränitet.

---

<sup>173</sup> Se t.ex., C-513/04 *Kerckhaert and Morres*, C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-379/05 *Amurta* C-194/06 *Orange European Small Cap*, C-67/08 *Block* och C-128/08 *Damseux*.

Enligt viss doktrin kan en oundviklig tyngre beskattning uppkomma enskilt för att suveräna skattestater existerar inom unionen. Sålunda kan en internationell dubbelbeskattning uppkomma trots att de två tillämpliga skattesystemen är identiska. Under en sådan dubbelbeskattning hävdar viss doktrin att EUF-fördraget inte är tillämpligt då situationen helt tillfaller medlemsstaternas skattesuveränitet. Om en tolkning görs av doktrinen i förhållande till EU-domstolens grund och motivering till varför en merbeskattning ansågs utgöra ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*, torde den juridiska dubbelbeskattningen härledas ur att två medlemsstaters skattejurisdiktioner applicerats på samma gränsöverskridande situation. Enligt EU-domstolens motivering och dess djupgående behandling av medlemsstaternas skattesuveränitet, i förhållande till den obefintliga harmoniseringen på området inom unionsrätten, antas en juridisk dubbelbeskattning utgöra ett resultat av en rubbning av skattebasen mellan två medlemsstater. Endast existensen av två medlemsstater kan sålunda innebära en merbeskattning av en gränsöverskridande situation utan att de två vederbörande medlemsstaterna de facto utövat sin beskattningsrätt. Att benämna en juridisk dubbelbeskattning såsom ett resultat av att två skattejurisdiktioner parallellt existerar sida vid sida är således mer betecknande och påtagligt för att uttrycka problematiken inom en dylik merbeskattning.

Annan doktrin har emellertid påpekat att internationell dubbelbeskattning i sin helhet, oberoende av om en negativ särbehandling föreligger, kan elimineras inom EU-domstolens negativa integrering genom ”enstatsmetoden” med hänvisning till den fria inre marknaden. Således borde även en uppkommen juridisk dubbelbeskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* elimineras genom EU-domstolens prövning. Detta är dock inte ett resonande som EU-domstolen valt att ta fasta vid. EU-domstolens praxis nämner ofta och kontinuerligt medlemsstaternas fortsatta suveränitet på området genom att betona unionsrättens saknade harmonisering. Tillfaller inte området unionsrätten så borde detsamma utgöra en del av medlemsstatens suveränitet. EU-domstolen kan inte fördela beskattningsrätten mellan de två aktuella medlemsstaterna vid en uppkommen juridisk dubbelbeskattning. Detta då EUF-fördraget endast tillhandahåller generella regler och berikar därför inte EU-domstolens prövning med ersättningsregler för den nationella regel som i det enskilda fallet utgör ett hinder. På så sätt är en dubbelbeskattning, uppkommen vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*, inte ett hinder enligt EUF-fördraget.

### **6.1.2 Jämförelsebedömningen vid uppkommen juridisk- och ekonomisk dubbelbeskattning**

Valet att beskatta en gränsöverskridande inkomst ligger sålunda inom medlemsstaternas skattesuveränitet. Om en medlemsstat valt att beskatta en gränsöverskridande situation närmar sig de två situationerna jämförbarhet



enligt EU-domstolens undersökta praxis<sup>174</sup>. Enligt EU-domstolen uppfattas den gränsöverskridande situationen jämförbar med den inhemska situationen i den mån objekten befinner sig i en objektivt jämförbar situation<sup>175</sup>. Uteslutande inom prövningen, vilka gällde en uppkommen juridisk dubbelbeskattning, fann EU-domstolen de två situationerna jämförbara utifrån nämnda jämförelsekriterium. Inom EU-domstolens praxis, vilka behandlade ekonomisk dubbelbeskattning, fann EU-domstolen den gränsöverskridande situationen jämförbar med den interna situationen utefter den aktuella bestämmelsens syfte. Uteslutande inom de behandlade rättsfallen berördes bestämmelser vars syfte var att eliminera uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning för den skattskyldige. EU-domstolen betonade att syftet måste upprätthållas till den del medlemsstaten även valt att utöva sin beskattningsrätt i förhållande till den gränsöverskridande situationen. Av nämnda anledning betecknades de två situationerna jämförbara och således utgjorde den aktuella nationella bestämmelsen en negativ särbehandling om en risk för en ekonomisk dubbelbeskattning uppstod uteslutande för den gränsöverskridande situationen. En tredje omständighet där den gränsöverskridande situationen anses vara jämförbar med den inhemska situationen är när medlemsstaten valt att beskatta gränsöverskridande utgående kapital till en annan medlemsstat. I de fallen måste således beskattningen vara likvärdig. Sammandraget, inom alla behandlade rättsfall, ansågs den gränsöverskridande situationen betecknas jämförbar med den inhemska situationen och därför måste de två situationerna behandlas lika.

I mål C-35/11 upplevs generaladvokaten ifrågasätta EU-domstolens utvecklade jämförelsebedömning med hänsyn till dess betoning av syftets upprätthållande för att den internationella dubbelbeskattningen ska bedömas föranledas vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Generaladvokaten bedöms lägga relevans vid att det verkliga syftet inte var att eliminera en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning. Således var själva valet att tillämpa metoderna asymmetriskt ett särskiljande av två jämförbara situationer. De två situationerna betraktades inte jämförbara efter att generaladvokaten påstått att medlemsstatens lagstiftning inte gav upphov till en ekonomisk dubbelbeskattning för den interna situationen, vilket föranleddes av det aktiva valet att tillämpa metoderna asymmetriskt. Generaladvokatens argumentering kan bedömas logisk utifrån de omständigheter som förelåg i fallet men även inom ett mer ingående perspektiv. En asymmetrisk tillämpning av två metoder med samma syfte, i sig, torde föranledas av en beräkning av medlemsstaten med en dold indirekt avsikt att särskilja mellan de två jämförbara situationerna. EU-domstolen har till och med stadgat att en asymmetrisk tillämpning av de två metoderna inte utgör en likvärdig behandling vid en uppkommen förlust. Sålunda borde det även anses utgöra ett argument för att de två metoderna fundamentalt inte är likvärdiga. Emellertid, om EU-domstolen ska ta sig an

---

<sup>174</sup> C-487/08 *Kommissionen mot Spanien*, C-284/09 *Kommissionen mot Tyskland* och C-387/11 *Kommissionen mot Belgien*.

<sup>175</sup> Se C-513/04 *Kerckhaert and Morres*, C-194/06 *Orange European Small Cap*, C-67/08 *Block*, C-96/08 *CIBA*, C-128/08 *Damseux* och C-157/10 *Banco Bilbao*.

att undersöka ett verkligt syfte och medlemsstatens verkliga intention med den aktuella lagstiftningen, kan prövningen bli för långtgående, svårhanterlig och oförutsägbar. Tillika hade en sådan långtgående prövning möjligen inkräktat på medlemsstatens skattesuveränitet. Enligt författaren kan generaladvokatens utlåtande istället generera i ett ifrågasättande av samma jämförelsebedömning men i förhållande till EU-domstolens beaktande av den uppkomna risken vid en asymmetrisk tillämpning av elimineringsmetoder. Enligt författaren är ett beaktande av risken en för långtgående tolkning av en nationell lagstiftning. Om medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt till att eliminera eller lindra en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning har samma medlemsstat på frivillig basis gått längre än vad unionsrätten kräver enligt EU-domstolen. Detta då unionsrätten inte kan hindra en dubbelbeskattning om densamma inte utgör ett hinder. Att även beakta är att omständigheterna i det enskilda fallet är beroende av vilka två medlemsstater som bildar ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* vid bedömningen om en asymmetrisk tillämpning av metoderna resulterar i en diskriminering. Detta då den effektiva skattesatsen till viss del är grundad på den andra medlemsstatens skattesystem. En tyngre beskattning kan således under vissa omständigheter utgöra ett hinder i förhållande till den nationella bestämmelsen och i andra utgöra en merbeskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Därför borde den uppkomna dubbelbeskattningen utgöra ett resultat av ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*.

Med hänvisning till den ovan nämnda argumentationen borde därför syftet enligt lagstiftningens ordalydelse utgöra den väsentliga faktorn och en uppkommen risk, vilken även utgör en efterföljande del av syftet, borde tillägnas mindre betydelse. Om medlemsstaten följaktligen tillhandahåller en nationell bestämmelse vilken på alla sätt lindrar eller eliminerar en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning är syftet bevarat och en eventuell risk för en ekonomisk dubbelbeskattning torde istället utgöra en nackdel föranledd vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Det ska även påpekas att EU-domstolens brukande av risken som jämförelsemoment är uteslutande beroende på om den andra medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt under de aktuella omständigheterna. Detta kan bedömas utgöra en paradoxal förutsättning men dock ett förenligt utfall av ”enstatsmetoden”.

Ovanstående innebär dessutom att en tyngre beskattning efter ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*, enligt doktrin, kan föranledas av olikheter inom de två tillämpade skattesystemen. Enligt föregående behandling av EU-domstolens praxis motiveras en ekonomisk dubbelbeskattning vara förenlig med EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna för att nackdelen är ett resultat av att två stater utövat sin beskattningsrätt parallellt. Enligt EU-domstolen och doktrin, vilken behandlar uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning, innebär en avsaknad av harmonisering att olika skattesystem kan tillämpas på samma gränsöverskridande omständighet. Den ekonomiska dubbelbeskattningen kan således anses vara förenlig med unionsrätten om den föranleds av att båda situationerna behandlas

likvärdigt. Detta även om den gränsöverskridande situationen slutligen beskattas tyngre då den aktuella lagstiftningen endast är tvungen att utvidgas till den omfattning en likvärdig behandling är för handen. Enligt EU-domstolen och doktrin kan en olikhet ge upphov till en återstående nackdel vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstaters olika skattesystem. Det *parallella utövandet av beskattningsrätten* leder sålunda till att beskattningen måste vara likvärdig juridiskt men inte reellt.

Enligt viss doktrin uppfattas EU-domstolens hindersprövning och således dess jämförelsebedömning, bristfällig. Doktrin tolkar de unionsrättsliga rättsfallen som att EU-domstolen i vissa fall felaktigt benämner dubbelbeskattningen som ett resultat av olikheter mellan de två aktuella medlemsstaterna. Enligt hindersprövningen i mål C-96/08 kan doktrinen uppfattning till viss del anses övertygande. I det fallet ansåg EU-domstolen den tyngre beskattningen uppkomma vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater. Generaladvokaten föreskrev istället att den nationella bestämmelsen negativt särbehandlade den gränsöverskridande situationen. En tolkning av doktrinen skilda uppfattning utgörs av om den inre marknaden ska ges företräde framför medlemsstaternas skattesuveränitet. Samma doktrin uppfattar den inre marknaden överlägsen medlemsstaternas suveränitet till den del EU-domstolen bör pröva dubbelbeskattningen i förhållande till den medlemsstat vars nationella lagstiftning utgör en negativ särbehandling och ett hinder enligt de fria rörligheterna. Viss doktrin anser till och med att en källbeskattning till sin natur utgör en negativ särbehandling vilken till viss utsträckning tillerkänns bifall från generaladvokatens yttrande i mål C-35/11 och mål C-168/11. Annan doktrin, och synnerligen EU-domstolen, uppfattar emellertid att unionens saknade samstämmighet oundvikligen leder till att utgångspunkten inom hindersprövningen är medlemsstaternas skattesuveränitet. En förutsättning är sålunda en föreliggande negativ särbehandling för att frångå medlemsstaternas skattesuveränitet i förhållande till den saknade harmoniseringen inom unionen. En möjlighet för EU-domstolen att välja en medlemsstat för att uppnå ett bestämt resultat kan bedömas praktiskt svårtillämpat då avgörande är under vilken nationell domstol den skattskyldige initierar prövningen.

Vilken nationell domstol som prövar den gränsöverskridande omständigheten är även av avgörande betydelse enligt doktrin. Detta efter en hänvisning till beskattningssystematikens avgörande betydelse inom frågan om den tyngre beskattningen föranleds av en negativ särbehandling eller ett oangripbart *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Doktrinen tolkning är befogad med utgångspunkt i de rättsfall som behandlats inom uppsatsen. Vid en tolkning av EU-domstolens rättsfall uppkommer dubbelbeskattningen ideligen som ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan två medlemsstater om beskattningssystematiken medför att den ifrågakvarande beskattningen inte kan avräknas i ett senare led. De behandlade domarna från EU-domstolen visar att avgörande är till vilken utsträckning medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt.

Således tolkas den juridiska dubbelbeskattningen utgöra en beskattning i ett sista led utifrån EU-domstolens motivering till att dubbelbeskattningen föranleds av ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. EU-domstolens motivering inom exempelvis mål C-194/06 kan i förhållande till doktrinen sålunda ifrågasättas. Inom omständigheterna i nämnda rättsfall beskattades både gränsöverskridande kapital och internt kapital med samma skattesats om noll procent. Den nationella lagstiftningen utgjorde således ett sista led där medlemsstatens utsträckning av beskattningsrätten upphörde. Enligt EU-domstolen var den tyngre beskattningen uppkommen vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. En skattesats om noll procent tillämpat på en inkomst som i stor utsträckning är ett angeläget skatteobjekt kan ge upphov till att doktrinens tolkning verkar väl underbyggd. Tolkningen av doktrinen tillsammans med generaladvokatens yttrande i mål C-35/11 föranleder att beskattningssystematiken anses ha överhängande relevans i förhållande till ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Medlemsstaten åläggs inte en skyldighet att undanröja merbeskattningen om den gränsöverskridande situationen, i den utsträckning medlemsstaten valt att utöva sin beskattningsrätt, beskattas på ett likvärdigt sätt som den inhemska situationen, under förutsättning att samma utövande av beskattningsrätten inte orsakar en potentiell ekonomisk dubbelbeskattning.

Om medlemsstaten valt att utöva beskattningsrätten till den del en ekonomisk dubbelbeskattning kan uppkomma kan densamma härledas till medlemsstatens lagstiftning. Således är inte förenligheten vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* lika obestriddig då EU-domstolen tydligt avlägsnar den tyngre beskattningen uppkommen vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* och dess förenlighet med unionsrätten om möjlighet finns att eliminera den uppkomna ekonomiska dubbelbeskattningen. Tydligast är EU-domstolens beivrande vid prövningen av en tillämplig nationell lagstiftning som syftar till att eliminera en ekonomisk dubbelbeskattning. Om syftet inte anses upprätthållas för den gränsöverskridande situationen utgör den ekonomiska dubbelbeskattningen en negativ särbehandling. Enligt EU-domstolens praxis innebär den interna skattelagstiftningen en negativ särbehandling om den effektiva skattesatsen är högre för den gränsöverskridande situationen. En negativ särbehandling förekommer dessutom om hela den ekonomiska dubbelbeskattningen elimineras för den interna situationen men inte den gränsöverskridande situationen i förhållande till metodens utformning. Under nämnda förhållande fördelar EU-domstolen indirekt beskattningsrätten från hemstaten till källstaten. Detta även om EU-domstolen inom andra rättsfall påpekat att unionsrätten saknar harmonisering på området vilket i sin tur fastställer att unionsrätten saknar kompetensen att fördela beskattningsrätten. EU-domstolen väljer således att utnyttja möjligheten till negativ integrering och en indirekt fördelning av beskattningsrätten.

Slutligen kan EU-domstolens rättspraxis förklaras som att en juridisk dubbelbeskattning fundamentalt avviker i förhållande till en ekonomisk dubbelbeskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Enligt EU-domstolens rättspraxis kan en ekonomisk dubbelbeskattning uppkomma

även om den gränsöverskridande omständigheten inte träffas av en juridisk dubbelbeskattning. Att även nämna är att EU-domstolen inom alla rättsfall, vilka prövat en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*, funnit att en negativ integrering är förestående. Enligt föregående argumentation uppfattar inte EU-domstolen de två olika typerna av dubbelbeskattning sammankopplade till den grad att den ena utesluter den andra. Doktrins uppfattning om att ett förenligt parallellt utövande av beskattningsrätten vid en juridisk dubbelbeskattning på så sätt även är tillämplig vid en ekonomisk dubbelbeskattning är således inte förankrad inom EU-domstolens hindersprövning.

## **6.2 Hur tolkas begreppet parallellt utövande av beskattningsrätten av HFD och SRN?**

Både HFD och SRN verkar använda begreppet, föga förvånande, med beaktande till Sveriges skattesuveränitet. Detta genom ett anammande av domarna från EU-domstolen vilken prövar jämförbarheten genom den tillämpliga lagens objektiva ordalydelse. På så sätt, inom de två prövningarna som behandlats inom uppsatsen, består den tyngre beskattningen av ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* då de två jämförbara situationerna anses behandlas likvärdigt.

Dessa instanser verkar tolka och tillämpa begreppet något vacklande i förhållande till varandra men även i förhållande till EU-domstolens domar. Detta kan grundas i att omständigheter vilka berör begreppet till större omfattning och fortlöpande prövas inför SRN och att HFD således i mindre utsträckning prövar liknande omständigheter. En alternativ anledning kan föregås av att begreppet är relativt nytt inom unionsrätten vilket i sig föranleder att begreppets prövning i förhållande till den svenska skatterätten inom HFD, men även SRN, tidigare är tämligen ringa.

Som EU-domstolen vid ett flertal tillfällen uttryckligen betonat saknas harmonisering inom den direkta beskattningsrättsens område. Därjämte har generaladvokaterna, inom mindre utsträckning, och doktrin påpekat svårigheterna med tillämpligheten av begreppet i förhållande till när ett hinder föreligger. Av samma anledning, och med hänsyn till den behandlade prövningen av begreppet inom den svenska rättstillämpningen, kan det därför bedömas mindre sannolikt att en nationell domstol under oklara förhållanden inte tillämpar begreppet. Då EU-domstolen kontinuerligt betonat medlemsstaternas skattesuveränitet är det ej till stor del troligt att den nationella domstolen istället prövar den nationella bestämmelsen med beaktande av den fria inre marknaden. Den svenska rättstillämpningen visar således även att begreppet måhända inte uppfattas tillräckligt förankrat och utstakat inom EU-domstolens praxis till den del den nationella bestämmelsen tydligt utgör en negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen för att samma nationella lagstiftning kan anses förbjuden.

## 6.2.1 Skatterättsnämnden

Förhandsavgörandena från SRN upplevs till större utsträckning, i jämförelse med HFD, överensstämma med stadgad praxis från EU-domstolen. SRN är under båda prövningarna konsekvent i förhållande till om en negativ särbehandling föreligger och SRN uppfattas även utgå från att den tyngre beskattningen, som utgångspunkt, föranleds av ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Under båda prövningar förekommer outtalat ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* som ett resultat av att den gränsöverskridande situationen merbeskattas. Omständigheterna i dnr. 43-09/D behandlade uppkommen juridisk dubbelbeskattning för att två stater utövat sin beskattningsrätt parallellt men med skilda beskattningsunderlag. Den juridiska dubbelbeskattningen kan under dessa aktuella omständigheter bedömas som ett klagörande exempel på existensen av olika skattejurisdiktioner inom unionen i förhållande till Sveriges utövade beskattningsrätt. Sverige valde att omfatta den gränsöverskridande situationen inom den svenska lagstiftningen och detta på ett likvärdigt sätt som om situationen hade varit inhemsk. I förhållande till EU-domstolens praxis vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* tyds den svenska rättstillämpningen överensstämma. Prövningen i dnr. 13-09/D föregås av samma mönster. Även här tillämpas en vertikal prövning enligt ”enstatsmetoden” vilket enligt SRN föranledde att den nekade avdragsrätten grundades i ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* mellan Sverige och Belgien. Prövningen är förenlig med EU-domstolens praxis men måhända under felaktiga omständigheter. Här uppfattas istället prövningen avse omständigheter som föranleder en ekonomisk dubbelbeskattning uppkommen efter att Sverige valt att utöva sin beskattningsrätt till den del Sverige endast eliminerar uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning för den rent interna situationen. Efter allt att tyda, enligt EU-domstolens praxis, utgör omständigheterna en negativ särbehandling.

Ett annat samband mellan de två förhandsavgörandena är att båda är kortfattade och knapphändiga. En möjlig långtgående tolkning kan vara att SRN är osäker på begreppets innebörd och tillämpning. Efter en övergripande behandling av begreppet inom EU-domstolens praxis är begreppet särskilt tydligt vid en juridisk dubbelbeskattning. Att den jämförelsebedömningen tillämpas kan bero på att samma jämförelsebedömning innebär att begreppet utgör en förenlig juridisk dubbelbeskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*.

## 6.2.2 Högsta Förvaltningsdomstolen

I HFD 2011 ref. 90 prövar HFD begreppets innebörd och tillämpning i förhållande till den nationella bestämmelsen. Under prövningen verkar även HFD tillämpa en jämförelsebedömning vilken EU-domstolen tillämpat vid prövningen av om en uppkommen juridisk dubbelbeskattning är ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. En skillnad mellan den aktuella prövningen och SRN prövning i dnr. 13-09/D är att SRN har ett

parallellt utövande av beskattningsrätten som utgångspunkt där HFD:s prövning istället uppfattas komma fram till att ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* föreligger. En tolkning av EU-domstolens praxis ger att ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* inledningsvis utgör underlaget till den tyngre beskattningen och prövningen ska istället visa om en negativ särbehandling föreligger.

Inte heller i övrigt anses prövningen i HFD utgöra en förenlighet med de behandlade rättsfallen inom kapitel tre, mer än till den del HFD stadgat att olikheter kan ge upphov till en tyngre beskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Enligt EU-domstolens domar kan olikheter ge upphov både till ekonomisk dubbelbeskattning och juridisk dubbelbeskattning vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. Vid en tolkning av de behandlade rättsfallen från EU-domstolen uppfattas olikheten utgöra den inledande anledningen eller som ett återstående resultat efter att en nationell reglerings syfte, att eliminera en ekonomisk dubbelbeskattning, tillgodosetts till den del en skyldighet föreligger enligt EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna. Följaktligen visar den praxis som behandlats inom uppsatsen, att en olikhet i det andra skedet, utgör en motivering till den återstående internationella dubbelbeskattningen, enligt den nationella bestämmelsen. Här har inte olikheten föregåtts av en medgiven avräkning utan istället medför den nekade avräkningen den internationella dubbelbeskattningen. Sålunda kan HFD:s prövning ifrågasättas med hänsyn till EU-domstolens domar i uppsatsens kapitel tre.

Slutligen, med avseende till den differentierade prövningen mellan HFD och SRN, kan tyckas att HFD med fördel borde inhämtat ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Särskilt med anledning av att prövningen sker inom högsta instans men i synnerhet i förhållande till den oklara tillämpningen och innebörden av begreppet i förhållande till den prövade svenska bestämmelsen.

## 6.3 Avslutande kommentar

Vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* kan en ofrånkomlig internationell dubbelbeskattning uppstå med hänsyn till EU-domstolens tillämpade jämförelsebedömning inom hindersprövningen. Hindersprövningen utgår från den prövade nationella lagstiftningen till den del en gränsöverskridande situation inte får utsättas för en negativ särbehandling i jämförelse med den jämförbara interna situationen. Om inte den nationella prövade bestämmelsen negativ särbehandlar den gränsöverskridande situationen enligt den vertikala metoden kan den internationella dubbelbeskattningen inte angripas.

På grund av den tillämpade ”enstats-metoden” är en internationell dubbelbeskattning inte ett juridiskt hinder enligt EUF-fördraget. Det är trots detta ett faktiskt och ett högst påtagligt hinder för att stimulera unionens ekonomiska tillväxt. Det är mycket möjligt att den tyngre beskattningen, uppkommen för att två stater utövat sin beskattningsrätt parallellt, hindrar

skattskyldiga från att utnyttja de fria rörligheterna och på så sätt undermineras bekämpandet av den aktuella ekonomiska krisen. Trots att den nationella bestämmelsen, vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*, inte juridiskt, genom den tillämpliga lagstiftningen, särskiljer mellan den gränsöverskridande situationen och den rent inhemska situationen föreligger ändå de facto ett särskiljande mellan den situationen vilken valt att utöva sina fria rörligheter. Både EU-domstolen och generaladvokaterna hänvisar till den saknade harmoniseringen inom den direkta skatterättens område. För att eliminera en förenlig internationell dubbelbeskattning, och således även en eliminering av EU-domstolens begrepp *parallellt utövande av beskattningsrätten*, krävs unionsrättslig lagstiftning.

Ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* vilket åstadkommer en juridisk dubbelbeskattning, är det tydliga exemplet inom EU-domstolens praxis i förhållande till vad begreppet är och innebär för en gränsöverskridande situation. Det kan till och med anses att EU-domstolen bör beteckna begreppet tydligare vid en juridisk dubbelbeskattning med hänsyn till att blott existensen, mer än ett utövande, av de suveräna skattesystemen betraktas resultera i en förenlig internationell dubbelbeskattning. Detta med hänsyn till att EU-domstolen ger intryck av att en juridisk dubbelbeskattning och en ekonomisk dubbelbeskattning är fundamentalt olika vid dess hinderprövning. Detta då EU-domstolen utvidgat sin negativa integrering till att omfatta en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning trots att densamma ursprungligen utgör ett resultat vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. EU-domstolen har således utvecklats och anpassat jämförelsebedömningen och på så sätt mer benägen att eliminera en ekonomisk dubbelbeskattning inom den negativa integreringen för att två stater utövat sin beskattningsrätt parallellt. Doktrin hävdar både att EU-domstolen tillämpar den negativa integreringen för långtgående medan andra anser att EU-domstolen under samma omständigheter även kan angripa den juridiska dubbelbeskattningen vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*. En eventuell tolkning till att EU-domstolen är benägen att agera mer långtgående inom jämförelseanalysen vid en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning är att den enskilda medlemsstatens beskattningsrätt ofta är utövat på så sätt att de nationella skattesystemen och dess systematik är konstruerade för att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning. På så sätt finns det en föreliggande tillämplig unilateral bestämmelse vilken kan utvidgas till att även omfatta den gränsöverskridande situationen. En liknande bestämmelse saknas vid en juridisk dubbelbeskattning som uppstått vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten*.

Med hänsyn till EU-domstolens hinderprövning och dess utvecklade rättspraxis följer att den nationella lagstiftningens beskattningssystematik kan tillföras avgörande betydelse vid bedömningen om merbeskattningen uppkommer vid ett *parallellt utövande av beskattningsrätten* eller om densamma kan härledas till den unilaterala nationella bestämmelsen. Det i sin tur kan innebära att den nationella lagstiftningen inte de facto innehar ekonomisk relevans utan endast juridisk relevans med avseende till



begreppets innebörd. Således är EU-domstolens hindersprövning och begreppets utveckling negativt för unionens ekonomiska återhämtning men en fördel för medlemsstaternas bestående skattesuveränitet. Att harmonisera området ytterligare hade således varit önskvärt för den enskilde men mer önskvärt för den varaktiga ekonomiska krisen inom unionen.

# Käll- och litteraturförteckning

## *EUROPEISKA UNIONEN*

### **Direktiv**

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

Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan

### **Dokument från kommissionen**

KOM(2003) 810 slutlig, *Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén - beskattning av utdelning till fysiska personer på den inre marknaden, 2003-12-19.*

KOM(2006) 823 slutlig, *Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén – Samordning av medlemsstaternas direkta skattesystem på den inre marknaden, 2006-12-19.*

KOM(2011) 712 slutlig, *Meddelande från kommissionen till europaparlamentet, rådet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén – dubbelbeskattning på den inre marknaden, 2011-11-11.*

## *LITTERATUR M.M*

### **Litteratur**

Ben J.M. Terra & Peter J. Wattel, *European Tax Law*, fifth edition, Wolters Kluwer Law & Business, Alphen aan den Rijn, 2008.

Ben J.M. Terra & Peter J. Wattel, *European Tax Law*, sixth edition, Wolters Kluwer law & business, Alphen aan den Rijn, 2012.

Ståhl, Kristina mf.fl, *EU-skatteätt*, 3 uppl., Iustus, Uppsala, 2011.

### Artiklar

Andersson, Krister, *Dubbelbeskattning i EU – hur stort är problemet?*, svensk skattetidning 2011:6-7, sid. 487 – 495.

Bellingwout, Jaap, *Amurta: A Tribute to (the Late) Advocate General Geelhoed*, European Taxation, march 2008, s. 124 – 132.

Berglund, Martin, *Avräkningsmetoden och EG-fördragets grundläggande friheter*, Skattenytt 2008 s. 110.

Bizioli, Gianluigi, *Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation*, European Taxation, march 2008, s. 133 – 140.

Carril, Maria Cruz Barreiro, *National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: The Impact of Tax Obstacles on the Internal Market*, Intertax 38, no. 2 (2010) , s. 105 – 112.

Cerioni, Luca, *Double Taxation and the Internal Market: Reflections on the ECJ's Decisions in Block and Damseaux and the Potential Implications*, Bulletin for international taxation, november 2009, s. 543 – 556.

Dassesse, Marc, *Double Taxation of foreign Dividends: The Damseaux Case Aiming at the wrong Target! Criticism Should Be Directed towards France and Not Belgium*, EC Tax Review, 2010/3, s. 117 – 122.

Daurer Veronika, Tüchler Nicole, *Foreign Tax Credit – Is a Carry-Forward Obligatory*, Bulletin for international taxation, oktober 2012, s. 563 – 571.

Douma, Sjoerd, *The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation*, European Taxation, november 2006, s. 522 – 533.

Garbarino, Carlo, *Inter-country Equity and Intra-group transactions at EU Level: An Analysis of the CCCTB Proposal and ECJ Tax Cases*, EC Tax Review, 2012/5, s. 248 – 261.

Graetz. Michael J, Warren, Alvin C. Jr., *Dividend taxation in Europé: When the ECJ makes tax policy*, Common Market Law Review, issue 6, 2007, s. 1577 – 1623.

Kemmeren, Eric, *ECJ should not unbundle integrated tax systems!*, EC Tax Review, 2008/1, s. 4 – 11.

Kofler, Georg W., Mason, Ruth, *Kerckhaert & Morres: A European "Switch in Time"*, Colombia Journal of European Law, vol 14, no 1, 2007, s. 176 – 219.

Kristoffersson Eleonor, *EU-rätten och dubbelbeskattning på mervärdesskatteområdet*, svensk skattetidning, 2012:5, s. 438.

Lang, Michael, *ECJ case law on cross-border dividend taxation – recent developments*, EC Tax Review 2008/2, s. 67 -77.

Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, tensions, and Contradictions*, EC Tax Review, 2009/3, s. 98 – 113.

Magliocco, Antonella, Sanelli, Alessandra, *Should Outbound Dividends Remain Taxed at Source in the European Union? Some Hints from the Italian Example*, European Taxation, 2009, s. 199 – 214.

Munin, Nellie, *Tax in Troubled Time: Is It Time for a Common Corporate Tax Base in the EU?*, EC Tax Review, 2011/3, s. 121 – 133.

Murre Donald, Spenkuch Andrea Anna, *The European Court of Justice in Banco Bilbao: You Can't Have Your Cake and Eat It Too*", European Taxation, may 2012, s. 252 – 255.

Reibel, Rudolf, *Amnesty-Privilege-Disclosure: Managing Critical Issues in Client Relations*, European Taxation, 2013 (volume 53), No 5, s. 232 - 236.

Rivolta, Alfonso, *Transfer of Residence within the European Union: The Treatment of Pre-Existing Losses – Part 1*, European Taxation, 2010, s. 26 – 36.

Smit, Daniel S, *The Haribo and Österreichische Salinen Cases: To What Extent Is the ECJ Willing To Remove International Double Taxation Caused by Member States?*, European Taxation, july 2011, s. 275 – 284.

Tenore, Mario, *Taxation of Cross-Border Dividends in the European Union from Past to Future*, EC Tax Review, 2010/2, s. 74 – 84.

Van den Hurk, Hans, Korving, Jasper, *The ECJ's Judgement in OESF – Is Horizontal Discrimination a Threat to the Internal Market?*, Bulletin for international taxation, march 2009, s. 95 – 103.

Vanistendael, Frans, *Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?*, EC Tax Review, 2008/2, s. 52 – 66.

Weber, Dennis, *In Search of a (New) Equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC*, Intertax 34, no 12 (2006), s. 585 – 616.

### **Internet**

Mason, Ruth, *A Theory of Tax Discrimination*, Jean Monnet working paper 09/06. Hämtad från:

[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=978880](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=978880)

Hämtad 2013-03-16

# Rättsfallsförteckning

## Rättsfall från EU-domstolen

- C-283/81 Cilfit, 1982, REG 03415, VI/00513
- C-270/83 Kommissionen mot Frankrike, 1986, REG 00273, VIII/00389
- C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker, 1995, REG I-00225
- C-250/95 Futura, 1997, REG I-2492
- C-307/97 Saint Gobain zn, 1999, REG I-06161
- C-403/03 Schempp, 2005, REG I-06421
- C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, 2006, REG I-11673
- C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, 2006, REG I-1175
- C-513/04 Kerckhaert and Morres, 2006, REG I-10967
- C-170/05 Denkvit Internationaal and Denkvit france, 2006, REG I-11949
- C-379/05 Amurta, 2007, REG I-09569
- C-194/06 Orange European Smallcap Fund, 2008, REG I-03747
- C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, 2009, REG I-05145
- C-67/08 Block, 2009, REG I-00883
- C-96/08 Ciba, 2010, REG I-02911
- C-128/08 Dameaux, 2009, REG I-06823
- C-311/08 SGI, 2010, REG I-00487
- C-436/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel, 2011, REG I-00305
- C-487/08 Kommissionen mot Spanien, 2010, REG I-04843
- C-262/09 Meilicke och andra, 2011, REG I-05669
- C-284/09 Kommissionen mot Spanien, inte än publicerad

- C-310/09 Accor, inte än publicerad
- C-157/10 Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, inte än publicerad
- C-371/10 National Grid Indus, inte än publicerad
- C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, inte än publicerad
- C-168/11 Beker, inte än publicerad
- C-384/11 Tate & Lyle Investments, inte än publicerad
- C-387/11 Kommissionen mot Belgien, inte än publicerad
- C-540/11 Levy and Sebbag, inte än publicerad

### **Förslag till avgörande**

Generaladvokat L.A. Geelhoeds förslag till avgörande i mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*

Generaladvokat Leendert. A. Geelhoeds förslag till avgörande i mål C-513/04 *Kerckhaert & Morres*

Generaladvokat Paolo Mengozzis förslag till avgörande i mål C-379/05 *Amurta*

Generaladvokat Yves Bots förslag till avgörande i mål C-194/06 *Orange European Smallcap*

Generaladvokat Sharpstons förslag till avgörande i mål C-96/08 *CIBA*

Generaladvokat Juliane Kokotts förslag till avgörande i mål C-311/08 *SGI*

Generaladvokat Juliane Kokotts förslag till avgörande i mål C-436/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel*

Generaladvokat Verica Trstenjak förslag till avgörande i mål C-262/09 *Meilicke and others*

Generaladvokat Paolo Mengozzis förslag till avgörande i mål C-310/09 *Accor*

Generaladvokat Niilo Jääskinens förslag till avgörande i mål C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*

Generaladvokat Paolo Mengozzis förslag till avgörande i mål C-168/11 *Beker*

## **Rättsfall från Regeringsrätten och Högsta Förvaltningsdomstolen**

Regeringsrättens dom från den 14 december 2010, mål nr. 283-10

Regeringsrättens dom från den 14 december 2010, mål nr. 216-10

HFD 2011 ref. 90

Högsta Förvaltningsdomstolens dom den 1 juni 2012, mål nr. 3329-11

## **Skatterättsnämndens förhandsavgöranden**

Skatterättsnämndens beslut från den 30 november 2009, dnr- 13-09/D

Skatterättsnämndens beslut från den 22 december 2009, dnr. 43-09/D

Skatterättsnämndens beslut från den 22 december 2009, dnr. 131-08/D

Skatterättsnämndens beslut från den 19 maj 2011, dnr. 26-10/D

Skatterättsnämndens beslut från den 31 oktober 2012, dnr. 59-11/D