



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Caroline Stoltz

Inkomstskatterättslig proportionalitetsbedömning

Proportionalitetsbedömningar av nationella inkomstskattereglers
förenlighet med EU-rätten

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling och Mats Tjernberg

Termin för examen: period 1 HT 2017

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Avgränsning	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Disposition	9
2 EU-RÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL NATIONELLA INKOMSTSKATTEREGLER	10
2.1 Inledning	10
2.2 EU-rättens företrädare	10
2.3 Den inre marknaden	11
2.4 EU-rättens betydelse för den direkta beskattningens område	11
2.4.1 Integration	11
2.4.2 De fyra fördragsfriheterna	13
3 EUD:S BEDÖMNINGSMODELL	15
3.1 Inledning	15
3.2 Steg 1: Är någon av de fyra fördragsfriheterna tillämpliga?	15
3.3 Steg 2: Utgör den nationella inkomstskatteregeln ett hinder för den aktuella friheten?	16
3.4 Steg 3: Kan den nationella inkomstskatteregeln rättfärdigas?	17
3.4.1 Rättfärdigandegrunder	17
3.4.2 Rättfärdigande enligt FEUF	17
3.4.3 Rättfärdigande enligt rule of reason-doktrinen	18

4	PROPORTIONALITETSBEDÖMNINGEN	22
4.1	Inledning	22
4.2	Bakgrund	22
4.3	Konfliktsituationer	23
4.4	Underrekvisiten	25
4.5	Vilken domstol ska utföra proportionalitetsbedömningen i förhandsavgöranden?	27
4.6	Kritik mot principen	29
5	UTVECKLINGEN AV PROPORTIONALITETSBEDÖMNINGEN I INKOMSTSKATTERÄTTSLIGA MÅL	30
5.1	Inledning	30
5.2	En, två eller tre underrekvisit?	30
5.2.1	Inledning	30
5.2.2	Utveckling	30
5.2.3	Analys	35
5.3	Proportionalitetens räckvidd	36
5.3.1	Inledning	36
5.3.2	Marks & Spencer	36
5.3.3	Timac Agro	37
5.3.4	Analys	39
5.4	Proportionalitetens processuella sida	39
5.4.1	Inledning	39
5.4.2	Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation	41
5.4.3	SIAT	42
5.4.4	Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland	43
5.4.5	NN	44
5.4.6	Analys	45
5.4.7	Ytterligare en dimension av processuell proportionalitet	46
5.4.7.1	Analys	47
5.5	Proportionalitet i förhållande till flera rättfärdigande grunder	48
5.5.1	Inledning	48
5.5.2	Cadbury Schweppes	48
5.5.3	Oy AA	50
5.5.4	SGI	51
5.5.5	Analys	52
5.6	Rättssäkerhet	53
5.6.1	Inledning	53
5.6.2	Rättssäkerhet som allmän rättsprincip	53
5.6.3	SIAT	54
5.6.4	Itelcar	55
5.6.5	Analys	56

6 SLUTSATS	59
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	62
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	66

Summary

A membership of the EU brings several legal effects for the member states, especially in the area of direct taxation. In particular EU law effects direct taxation through CJEU's jurisprudence where national income tax rules are decided to be incompatible with the provisions of the free movement of goods, persons, services or capital. In order to determine whether a national income tax regime is compatible with the fundamental freedoms, the CJEU normally carries out an assessment consisting of three steps; applicable freedom, if the national rule constitutes an obstacle to the freedom and whether the national rule can be justified. If the rule can be motivated, it is usually justified by one of the five justifications accepted through the rule of reason doctrine. In the assessment of justification the CJEU also determines if the national rule comply with the principle of proportionality. This paper examines the meaning of the principle of proportionality and how the CJEU performs a proportionality assessment in income tax law cases.

The principle of proportionality has during a long time been subject of discussion. The principle is considered to be a flexible principle and the proportionality assessment therefore varies in the case law of the CJEU. This leads to difficulties for national courts to determine how a proportionality assessment should be conducted. The principle of proportionality is usually claimed to consist of three requirements, namely whether the measure is appropriate, necessary and proportional *stricto sensu*. However, in income tax law, it appears that the CJEU focuses primarily on the appropriateness and necessity requirements. This means that the EUD determines if the national rule is appropriate and suitable for achieving its goals and if there are less restrictive measures that fulfill the same purpose.

The proportionality assessment does not have to result in that the national income tax rule is being rejected in its completeness. An income tax regime may in some cases be incompatible with the principle of proportionality and therefor limits a fundamental freedom, while the same rule may be proportionate and applied in situations where other circumstances are at hand. Furthermore, two or more justifications may lead to a reduction of the proportionality requirements and thus the proportionality assessment becomes less strict.

The proportionality assessment does not consist solely of a substantive check but it also sets requirements on the procedural content of the rules. Increasing requirements for good governance by the Member States means that the principle of proportionality may require the income tax rules to contain certain procedural guarantees for the taxpayers. Nowadays the principle of proportionality also imposes legal certainty, which means that national income tax rules must be sufficiently clear and predictable to comply with the principle of proportionality. Due to the flexibility of the principle, the CJEU's proportionality assessment in income tax law has developed in recent years.

Sammanfattning

Ett medlemskap i EU har stor rättslig betydelse för medlemsstaterna, inte minst på den direkta beskattningens område. Framför allt påverkar EU-rätten den direkta beskattningens område genom EUD:s rättspraxis där nationella inkomstskatteregler beslutats vara oförenliga med bestämmelserna om fri rörlighet för varor, personer, tjänster eller kapital. För att avgöra om en nationell inkomstskatteregel är förenlig med en fördragsfrihet, utför EUD normalt en bedömning bestående av tre moment; tillämplig fördragsfrihet, om den nationella regeln utgör ett hinder mot fördragsfriheten samt om den nationella regeln går att rättfärdiga. Om en inkomstskatteregel kan rättfärdigas sker det normalt genom någon av de fem rättfärdigandegrunder som EUD accepterat genom rule of reason-doktrinen. I rättfärdigandebedömningen utreds även om den nationella regeln uppfyller proportionalitetsprincipen. I denna uppsats utreds innebörden av proportionalitetsprincipen och hur EUD utför en proportionalitetsbedömning i inkomstskatterättsliga mål.

Proportionalitetsprincipen har under lång tid varit föremål för diskussion. Principen anses vara flexibel och proportionalitetsbedömningen varierar därför i EUD:s rättspraxis. Det har medfört svårigheter för nationella domstolar att fastställa hur en proportionalitetsbedömning ska utföras. Proportionalitetsprincipen påstås normalt bestå av tre rekvisit, nämligen om åtgärden är lämplig, nödvändig och proportionerlig i strikt mening. I inkomstskatterättsliga mål visar det sig dock att EUD främst fokuserar på lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten. Då bedömer EUD om den nationella regeln är lämplig och ägnad för att uppnå sina mål samt om det finns mindre restriktiva åtgärder som uppfyller samma syfte.

Proportionalitetsbedömningen behöver inte leda till att en inkomstskatteregel underkänns i sin helhet. En nationell inkomstskatteregel kan i vissa fall vara oförenlig med proportionalitetsprincipen och därmed utgöra ett hinder för en fördragsfrihet, medan samma regel kan vara proportionerlig och tillämplig i situationer där andra omständigheter är för handen. Vidare kan två eller fler rättfärdigandegrunder eventuellt leda till att EUD minskar proportionalitetskraven och därmed att proportionalitetsbedömningen blir mindre strikt.

Proportionalitetsbedömningen består inte enbart av en materiell bedömning, utan det ställs även krav på reglernas processuella innehåll. Ökade krav på medlemsstaterna avseende god förvaltning leder till att proportionalitetsprincipen kan kräva att den nationella inkomstskatteregeln innehåller vissa processuella garantier för de skattskyldiga. Numera ställer även proportionalitetsprincipen ett krav på rättssäkerhet, vilket innebär att nationella inkomstskatteregler måste vara tillräckligt klara och förutsägbara för att uppfylla proportionalitetsprincipen. Med anledning av principens flexibilitet, har EUD:s proportionalitetsbedömning i inkomstskatterättsliga mål under de senaste åren utvecklats.

Förord

Efter sex års studier i Jönköping och Lund är det nu dags att sätta punkt för studietiden; en period i mitt liv som jag alltid kommer titta tillbaka på med glädje.

Tack till mina handledare Maria Hilling och Mats Tjernberg för god handledning.

Tack till min bättre halva Carl, som stått ut med mig under tolv intensiva terminer och som alltid peppat mig för att uppnå mina mål. Tack till min familj som alltid finns där och stöttar mig. Dessutom, ett extra stort tack till min mamma Heléne, som under stora delar av min studietid har stått ut med att korrekturläsa mina texter. Förhoppningsvis slipper du det framöver!

Tack till alla mina vänner som gjort min studietid fantastisk. Ni vet vilka ni är!

Stockholm, januari 2018

Caroline Stoltz

Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Company
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska Unionen
EUD	Europeiska Unionens domstol
f.	Och följande sida
ff.	Och följande sidor
FEU	Fördraget om Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
p.	Paragraf

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Idag har en stor del av Europas länder ingått ett medlemskap i EU och medlemskapet har rättsligt stor betydelse för medlemsstaterna. Det är svårt att hitta ett rättsområde som inte påverkas av EU-rätten.¹ Genom ett medlemskap i EU begränsas medlemsstaternas suveräna rättigheter eftersom EU-rätten som huvudregel har företräde framför nationell lag.² Inkomstskatterätten är ett av flera rättsområden som tydligt påverkats av EU-rätten, bland annat genom olika direktiv. Främst påverkas dock medlemsstaternas inkomstskatterätt genom EUD:s rättspraxis gällande tolkningen av de grundläggande friheterna i FEUF, nämligen de fria rörligheterna för varor, tjänster, personer och kapital.³ EUD:s tolkning av de grundläggande friheterna har i ett flertal mål medfört att nationella inkomstskatteregler bedömts vara oförenliga med EU-rätten.⁴ Av denna anledning har medlemsstaterna blivit tvungna att ändra sin skattelagstiftning för att vara förenlig med EU-rätten.⁵

Nationella inkomstskatteregler kan således bli oförenliga med EU-rätten på grund av EUD:s tolkning av de grundläggande friheterna i FEUF. När EUD avgör huruvida en nationell inkomstskatteregel står i strid med någon av de grundläggande friheterna i FEUF, utförs normalt en bedömning bestående av tre steg. EUD inleder bedömningen med att avgöra huruvida den i målet skatteskyldiga nyttjat någon av fördragsfriheterna. Därefter undersöks om den nationella bestämmelsen utgör ett hinder mot den aktuella friheten. Om ett hinder föreligger, kan dock den nationella skattebestämmelsen rättfärdigas och därmed bedömas vara förenlig med EU-rätten. I detta tredje steg undersöker således EUD om någon rättfärdigandegrund föreligger och om så är fallet, avslutas bedömningen med att pröva om regeln är förenlig med proportionalitetsprincipen.⁶ Det innebär bland annat att den nationella inkomstskattebestämmelsen inte får utgöra ett mer ingripande hinder för den fria rörligheten än vad som är nödvändigt för att ändamålet med regeln ska uppnås.⁷ Proportionalitetsbedömningen har således till syfte att förhindra att olika skyddsvärda intressen leder till ett alltför onödigt och långtgående hinder mot den fria rörligheten.⁸ Om den nationella bestämmelsen anses vara proportionerlig, kan den rättfärdigas och är därmed förenlig med EU-rätten.⁹

¹ Bergström och Hettne (2014), s. 13.

² 6/64 *Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66.

³ Ståhl m.fl. (2011), s. 17.

⁴ Se t.ex. C-279/93 *Schumacker*, EU:C:1995:31; C-118/96 *Jessica Safir*, EU:C:1998:170; C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, EU:C:1999:216.

⁵ Jfr Dahlberg (2014), s. 335 f.

⁶ Jfr Hilling (2012b), s. 815.

⁷ Jfr Lang m.fl. (2016), s. 88 f.

⁸ Bergström och Hettne (2014), s. 211.

⁹ Jfr Lang m.fl. (2016), s. 88.

Proportionalitetsprincipen har under många år utgjort en grundläggande rättsprincip som spelat en central roll inom flera EU-rättsliga rättsområden. Sedan 1970-talet har EUD tillämpat proportionalitetsprincipen som en allmän rättsprincip och principens innebörd har utvecklats sedan dess. På senare år har principen dessutom haft ett stort inflytande på inkomstskatterätten och EUD har i flera mål prövat nationella inkomstskattereglers förenlighet med proportionalitetsprincipen.¹⁰ Trots dess centrala roll är principens innebörd inte självklar och EUD:s proportionalitetsbedömningar sägs ha förändrats sedan principen infördes och började tillämpas.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att utreda gällande rätt avseende den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen i förhållande till den direkta beskattningens område. Ett av syftena är att analysera proportionalitetsprincipens innebörd samt hur en proportionalitetsbedömning sker när EUD prövar nationella inkomstskattereglers förenlighet med de grundläggande fördragsfriheterna. Uppsatsen syftar även till att undersöka den vidareutveckling som skett i EUD:s rättspraxis avseende proportionalitetsbedömningen samt om bedömningen har förändrats.

Uppsatsens syfte utmynnar i följande frågeställningar:

- Vad har den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen för innebörd?
- Hur sker proportionalitetsbedömningar i rättspraxis som avser fördragsfriheterna och nationell inkomstskatterätt?
- Har proportionalitetsbedömningen förändrats och på vilket sätt?
- Vad kan eventuella förändringar av proportionalitetsprincipen leda till?

1.3 Avgränsning

Den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen tillämpas i olika konflikt-situationer. Uppsatsen syftar till att utreda den proportionalitetsbedömning som EUD utför när nationella åtgärders förenlighet med fördragsfriheterna ifrågasätts. Av artikel 5.4 FEU framgår dock att även unionen ska ta hänsyn till proportionalitetsprincipen och att unionsåtgärder inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen. Uppsatsen avgränsas dock gentemot hur EUD utför en proportionalitetsbedömning i en sådan konfliktsituation. En beskrivning av en sådan bedömning har dock betydelse för förståelse av den proportionalitetsbedömning som utförs avseende nationella inkomstskattebestämmelser och därför beskrivs proportionalitetsbedömningen av unionsåtgärder kortfattat i uppsatsen.

¹⁰ Moëll (2003), s. 105 ff.

Inom skatterätten görs en skillnad mellan direkta och indirekta skatter, varav den första avser skatter på inkomst och den andra skatter på transaktioner.¹¹ Denna uppsats avser nationella inkomstskatteregler, det vill säga regler inom den direkta beskattningens område, och dess förenlighet med fördragsfriheterna. Därför avgränsas uppsatsen mot den indirekta beskattningens område. Den fria rörligheten för varor påverkar främst den indirekta beskattningens område. Ämnets avgränsning medför därför att uppsatsen inte behandlar proportionalitetsbedömningar i förhållande till denna fördragsfrihet. För att ge läsaren en bättre förståelse kring fördragsfriheternas betydelse för medlemsstaterna, kommer det dock kort redogöras för den fria rörligheten för varor. I uppsatsen utreds således inte hur en proportionalitetsbedömning sker i mål som avser nationella inkomstskattebestämmelsers förenlighet med den fria rörligheten för varor.

Uppsatsen avgränsas även mot att utreda hur en proportionalitetsbedömning sker utifrån vilken typ av inkomstskatteregel som är föremål för utredning, eftersom en sådan bedömning är mycket specifik och beroende av regeltyp. Istället fokuserar uppsatsen på att utreda hur proportionalitetsbedömningen generellt utförs i inkomstskatterättsliga mål.

1.4 Metod och material

För att uppfylla uppsatsens syfte tillämpas den metod som förespråkas av Hettne och Eriksson, nämligen en EU-rättslig metod. Denna metod avviker till viss del från den rättdogmatiska metod som vanligtvis tillämpas vid en studie av svenska rättskällor. Rättskälleläran som tillämpas inom EU-rätten skiljer sig nämligen från rättskälleläran som gäller i svensk rätt.¹²

Den EU-rättsliga metoden innebär studier av olika EU-rättskällor som står i hierarkiskt förhållande till varandra. EU-rätten kan delas upp i bindande och vägledande rättskällor. De bindande rättskällorna består av primärrätt, rättighetsstadgan, bindande sekundärrätt, internationella avtal samt allmänna rättsprinciper, vilka rättstillämparen är skyldig att rätta sig efter. I princip gäller det även EUD:s och tribunalens rättspraxis. Icke bindande sekundärrätt, förarbeten, generaladvokaternas förslag till avgörande och EU-rättslig doktrin är dock enbart vägledande. Den EU-rättsliga rättskälleläran skiljer sig från den svenska främst genom att de oskrivna rättskällorna, såsom EUD:s praxis och allmänna rättsprinciper, är mer betydelsefulla och omfattande.¹³ EU-rätten är till stor del domarskapt och består till stor del av oskriven rätt. EUD:s rättspraxis är därför mer än ett komplement till den nedskrivna rätten. EUD:s verksamhet är deduktivt utpräglad, vilket innebär att den utgår från författningstext eller en domarskapt regel och drar slutsatser som grundas på omständigheterna i det enskilda fallet.¹⁴

¹¹ Terra och Wattel (2012), s. 4 f.

¹² Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 40 f.

¹³ Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 41 f.

¹⁴ Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 49 f.

Proportionalitetsprincipen är en allmän rättsprincip utvecklad i rättspraxis och principens funktion vid bedömning av nationella åtgärder framgår inte av någon bestämmelse i de bindande rättskällorna. Av denna anledning och det faktum att det vidtagits få harmoniseringsåtgärder inom den direkta beskattningens område, har skriven rätt såsom fördragen, förordningar och direktiv varit av begränsad betydelse för denna uppsats.

Eftersom proportionalitetsprincipen utgör en allmän rättsprincip utvecklad i rättspraxis, ter det sig naturligt att den viktigaste rättskällan för denna uppsats är just rättspraxis. Det finns dock många mål i EUD:s rättspraxis som avser fördragsfriheterna och direkt skatt; av naturliga skäl har därför bara ett urval analyserats i denna uppsats. Med hjälp av ett dokument utfärdat av europeiska kommissionen har det varit möjligt att identifiera vilka EU-rättsliga mål mellan åren 1960 och 2017 som avser direkt beskattning.¹⁵ Jag har dock främst studerat mål från de senaste 30 åren och fått fram ett urval av rättsfall där EUD utfört proportionalitetsbedömningar. I utredningen har flera rättsfall från olika tidpunkter analyserats för att få en heltäckande bild av proportionalitetsbedömningen. Vidare har fler rättsfall studerats än som framgår av denna uppsats; jag har valt att redogöra för rättsfall som visar hur EUD normalt utför en proportionalitetsbedömning men även mål som tyder på att bedömningen har utvecklats.

I undersökningen systematiseras de argument som EUD framför i proportionalitetsbedömningarna, för att på så sätt försöka hitta ett samband mellan bedömningarna. EUD:s rättspraxis har tolkats mot bakgrund av både tidigare och senare rättsfall med anknytning till de aktuella frågeställningarna. Den EU-rättsliga metoden innebär nämligen att ett nytt rättsfall inte studeras för sig, utan varje rättsfall inom ett specifikt område utgör en länk i en kedja av flera mål.¹⁶ Med anledning av att EUD:s domar har ett högre prejudikatvärde än tribunalens domar och då det finns ett stort urval av domar från EUD som avser direkt beskattning, har enbart EUD:s domar studerats.¹⁷

Innan EUD avgör ett mål utarbetar vanligtvis en generaladvokat ett förslag till avgörande. Förslagen har dock inte motsvarande rättskällevärde som en dom. Förslagen innehåller däremot ofta en djup argumentering och omfattande resonemang.¹⁸ För att besvara uppsatsens syfte har generaladvokaternas förslag till avgörande studerats eftersom de kan bidra med tolkningshjälp; dock med viss försiktighet eftersom de inte är bindande.

Doktrin har varit av betydelse för denna uppsats. Doktrin har studerats för att tolka EUD:s praxis och för att få en bild av olika uppfattningar om rättsläget. Det finns ett stort urval av EU-rättslig doktrin och jag har därför valt att

¹⁵ Europeiska kommissionen, *CJEU cases in the area of, or of particular interest for, direct taxation*, <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/20171116_court_cases_direct_taxation_en.pdf>, besökt 2017-09-15.

¹⁶ Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 37.

¹⁷ Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 56.

¹⁸ Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 116 ff.

studera litteratur och rättsvetenskapliga artiklar på grundval av dess betydelse för ämnet och dess aktualitet. Det finns enbart ett fåtal rättsvetenskapliga avhandlingar inom svensk doktrin som avser uppsatsens ämne och därför har främst engelskspråkig doktrin varit av betydelse för denna uppsats.

1.5 Disposition

Uppsatsens andra kapitel inleds med en bakgrund om förhållandet mellan nationell rätt och EU-rätt samt om den inre marknaden. Vidare behandlas EU-rättens och de fyra fördagsfriheternas påverkan på den direkta beskattningens område.

I uppsatsens tredje kapitel utreds den bedömningsmodell som EUD vanligtvis utgår från när den avgör en nationell inkomstskattebestämmelses förenlighet med fördragsfriheterna. Av kapitlet framgår bland annat vilka rättfärdigande-grunder som finns i fördraget samt genom rule of reason-doktrinen.

Uppsatsens fjärde kapitel inleds med en redogörelse av bakgrunden till proportionalitetsprincipen. Vidare redovisas proportionalitetsbedömningens underrekvisit, vilka konfliktsituationer som proportionalitetsprincipen är tillämplig på samt vilken instans som ska utföra proportionalitetsbedömningen.

I uppsatsens femte kapitel redovisas ett urval av de rättsfall som har betydelse för utvecklingen av proportionalitetsbedömningen i inkomstskatterättsliga mål. Således utreds hur EUD utför en proportionalitetsbedömning i inkomstskatterättsliga mål. I kapitlet utförs löpande analyser.

Av uppsatsens sjätte och avslutande kapitel framgår uppsatsens slutsatser där uppsatsens syfte och frågeställningar besvaras.

2 EU-rätten i förhållande till nationella inkomstskatteregler

2.1 Inledning

I detta kapitel beskrivs EU-rättens ställning i förhållande till medlemsstaternas nationella lagstiftning samt vilka principer som påverkar detta förhållande. Vidare framgår hur EU-rätten påverkar den direkta beskattningens område samt vilka vägar unionen kan gå tillväga för att få inflytande på detta område. Även bestämmelserna i FEUF avseende den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital samt bestämmelsernas förhållande till den direkta beskattningens område beskrivs.

2.2 EU-rättens företräde

Ett medlemskap i EU medför olika rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna.¹⁹ En viktig fråga för medlemsstaterna är förhållandet mellan den nationella rätten och EU-rätten samt vilken av dessa rättskällor som har företräde över den andra. Det finns inga bestämmelser varken i FEU eller FEUF som reglerar detta förhållande. Istället har denna frågeställning besvarats i rättspraxis, där principen om unionsrättens företräde utvecklats.²⁰ I målet *Costa mot E.N.E.L.*²¹ framförde EUD att genom upprättandet av EU har en ny rättsordning skapats som är tillämplig på medlemsstaterna samt deras medborgare; därmed har medlemsstaterna begränsat sina suveräna rättigheter. Genom ett medlemskap i EU avstår således medlemsstaterna från en del av sin suveränitet till förmån för EU. Om det vore möjligt för medlemsstaterna att införa lagar och andra bestämmelser i konflikt med EU-rätten, skulle den rättsliga grunden för EU kunna ifrågasättas och sakna betydelse. En medlemsstat kan således inte implementera bestämmelser som strider mot den EU-rättsliga rättsordningen. Rättssystemet i EU innebär även att medlemsstaterna och nationella domstolar ska följa samt använda det gemensamma regelverket.²²

Principen om unionsrättens företräde avser inte bara nationell lagstiftning utan omfattar alla bestämmelser i en nationell rättsordning eller all lagstiftnings-, förvaltnings- eller domstolspraxis som kan leda till att unionsrättens betydelse försvagas.²³ EU-rätten har således även företräde framför medlemsstaternas grundlag.²⁴

¹⁹ Jfr Ståhl m.fl. (2011), s. 21.

²⁰ Barnard och Peers (2017), s. 145.

²¹ 6/64 *Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66.

²² 6/64 *Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66.

²³ 106/77 *Amministrazione*, EU:C:1978:49, p. 22.

²⁴ 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114, p. 3.

2.3 Den inre marknaden

När EU bildades år 1957 var en av de viktigaste målsättningarna att upprätta en gemensam marknad. Tanken bakom detta mål var bland annat att ökad handelsintegration mellan medlemsstaterna skulle främja fred och utveckla välfärden i medlemsstaterna.²⁵ För att uppfylla målet, framgår av artikel 3.3 FEU att unionen ska upprätta en inre marknad; EU ska bygga på en social marknadsekonomi med hög konkurrenskraft och diskriminering ska bekämpas.

EU:s inre marknad kännetecknas av de fyra fördragsfriheterna. Enligt artikel 26 FEUF omfattar den inre marknaden ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital ska säkerställas i enlighet med bestämmelserna i FEUF och FEU. Det innebär således att varor, personer, tjänster och kapital i princip ska kunna röra sig fritt över medlemsstaternas gränser och att olika handelshinder som begränsar dessa friheter ska avskaffas. Grundtanken bakom dessa bestämmelser är icke-diskriminering och således att utländska varor, tjänster, personer och kapital inte ska kunna bli föremål för sämre behandling än inhemska.²⁶ EU:s medlemsländer måste således avskaffa nationella regler som innehåller begränsningar av den fria rörligheten.²⁷

Samtliga bestämmelser i FEUF som behandlar de fyra friheterna har tillerkänts direkt effekt.²⁸ Det innebär att bestämmelserna kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar och myndigheter samt att medlemsstaternas domstolar och myndigheter inte får tillämpa nationella regler som strider mot fördragsfriheterna.²⁹

2.4 EU-rättens betydelse för den direkta beskattningens område

2.4.1 Integration

Inom skatterätten görs en skillnad på direkt och indirekt beskattning. Direkt beskattning avser främst skatt på inkomst och förmögenhet för såväl fysiska

²⁵ Bernitz och Kjellgren (2014), s. 58.

²⁶ Bernitz och Kjellgren (2014), s. 59 och 64.

²⁷ Ståhl m.fl. (2011), s. 70.

²⁸ Jfr Barnard (2016), s. 48, 232 och 525; 26/62 *Van Gend & Loos*, EU:C:1963:1 (avseende fri rörlighet för varor); 33/74 *Van Binsbergen mot Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, EU:C:1974:131, p. 27 (avseende fri rörlighet för tjänster); 2/74 *Reyners*, EU:C:1974:68, p. 32 (avseende etableringsfriheten); C-415/93 *Bosman*, EU:C:1995:463, p. 93 (avseende fri rörlighet för arbetstagare); Förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera and Others*, EU:C:1995:451, p. 41 (avseende fri rörlighet för kapital).

²⁹ 26/62 *Van Gend & Loos*, EU:C:1963:1.

som juridiska personer. Indirekt beskattning avser skatt på transaktioner såsom mervärdesskatt, punktskatt och tullavgifter.³⁰

Medlemsstaternas beskattningsrätt har i hög grad påverkats av medlemskapet i EU. På den indirekta beskattningens område har en långtgående harmonisering skett.³¹ En stor del av harmoniseringen har skett genom positiv integration, det vill säga genom införande av förordningar och direktiv. På den direkta beskattningens område har vissa harmoniseringsåtgärder ägt rum men området är inte lika reglerat som inom den indirekta beskattningen.³²

EU-rätten började bli betydelsefull för den direkta beskattningen först i början av 1990-talet, främst genom två utvecklingslinjer. Den första utvecklingslinjen avser olika direktiv som påverkar den direkta beskattningen, såsom moder-/dotterbolagsdirektivet³³, fusionsdirektivet³⁴, ränte- och royaltydirektivet³⁵ samt sparandedirektivet³⁶. I jämförelse med den indirekta beskattningen finns dock få direktiv som avser direkt beskattning. En trolig anledning till det är att det enligt artikel 115 FEUF krävs enhällighet i europeiska unionens råd för att fatta beslut på den direkta beskattningens område och då medlemsstaternas skattepolitik kan skilja sig stort, är flera medlemsstater motvilliga att införa ett gemensamt skattesystem i EU.³⁷ Ytterligare en anledning är att indirekta skatter utgör ett direkt hinder mot fri handel som är ett av EU:s mål enligt artikel 26 FEUF, medan direkta skatter däremot har en mindre effekt på handeln. Bestämmelser inom den direkta beskattningens område har därför främst införts genom negativ integration, det vill säga genom EUD:s rättspraxis där nationella inkomstskattebestämmelser beslutats vara oförenliga med någon av fördagsfriheterna och därmed med EU-rätten.³⁸ EUD:s tolkning av de grundläggande friheterna avseende fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital har lett till att ett flertal nationella inkomstskattebestämmelser har ansetts vara oförenliga med EU-rätten. Av denna anledning har flera medlemsländer blivit tvungna att ändra sin inkomstskattelagstiftning för att på så sätt vara förenlig med EU-rätten.³⁹

³⁰ Terra och Wattel (2012), s. 4 f.

³¹ Ståhl m.fl. (2011), s. 17.

³² Terra och Wattel (2012), s. 4 f.

³³ Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

³⁴ 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.

³⁵ 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.

³⁶ Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar.

³⁷ Dahlberg (2014), s. 335.

³⁸ Terra och Wattel (2012), s. 4 f.

³⁹ Jfr Dahlberg (2014), s. 335.

2.4.2 De fyra fördragsfriheterna

Utgångspunkten på den direkta beskattningens område är att varje medlemsstat avgör utformningen av statens inkomstskattelagstiftning, eftersom harmoniseringen av EU-rätten på detta område är begränsad. Medlemsstaterna måste, som ovan skrivit, trots detta följa EU-rätten och får inte utforma sina nationella inkomstskatteregler i strid mot de fyra fördragsfriheterna.⁴⁰ Det är dock inte ovanligt att nationella inkomstskattereglernas förenlighet med fördragsfriheterna ifrågasätts.⁴¹

Den fria rörligheten för varor säkerställs genom att det i artiklarna 30 och 34-35 FEUF bland annat framgår förbud mot tullar, kvantitativa import- och exportrestriktioner samt åtgärder med motsvarande verkan. Denna frihet berör främst indirekt beskattning och regleras främst genom olika direktiv. Av denna anledning har reglerna i FEUF fått en minskad betydelse för denna fördragsfrihet.⁴² Därför är reglerna om fri rörlighet för varor av begränsad betydelse för denna uppsats.

I motsats till fri rörlighet för varor, finns inga bestämmelser i FEUF gällande de tre övriga friheterna som avser fiskala hinder. En trolig anledning till det är att dessa fördragsartiklar inledningsvis inte var tänkta att få genomslag på skatteområdet. De tre fördragsfriheterna ansågs nämligen inte påverka den nationella självbestämmanderätten i skattefrågor. Denna uppfattning visade sig dock vara felaktig, då EUD i målet *Avoir Fiscal*⁴³ slog fast att nationella inkomstskattebestämmelser som strider mot etableringsfriheten kan förbjudas med stöd av FEUF.⁴⁴ Av målet framgår att det faktum att medlemsstaternas inkomstskattelagar inte har harmoniserats, inte kan rättfärdiga att en medlemsstat åsidosätter den grundläggande etableringsfriheten.⁴⁵ EUD har efter detta mål konstaterat i ett flertal mål att även övriga fördragsfriheter påverkar utformningen av nationella inkomstskatteregler.⁴⁶ Inom den direkta beskattningens område, aktualiseras således främst bestämmelserna om fri rörlighet för personer, tjänster och kapital.⁴⁷

Artikel 45 och 49 FEUF är de centrala bestämmelserna avseende fri rörlighet för personer, vilket innefattar fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfrihet. Juridiska personer omfattas enbart av etableringsfriheten medan fysiska personer omfattas av både etableringsfriheten och fri rörlighet för arbetstagare.⁴⁸ Avseende fysiska personer gäller bestämmelsen om fri

⁴⁰ Förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft m.fl.*, EU:C:2001:134, p. 37; C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, p. 29.

⁴¹ Dahlberg (2014), s. 344.

⁴² Ståhl m.fl. (2011), s. 76.

⁴³ 270/83 *Avoir Fiscal*, EU:C:1986:37.

⁴⁴ Jfr Ståhl m.fl. (2011), s. 70.

⁴⁵ 270/83 *Avoir Fiscal*, EU:C:1986:37, p. 24.

⁴⁶ Se t.ex. C-204/90 *Bachmann*, EU:C:1992:35 (avseende fri rörlighet för arbetstagare); C-118/96 *Jessica Safir*, EU:C:1998:170 (avseende fri rörlighet för tjänster); C-35/98 *Verkooijen*, EU:C:2000:294 (avseende fri rörlighet för kapital).

⁴⁷ Lang m.fl. (2016), s. 55.

⁴⁸ Ståhl m.fl. (2011), s. 100.

rörlighet för arbetstagare i anställningsförhållande och bestämmelsen om etableringsfrihet för näringsidkare.⁴⁹ Den mest centrala regeln om fri rörlighet för arbetstagare är artikel 45 FEUF, som förbjuder all diskriminering av arbetstagare på grund av nationalitet vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. Etableringsrätten framgår av artikel 49 FEUF och förbjuder inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Således förbjuds varje diskriminering på grund av nationalitet, till följd av nationell lagstiftning.⁵⁰ Etableringsfriheten omfattar en rätt att starta och utöva verksamhet, antingen som egenföretagare eller bolag, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Förbudet omfattar även rätten att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.⁵¹

Enligt artikel 56 FEUF är inskränkningar i den fria rörligheten för tjänster förbjudna, beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten. Av artikel 57 FEUF framgår att begreppet tjänst innebär prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer.

Artikel 63 FEUF utgör den mest centrala bestämmelsen avseende fri rörlighet för kapital och förbjuder alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land. Regeln kännetecknas av att bestämmelsen även är tillämplig i relation till tredje land och av att begreppet kapitalrörelse omfattar många olika slags transaktioner. Således har bestämmelsen ett vidsträckt tillämpningsområde.⁵²

⁴⁹ Ståhl m.fl. (2011), s. 122.

⁵⁰ 270/83 *Avoir Fiscal*, EU:C:1986:37, p. 14.

⁵¹ Jfr Lang m.fl. (2016), s. 58.

⁵² Lang m.fl. (2016), s. 59 f.

3 EUD:s bedömningsmodell

3.1 Inledning

Detta kapitel behandlar den bedömningsmodell som EUD använder när den avgör huruvida en nationell inkomstskatteregel är förenlig med de fyra fördragsfriheterna. Genom studier av EUD:s rättspraxis går det att urskilja ett mönster av hur domstolen går tillväga när den gör en sådan bedömning och bedömningen består normalt av följande tre steg; vilken fördragsfrihet som är tillämplig, om den nationella regeln utgör ett hinder mot fördragsfriheten samt om den nationella regeln går att rättfärdiga. I det sistnämnda steget ingår den bedömning som är föremål för analys i denna uppsats, nämligen om regeln är förenlig med proportionalitetsprincipen.⁵³

Det är EUD som är behörig att pröva nationella inkomstskattereglers förenlighet med fördragsfriheterna. Denna typ av mål kan nå EUD på två sätt; genom fördragsbrottstalan eller förhandsavgörande. Enligt artiklarna 258-259 FEUF väcks en fördragsbrottstalan av en medlemsstat eller av kommissionen. Om EUD anser att medlemsstatens skattelagstiftning strider mot EU-rätten, måste medlemsstaten vidta åtgärder för att uppfylla kraven i domen. En stor del av målen som avser nationella inkomstskattereglers förenlighet med EU-rätten har dock sin början i nationella domstolar. Enligt artikel 267 FEUF får eller ska, beroende på vilken domstolsinstans målet befinner sig i, en nationell domstol begära förhandsavgörande av EUD angående tolkningen av FEUF. EUD tolkar EU-rätten och den tolkning som EUD vidtar, ska följas av medlemsstaterna.⁵⁴ Om EUD tolkar FEUF på så sätt att en regel strider mot någon fördragsfrihet, får således inte den nationella bestämmelsen tillämpas av medlemsstaternas nationella domstolar.⁵⁵

3.2 Steg 1: Är någon av de fyra fördragsfriheterna tillämpliga?

Det första steget i bedömningen av huruvida en nationell inkomstskatteregel är förenlig med FEUF, består av att pröva om någon av fördragsfriheterna är tillämpliga. Det betyder att EUD prövar om den skattskyldige har utövat en aktivitet som skyddas av någon fördragsfrihet.⁵⁶

FEUF skyddar enbart gränsöverskridande aktiviteter, vilket innebär att bestämmelserna om fördragsfriheterna inte är tillämpliga i rent inhemska förhållanden i en medlemsstat.⁵⁷ FEUF kan därmed inte tillämpas på

⁵³ Jfr Hilling (2012b), s. 815.

⁵⁴ Johansson (2016), s. 42 f; C-63/94 *Belgapom*, EU:C:1995:270, p. 7.

⁵⁵ Jfr Lang m.fl. (2016), s. 7 f.; Ståhl m.fl. (2011), s. 71.

⁵⁶ Jfr Hilling (2012b), s. 815; Ståhl m.fl. (2011), s. 71.

⁵⁷ 115/78 *J. Knoors mot Statssekreteraren vid ekonomiministeriet*, EU:C:1979:31, p. 24.

aktiviteter som inte har någon som helst anknytning till de förhållanden som avses i unionsrätten samt som till alla relevanta delar är begränsade till en medlemsstat.⁵⁸ Det betyder att en medlemsstat i princip får ha mindre förmånliga regler för sina egna medborgare som inte utnyttjat någon av fördagsfriheterna än för medborgare från andra medlemsstater.⁵⁹ Dock skyddas de som de facto har utövat någon av fördragsfriheterna mot den egna medlemsstaten.⁶⁰

Avgörandet av vilken av fördragsfriheterna som den aktuella nationella lagstiftningen berör, ska ske utifrån den nationella bestämmelsens ändamål.⁶¹ I ett flertal mål har nämligen de nationella reglerna kunnat inordnas under flera fördragsfriheter. Då en nationell bestämmelse påverkar mer än en fördragsfrihet, undersöker EUD den nationella bestämmelsen enbart i förhållande till en fördragsfrihet. Den fördragsfrihet som är överordnad den andra friheten och som har en avgörande inverkan, blir den frihet som EUD prövar den nationella regeln gentemot.⁶² Om det aktuella målet avser fri rörlighet inom EU eller EES, har valet av fördragsfrihet inte någon större betydelse eftersom sådana situationer omfattas av samtliga fördragsfriheter. Om målet däremot avser fri rörlighet mot ett tredje land kan däremot valet av fördragsfrihet ha avgörande betydelse eftersom det enbart är fri rörlighet av kapital som omfattar tredje länder.⁶³

3.3 Steg 2: Utgör den nationella inkomstskatteregeln ett hinder för den aktuella friheten?

I andra steget utför EUD en restriktionsprövning, det vill säga prövar huruvida den nationella inkomstskatteregeln utgör ett hinder för den frihet som bedömts vara tillämplig i första steget. För att ett hinder ska anses föreligga ska det vara fråga om en negativ särbehandling och därmed att den nationella inkomstskatteregeln behandlar det gränsöverskridande momentet sämre än en rent inhemsk situation. En slags diskrimineringsanalys ska således utföras och både öppen och dold diskriminering är förbjuden.⁶⁴ Utgångspunkten är att EUD ska företa en jämförelseanalys, vilket innebär att det gränsöverskridande momentet och det inhemska momentet måste vara objektivt jämförbara för att ett hinder ska kunna anses föreligga eftersom enbart då finns ett krav på likabehandling.⁶⁵

⁵⁸ C-18/95 *Terhoeve*, EU:C:1999:22, p. 26-28.

⁵⁹ Ståhl m.fl. (2011), s. 72.

⁶⁰ C-18/95 *Terhoeve*, EU:C:1999:22, p. 26-29.

⁶¹ Se t.ex. C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544, p. 31-33; C-492/04 *Lasertec*, EU:C:2007:273, p. 19.

⁶² Se t.ex. C-452/04 *Fidium Finanz*, EU:C:2006:631, p. 49; C-36/02 *Omega*, EU:C:2004:614, p. 26-27.

⁶³ Jfr Johansson (2016), s. 41.

⁶⁴ Ståhl m.fl. (2011), s. 175.

⁶⁵ Ståhl m.fl. (2011), s. 175.

I doktrin föreligger dock oenigheter kring hur en restriktionsprövning ska utföras. En del menar att EUD antingen kan utföra en restriktionsanalys eller en diskriminationsanalys, medan en del menar att enbart diskriminationsanalysen kan leda till att åtgärder är oförenliga med EU-rätten. Restriktionsanalysen innebär att även likabehandlande regler, som således utgör icke-diskriminerande restriktioner, kan utgöra hinder och därmed behövs ingen jämförelseanalys utföras.⁶⁶ Detta är ett omdiskuterat problem som jag anser vara viktigt att lyfta – dock går jag inte in djupare på denna diskussion då det inte tillför något till uppsatsens syfte.⁶⁷

Vid avgörande huruvida en nationell åtgärd utgör ett hinder, tillämpas samtliga fördragsfriheter på samma sätt. Att åtgärden undersöks i förhållande till den ena eller andra fördragsfriheten medför inga konsekvenser för resultatet inom den inre marknaden. När en nationell åtgärd begränsar flera fördragsfriheter, hänvisar EUD enbart till en fördragsfrihet och konstaterar att det inte finns någon anledning att undersöka inskränkningen av de andra fördragsfriheterna eftersom ett hinder redan föreligger mot en frihet.⁶⁸

3.4 Steg 3: Kan den nationella inkomstskatteregeln rättfärdigas?

3.4.1 Rättfärdigandegrunder

Att en nationell inkomstskattebestämmelse utgör ett hinder mot någon av fördragsfriheterna, betyder inte automatiskt att bestämmelsen ska förbjudas. Om EUD kommer fram till att den nationella inkomstskatteregeln utgör ett hinder mot en fördragsfrihet, går domstolen istället vidare till det tredje steget och undersöker om regeln går att rättfärdiga.⁶⁹ En regel som strider mot en fördragsfrihet kan rättfärdigas antingen genom rättfärdigandegrunderna som framgår av FEUF eller genom de rättfärdigandegrunder som utvecklats av EUD nämligen de s.k. rule of reason-doktrinen.⁷⁰

3.4.2 Rättfärdigande enligt FEUF

I FEUF finns regler som ger möjlighet att rättfärdiga nationella bestämmelser som strider mot reglerna om fri rörlighet för tjänster, personer och kapital.⁷¹ Enligt artiklarna 45.3 FEUF avseende arbetstagare, 52.1 FEUF avseende etableringsfrihet och artikel 62 FEUF avseende tjänster, kan en nationell

⁶⁶ Dahlberg (2014), s. 361 f.; Johansson (2016), s. 46.

⁶⁷ Problemet diskuteras i Lang m.fl. (2016), s. 65; Johansson (2016), s. 45 ff.; Dahlberg (2014), s. 361; Hilling (2005).

⁶⁸ Jfr Lang m.fl. (2016), s. 61.

⁶⁹ Jfr Hilling (2012b), s. 815.

⁷⁰ Dahlberg (2014), s. 363.

⁷¹ Ståhl m.fl. (2011), s. 147.

bestämmelse som hindrar den fria rörligheten tillåtas om den grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Avseende kapital finns även två rättfärdigande grunder i artikel 65.1 FEUF. Om den nationella inkomstskatteregeln grundas på någon av dessa rättfärdigande grunder, undersöks därefter om bestämmelsen uppfyller proportionalitetsprincipen.⁷²

Rättfärdigande grunderna i FEUF har dock inom den direkta beskattningens område en mindre praktisk betydelse. EUD har nämligen aldrig rättfärdigat en nationell inkomstskattebestämmelse enligt grunderna i FEUF.⁷³ Inkomstskatteregler rättfärdigas istället vanligtvis genom rule of reason-doktrinen.

3.4.3 Rättfärdigande enligt rule of reason-doktrinen

EUD har skapat den s.k. rule of reason-doktrinen, vilket innebär att ytterligare rättfärdigande grunder, utöver de som framgår av FEUF, har utvecklats. Rule of reason-doktrinen har sitt ursprung främst i mål som avser fri rörlighet för varor nämligen målen *Dassonville*⁷⁴ och *Cassis de Dijon*⁷⁵. Ett betydelsefullt mål gällande rule of reason-doktrinen är målet *Gebhard*.⁷⁶ I detta mål fastställdes fyra krav som en nationell bestämmelse, som strider mot någon av fördragsfriheterna och som inte kan rättfärdigas enligt FEUF, behöver uppfylla för att kunna rättfärdigas, nämligen;

1. Den ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt,
2. Den ska framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
3. Den ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den, och
4. Den ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.⁷⁷

Det första rekvisitet innebär att inkomstskatteregler som består av ett öppet diskriminerande moment, inte kan rättfärdigas enligt rule of reason-doktrinen. Öppet diskriminerande inkomstskatteregler kan således enbart rättfärdigas enligt FEUF.⁷⁸ Dolt diskriminerande inkomstskatteregler och eventuellt icke-diskriminerande restriktioner är den typ av regler som kan rättfärdigas enligt rule of reason-doktrinen.⁷⁹ Eftersom många medlemsstater inte grundar skattskyldighet på nationalitet utan istället på hemvist, förekommer dock öppen diskriminering sällan på den direkta beskattningens område.⁸⁰

⁷² Jfr Barnard och Peers (2017), s. 462.

⁷³ Jfr Ståhl m.fl. (2011), s. 147; Petursson (2014), s. 293.

⁷⁴ 8/74 *Dassonville*, EU:C:1974:82.

⁷⁵ 120/78 *Cassis de dijon*, EU:C:1979:42.

⁷⁶ C-55/94 *Gebhard*, EU:C:1995:41.

⁷⁷ C-55/94 *Gebhard*, EU:C:1995:411, p. 37.

⁷⁸ Jfr Ståhl m.fl. (2011), s. 150; C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, EU:C:1999:216, p. 32.

⁷⁹ Ståhl m.fl. (2011), s. 150; C-153/08 *Kommissionen mot Spanien*, EU:C:2009:618, p. 36.

⁸⁰ Lang m.fl. (2016), s. 66.

Innebörden av det andra rekvisitet är att rättfärdigande enbart kan ske om den nationella inkomstskatteregeln har ett så viktigt nationellt intresse att det väger upp intresset av att skydda fördragsfriheterna.⁸¹ EUD har på inkomstskatterättens område accepterat fem allmänintressen som inte framgår i FEUF och som ansetts vara viktiga att skydda nämligen att uppnå en effektiv skattekontroll, upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, förhindra skatteflykt, skydda den skatterättsliga territorialitetsprincipen och behovet av att skydda en rättvis fördelning av beskattningsrätten.⁸²

Fördragsstridiga nationella bestämmelser som syftar till att upprätthålla en effektiv skattekontroll accepterades första gången i målet *Futura Participations*.⁸³ Det ska nämligen vara möjligt för de nationella skattemyndigheterna att genomföra effektiva kontroller som har betydelse för beskattningen.⁸⁴ Medlemsstaterna har exempelvis rätt att vidta åtgärder som möjliggör att såväl de beskattningsbara inkomsternas storlek och förluster som har samband därmed kan kontrolleras på ett klart och precist sätt.⁸⁵ Det finns många mål i EUD:s praxis där nationella inkomstskatteregler rättfärdigats då de syftar till att upprätthålla en effektiv skattekontroll men ändå ansetts inskränkande då regeln inte uppfyllt proportionalitetsprincipen.⁸⁶

Behovet av att skydda skattesystemets inre sammanhang accepterades första gången i målet *Bachmann*.⁸⁷ Målet avsåg belgisk lagstiftning som medgav avdrag för personförsäkringspremier betalda till belgiska försäkringsgivare. *Bachmann*, en tysk medborgare bosatt i Belgien, hade ingått avtal om sådana premier med ett tyskt företag och nekades avdrag av premierna i Belgien. De belgiska reglerna rättfärdigades genom upprätthållandet av det inre sammanhanget i skattesystemet eftersom utbetalningar av utländska personförsäkringar var skattefria i Belgien.⁸⁸ Domen blev snabbt föremål för kritik och det gick några år innan rättfärdigandegrunden återigen tillämpades.⁸⁹ För att denna rättfärdigandegrund ska kunna tillämpas måste det föreligga ett samband mellan skattefördelen och skattenackdelen i det enskilda fallet.⁹⁰

EUD har bland annat i målet *Cadbury Schweppes*⁹¹ framfört att förhindrande av skatteflykt kan rättfärdiga en nationell inkomstskattebestämmelse som inskränker en fördragsfrihet. Det är inte tillåtet att presumera att skatteflykt föreligger endast med anledning av att ett bolag hemmahörande i en medlemsstat, skaffar sig sekundär etablering i en annan medlemsstat. En nationell inkomstskattebestämmelse kan dock rättfärdigas om den har till

⁸¹ Ståhl m.fl. (2011), s. 150.

⁸² Terra och Wattel (2012), s. 60 ff.; Dahlberg (2014), s. 366.

⁸³ C-250/95 *Futura Participations*, EU:C:1997:239.

⁸⁴ Terra och Wattel (2012), s. 60.

⁸⁵ C-250/95 *Futura Participations*, EU:C:1997:239, p. 31.

⁸⁶ Jfr Ståhl, m.fl. (2011), s. 156; C-136/00 *Danner*, EU:C:2002:558.

⁸⁷ C-204/90 *Bachmann*, EU:C:1992:35.

⁸⁸ C-204/90 *Bachmann*, EU:C:1992:35, p. 2 och 21-24.

⁸⁹ Dahlberg (2014), s. 370 f.; Terra och Wattel (2012), s. 60.

⁹⁰ Jfr Ståhl m.fl. (2011), s. 158.

⁹¹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544.

syfte att hindra rent konstlade upplägg som saknar ekonomisk förankring i etableringsstaten och som skett i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i hemstaten. Den nationella bestämmelsen måste således vara utformad så den uteslutande tillämpas på missbruk. Bestämmelsen måste dessutom innebära att en enskild prövning görs i varje fall huruvida det föreligger ett rent konstlat upplägg som saknar ekonomisk förankring. Huruvida dessa krav uppfylls avgörs ofta i proportionalitetsbedömningen.⁹² Under senare år har denna rättfärdigandegrund utvecklats genom att bestämmelser i vissa situationer kan motiveras med hänsyn till risken för skatteflykt. En sådan bedömning har dock främst skett i kombination med andra rättfärdigandegrunder.⁹³

Även territorialitetsprincipen utgör en rättfärdigandegrund som kan motivera inskränkande nationella inkomstskatteregler.⁹⁴ Denna grund accepterades första gången i målet *Futura Participations*.⁹⁵ Många länder tillämpar territorialitetsprincipen i sina nationella skattesystem på personer som är begränsat skattskyldiga, vilket innebär att begränsat skattskyldiga personer enbart beskattas för inkomst som har tillräcklig anknytning till staten. Av målet framgår att territorialitetsprincipen kan motivera en åtgärd som nekar avdrag för utländska förluster för personer med begränsad skattskyldighet om utländska vinster inte heller beskattas i medlemsstaten, medan personer som omfattas av obegränsad skattskyldighet har möjlighet att dra av utländska förluster med anledning av att de är skattskyldiga för hela sin globala inkomst. Denna grund har dock regelbundet avvisats som motivering.⁹⁶

I målet *Marks & Spencer*⁹⁷ utvecklades rättfärdigandegrundens behovet av att skydda en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Det innebär att vinster och förluster i skattehänseende ska behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma beskattningssystem. Om ett bolag kan välja var bolagets förluster beaktas, det vill säga antingen i hemviststaten eller i en annan medlemsstat, kommer den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt att äventyras.⁹⁸ Denna rättfärdigandegrund utgör en av de viktigare grunderna i rule of reason-doktrinen och har under senare år tillämpats i många mål. Trots det är den svårfångad och överlappar ofta med andra rättfärdigandegrunder. I många inkomstskatterättsliga mål där EUD tillämpat denna grund, har det skett i kombination med andra rättfärdigandegrunder; så även i *Marks & Spencer*.⁹⁹ I målet *X Holding*¹⁰⁰ tillämpades den dock separat och därför borde den utgöra en egen rättfärdigandegrund.¹⁰¹ Efter målet *Marks & Spencer* har EUD

⁹² C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544, p. 49-55; Lang m.fl. (2016), s. 81.

⁹³ Se t.ex. C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, EU:C:2015:829, p. 43.

⁹⁴ Jfr Ståhl m.fl. (2011), s. 161.

⁹⁵ C-250/95 *Futura Participations*, EU:C:1997:239.

⁹⁶ Jfr Lang m.fl. (2016), s. 78.

⁹⁷ C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:76.

⁹⁸ C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:76, p. 43-46.

⁹⁹ Jfr Terra och Wattel (2012), s. 61; Hilling (2012a), s. 763; C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:76.

¹⁰⁰ C-337/08 *X Holding*, EU:C:2010:89.

¹⁰¹ Ståhl m.fl. (2011), s. 163.

dessutom bedömt rättfärdigandegrunderna utifrån ett nytt angreppssätt. Tidigare bedömdes rättfärdigandegrunderna separat men numera utför EUD ofta en helhetsbedömning av samtliga rättfärdigandegrunder.¹⁰²

EUD har flera gånger avvisat medlemsstaters olika argument för rättfärdigande av nationella regler.¹⁰³ Förlust av skatteintäkter och skyddet av en medlemsstats skattebas utgör exempelvis inte godkända rättfärdigandegrunder.¹⁰⁴

Även om någon av ovanstående rättfärdigandegrunder kan motivera en nationell inkomstskattebestämmelse, kan bedömningen falla på det tredje och fjärde rekvisitetet i rule of reason-doktrinen. Den nationella inkomstskatte-regeln måste vara ändamålsenlig, det vill säga vara ägnad att uppnå det syfte som eftersträvas.¹⁰⁵ Den får dessutom inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet med regeln. Regeln måste således uppfylla proportionalitetsprincipen.¹⁰⁶ Enligt Hilling går det att utläsa från senare års praxis att EUD är mer generös vid bedömningen av rättfärdigandegrunderna men striktare i proportionalitetsbedömningen.¹⁰⁷ Enligt Dahlberg och Zalasinski är kravet på proportionalitet numera det viktigaste momentet för att ett rättfärdigande ska godkännas.¹⁰⁸ Hur en proportionalitetsbedömning går till har denna uppsats till syfte att utreda och i nästa kapitel påbörjas uppsatsens utredning av principen.

¹⁰² Hilling (2012a), s. 758.

¹⁰³ Jfr Lang m.fl. (2016), s. 85 ff.

¹⁰⁴ C-264/96 *ICI*, EU:C:1998:370, p. 28.

¹⁰⁵ Jfr Ståhl m.fl. (2011), s. 150; C-55/94 *Gebhard*, EU:C:1995:411, p. 37.

¹⁰⁶ Jfr Dahlberg (2014), s. 366; C-55/94 *Gebhard*, EU:C:1995:411, p. 37.

¹⁰⁷ Hilling (2012b), s. 826.

¹⁰⁸ Dahlberg (2014), s. 366; Zalasinski (2007), s. 321.

4 Proportionalitetsbedömningen

4.1 Inledning

Om EUD finner att en begränsande nationell inkomstskattebestämmelse kan rättfärdigas enligt FEUF eller rule of reason-doktrinen, måste domstolen pröva huruvida bestämmelsen är förenlig med proportionalitetsprincipen.¹⁰⁹ Proportionalitetsbedömningen sker i det sista bedömningssteget och är direkt utslagsgivande; om den nationella inkomstskatteregeln bedöms vara oproportionerlig, kan regeln inte rättfärdigas och anses därmed stå i strid med EU-rätten.¹¹⁰ Värt att nämna redan här, vilket framgår nedan i avsnitt 5.3, är att proportionalitetsbedömningen dock inte behöver medföra att en inkomstskatteregel underkänns i sin helhet, utan det kan ske enbart i förhållande till vissa situationer. I detta kapitel beskrivs bakgrunden till proportionalitetsprincipen samt vilka rekvisit som principen generellt omfattar.

4.2 Bakgrund

Proportionalitetsprincipen är en allmän rättsprincip som genomsyrar hela EU-rätten.¹¹¹ En allmän rättsprincip är en oskriven regel som inte utgör sedvanerätt och som tillämpas inom en rad olika rättsområden. Det innebär att en allmän rättsprincip är tillämplig på en större mängd fall än en icke-allmän rättsprincip. Vad som gör en rättsprincip allmän inom EU-rätten är även det faktum att principen finns i en del av medlemsstaternas rättssystem. EUD har således med hänvisning till vissa av medlemsstaternas nationella rättsordningar konstaterat att proportionalitetsprincipen är en allmän rättsprincip i EU-rätten.¹¹² Proportionalitetsprincipen introducerades till EU-rätten främst genom de tyska och franska rättsordningarna.¹¹³ Eftersom proportionalitetsprincipen har tillämpats av EUD i många år har den dock anpassats och vidareutvecklats i förhållande till EU-rätten.¹¹⁴

Proportionalitetsprincipen går att utläsa redan ur EUD:s äldsta avgöranden och framgår så tidigt som år 1955 i rättsfallet *Fédéchar*.¹¹⁵ Det var dock inte förrän år 1970 i målet *Internationale Handelsgesellschaft*¹¹⁶ som EUD framförde att proportionalitetsprincipen utgör en allmän rättsprincip inom EU-rätten. Under detta tidiga stadie tillämpades dock proportionalitets-

¹⁰⁹ Jfr Hilling (2012b), s. 816; C-55/94 *Gebhard*, EU:C:1995:41.

¹¹⁰ Jfr Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 260 f.

¹¹¹ Moëll (2003), s. 105; C-331/88 *Fedesa m.fl.*, EU:C:1990:391, p. 13.

¹¹² Jfr Emiliou (1996), s. 115; Harbo (2010), s. 159.

¹¹³ Ellis (1999), s. 2.

¹¹⁴ Jfr Moëll (2003), s. 106.

¹¹⁵ 8/55 *Fédéchar*, EU:C:1956:11.

¹¹⁶ 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114.

principen främst i förhållande till unionsrättsliga åtgärder.¹¹⁷ Det var först under 1980-talet som proportionalitetsprincipen tillämpades i förhållande till en medlemsstats nationella åtgärder.¹¹⁸ Idag hänvisar EUD regelbundet till proportionalitetsprincipen och den är tillämplig inom många rättsområden.¹¹⁹

Proportionalitetsprincipen är numera även lagstadgad i artikel 5.4 FEU där det bland annat framgår att unionens åtgärder till innehåll och form inte ska gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen. Till FEU och FEUF tillhör även ett antal protokoll, varav det andra protokollet avser tillämpningen av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna.¹²⁰ Artikel 5.4 FEU och protokollet avser dock enbart proportionalitetsprincipen i förhållande till unionsåtgärder. Det går därmed inte att med stöd av artikel 5.4 FEU eller protokollet att tillämpa proportionalitetsprincipen på nationella åtgärder som strider mot EU-rätten. Införandet av principen i FEU och protokollet utgör däremot en form av bekräftelse av en i EU-rätten redan accepterad rättsprincip.¹²¹ Det faktum att principen i förhållande till nationella åtgärder inte är lagstadgad, innebär inte att den delen av principen är oviktig. Tvärtom, utgör proportionalitetsprincipen i förhållande till nationella åtgärder en viktig del av det s.k. rule of reason-testet som ofta tillämpas av EUD.¹²²

4.3 Konfliktsituationer

Eftersom proportionalitetsprincipen utgör en allmän rättsprincip, kan den tillämpas på en rad olika situationer.¹²³ Principen har betydelse i främst tre olika konfliktsituationer inom EU-rätten, nämligen i situationer då unionens institutioner vidtagit för långtgående inskränkningar av medlemsstaternas suveränitet, då en medlemsstat agerat oproportionerligt vid implementering av EU-rätten samt då en medlemsstat vidtagit alltför långtgående nationella åtgärder för att inskränka fördragsfriheterna.¹²⁴ De bakomliggande intressena som proportionalitetsprincipen syftar till att skydda i var och en av de tre situationerna är olika. Det medför att proportionalitetsbedömningen kan variera beroende på vilken situation principen tillämpas på.¹²⁵ Denna uppsats fokuserar på proportionalitetsbedömningen då en medlemsstat vidtagit alltför långtgående inkomstskatterättsliga åtgärder för att inskränka fördragsfriheterna. För att förstå hur denna proportionalitetsbedömning går till, är det av relevans att undersöka hur bedömningen sker i andra konfliktsituationer.

¹¹⁷ Jfr Zalasinski (2007), s. 310 f.; 8/55 *Fédéchar*, EU:C:1956:11.

¹¹⁸ Jfr Trimidas (2006), s. 142; 120/78 *Cassis de dijón*, EU:C:1979:42.

¹¹⁹ Jfr Moëll (2003), s. 105; Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 260.

¹²⁰ Protokoll (nr 2) fogat till FEU och FEUF om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna, EUT 2008 C 115/206.

¹²¹ Freyer (2017), s. 384.

¹²² Zalasinski (2007), s. 311.

¹²³ Vogenauer och Weatherill (2017), s. 137 f.

¹²⁴ Moëll (2003), s. 106.

¹²⁵ Tridimas (2006), s. 137.

Proportionalitetsprincipen tillämpas mer eller mindre strikt, beroende på om målet avser lagligheten av en unionsrättslig åtgärd eller en åtgärd antagen av en medlemsstat.¹²⁶ När proportionalitetsbedömningen avser lagligheten av en unionsåtgärd, utför EUD en balansering mellan privata och allmänna intressen. I sådana situationer syftar principen till att skydda individuella rättigheter.¹²⁷ Gällande unionsåtgärder föreligger enligt min mening en överensstämmelse i doktrin om att EUD utför ett s.k. uppenbart olämplighets-test.¹²⁸ Det innebär att unionsåtgärden är oproportionerlig enbart om den är uppenbart olämplig, vilket medför att proportionalitetsbedömningen blir mindre strikt.¹²⁹ När en sådan svagare materiell kontroll utförs kompletteras den ofta med en starkare processuell kontroll, vilket innebär en detaljerad granskning av skäl och bevis.¹³⁰

När proportionalitetsbedömningen avser nationella åtgärders förenlighet med fördragsfriheterna, utförs däremot normalt en balansering mellan unionsintressen gällande upprätthållandet av fri rörlighet inom EU och nationella intressen som begränsar den fria rörligheten. När den nationella åtgärden avser direkt beskattning fokuserar EUD dock inte bara på huruvida åtgärden i allt för stor utsträckning begränsar den inre marknaden, utan även om den utgör en för långtgående begränsning av de skattskyldigas rättigheter. Avseende inkomstskatteregler sker således vanligtvis en balansering mellan allmänintresset som representeras av medlemsstaten genom en skattemyndighet och den privata sektorn som representeras av skattebetalarna.¹³¹ Utgångspunkten är att EUD i dessa mål utför strängare proportionalitetsbedömningar och kontrollerar främst nödvändigheten, vilket betyder att EUD huvudsakligen utför ett slags test innebärande att det minst restriktiva alternativet ska tillämpas. En nationell åtgärd som påverkar en fördragsfrihet anses vara proportionerlig och därmed förenlig med EU-rätten om den anses nödvändig för att uppnå ett legitimt ändamål och då detta mål inte kan uppnås genom andra, mindre restriktiva, åtgärder.¹³² I förhandsavgöranden är det medlemsstaten som har bevisbördan för att en nationell åtgärd uppfyller dessa krav.¹³³

Att proportionalitetsbedömningen sker på olika sätt beroende på om den avser en nationell åtgärd eller unionsåtgärd, kan förklaras genom att det är olika slags intressen som vägs mot varandra. När proportionalitetsbedömningen avser en nationell åtgärd, är proportionalitetsprincipens funktion att upprätthålla marknadsintegration. Av den anledningen är proportionalitetsbedömningen striktare i dessa situationer och ett uppenbart olämplighetstest

¹²⁶ Jfr Vogenauer och Weatherill (2017), s. 229.

¹²⁷ Tridimas (2006), s. 137 f.

¹²⁸ Tridimas (2006), s. 138; Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 262; Barnard och Peers (2017), s. 117; Freyer (2017), s. 390.

¹²⁹ Jfr Tridimas (2006), s. 137; C-120/97 *Upjohn*, EU:C:1999:14, p. 34.

¹³⁰ Jfr Vogenauer och Weatherill (2017), s. 139 och 171; C-62/14 *Gauweiler m.fl.*, EU:C:2015:400, p. 69.

¹³¹ Jfr Freyer (2017), s. 384; Zalasinski (2007), s. 319; Tridimas (2006), s. 138.

¹³² Jfr Tridimas (2006), s. 138; Petursson (2014), s. 149.

¹³³ C-17/93 *Van der Veldt*, EU:C:1994:299, p. 15; C-110/05 *Kommissionen mot Italien*, EU:C:2009:66, p. 62.

får ge vika för ett nödvändighetstest.¹³⁴ Ytterligare en anledning kan vara risken för att den nationella regeln döljer protektionistiska syften samt att det är fråga om en undantagssituation.¹³⁵

4.4 Underrekvisiten

Tillämpningen av proportionalitetsprincipen i mål avseende nationella åtgärders förenlighet med EU-rätten består av ett antal underrekvisit. Det påstås ofta att principen teoretiskt består av tre underrekvisit, nämligen lämplighet, nödvändighet och proportionalitet i strikt mening.¹³⁶ För att avgöra om rekvisiten uppfylls, måste målet med åtgärden identifieras och vara legitimt.¹³⁷

Av EUD:s rättspraxis framgår att lämplighetsrekvisitet vanligtvis ingår i proportionalitetsbedömningen.¹³⁸ Det innebär att EUD undersöker huruvida den aktuella åtgärden är lämplig och ägnad att uppnå det mål som åtgärden syftar till att åstadkomma.¹³⁹ Det bedöms om den nationella åtgärden i fråga kan bidra till det eftersträvade målet.¹⁴⁰ Det måste således finnas ett slags orsakssamband mellan den nationella åtgärden och det eftersträvade syftet.¹⁴¹ Denna del av proportionalitetsbedömningen är normalt mycket kortfattat i rättspraxis eftersom EUD vanligtvis anger att åtgärden är eller inte är lämplig, utan att ge en detaljerad motivering.¹⁴²

Nödvändighetsrekvisitet innebär att EUD bedömer huruvida den aktuella åtgärden är nödvändig för att uppnå det angivna målet och att den åtgärd som är minst restriktiv har valts. Det innebär således att den minst betungade åtgärden ska användas.¹⁴³ Åtgärden är nödvändig om inga andra åtgärder, vilka är mindre ingripande, finns tillgängliga. Detta rekvisit förutsätter därför att det finns flera åtgärder att välja mellan. Rekvisitet sägs ofta vara det rekvisit som är av störst betydelse i proportionalitetsbedömningen.¹⁴⁴

Det tredje och sista rekvisitet innebär att den begränsande åtgärden måste vara proportionerlig i strikt mening. Det betyder att en åtgärd är oproportionerlig om den, trots att den är lämplig och nödvändig, ändå ålägger individen en alltför stor börda.¹⁴⁵ Om skadan, som är en följd av den aktuella åtgärden, är

¹³⁴ Tridimas (2006), s. 137 ff.

¹³⁵ Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 262.

¹³⁶ Moëll (2003), s. 114; Harbo (2010), s. 165; Petursson (2014), s. 148 f.; Freyer (2017), s. 384.

¹³⁷ Jfr Vogenauer och Weatherill (2017), s. 168.

¹³⁸ Se t.ex. C-463/01 *Kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland*, EU:C:2004:797, p. 78; C-498/10 *X*, EU:C:2012:635, p. 39-42.

¹³⁹ Harbo (2010), s. 165.

¹⁴⁰ Vogenauer och Weatherill (2017), s. 168.

¹⁴¹ De Vries (2013), s. 172.

¹⁴² Jfr Barnard och Peers (2017), s. 499.

¹⁴³ C-443/10 *Bonnarde*, EU:C:2011:641, p. 35; Harbo (2010), s. 165.

¹⁴⁴ Moëll (2003), s. 115 f.

¹⁴⁵ Jfr Harbo (2010), s. 165.

oproportionerligt större än den fördel som det allmänna intresset erhåller, är åtgärden inte förenlig med proportionalitetsprincipen.¹⁴⁶ Ju större påverkan på den fria rörligheten, desto viktigare måste målet vara.¹⁴⁷ Det måste således föreligga en balans mellan åtgärdens inverkan och dess bidrag till målet.¹⁴⁸ I motsats till lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten, är det tredje rekvisitets innehåll svårare att fastställa. Detta rekvisit har kritiserats då det försvagar proportionalitetsprincipens rationalitet, nämligen att tillhandahålla ett visst förutbestämt bedömningsmönster som EUD bör följa i särskilt svåra fall.¹⁴⁹ Att proportionalitetsbedömningen består av tre rekvisit stöds av EUD:s resonemang i målet *Fedesa*.¹⁵⁰ I målet framförde EUD att proportionalitetsprincipen består av att undersöka om den hindrande åtgärden är lämplig och nödvändig för att uppnå de mål som eftersträvas samt om nackdelarna med åtgärden är proportionerliga i förhållande till åtgärdens syften.¹⁵¹

Den trestegsmodell som redovisas ovan följs dock inte alltid av EUD.¹⁵² Petursson framför, grundat på en studie av ett stort antal rättsfall, att EUD sällan uttryckligen tillämpar det tredje rekvisitet, det vill säga proportionalitet i strikt mening. Ofta prövas istället en nationell åtgärds förenlighet med fördragsfriheterna enbart utifrån lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten.¹⁵³ Även Tridimas, De Vries och Barnard anser att proportionalitetsbedömningen i praktiken innehåller två bedömningsmoment, nämligen lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten. Tridimas menar att trestegstestet ovan har erkänts rent rättsligt men att EUD i praktiken inte gör en åtskillnad mellan nödvändighetsrekvisitet och proportionaliteten i strikt mening.¹⁵⁴ De Vries menar att EUD väldigt sällan tillämpar proportionalitet i strikt mening.¹⁵⁵ Barnard menar också att EUD konsekvent uttrycker att proportionalitetsprincipen består av två rekvisit, nämligen nödvändighets- och lämplighetsrekvisiten.¹⁵⁶ Stöd för denna slutsats går att finna i målet *Fromançais*¹⁵⁷ där EUD framförde att proportionalitetsprincipen bestod av två bedömningsmoment, nämligen att fastställa huruvida åtgärden syftade till att uppfylla åtgärdens mål samt om åtgärden var nödvändig för att uppfylla målet.¹⁵⁸ Även generaladvokat Poiares Maduro anser att merparten av EUD:s proportionalitetsbedömningar avser lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten.¹⁵⁹

¹⁴⁶ Jfr Freyer (2017), s. 384 f.

¹⁴⁷ Barnard (2016), s. 498.

¹⁴⁸ Vogenauer och Weatherill (2017), s. 168.

¹⁴⁹ Harbo (2010), s. 165.

¹⁵⁰ C-331/88 *Fedesa m.fl.*, EU:C:1990:391.

¹⁵¹ C-331/88 *Fedesa m.fl.*, EU:C:1990:391, p. 13.

¹⁵² Jfr Vogenauer och Weatherill (2017), s. 227.

¹⁵³ Petursson (2014), s. 226 och 310.

¹⁵⁴ Tridimas (2006), s. 139.

¹⁵⁵ De Vries (2013), s. 173.

¹⁵⁶ Barnard (2016), s. 498.

¹⁵⁷ 66/82 *Fromançais*, EU:C:1983:42.

¹⁵⁸ 66/82 *Fromançais*, EU:C:1983:42, p. 8.

¹⁵⁹ GA Poiares Maduro i C-434/04 *Ahokainen och Leppik*, EU:C:2006:462, p. 26.

Kokott och Sobotta anser att det praktiskt kan bli för svårt att uppfylla proportionalitetsprincipen om alla tre rekvisit behöver tillämpas strikt i varje mål. Det går att ifrågasätta om det verkligen är lämpligt att som utgångspunkt tillämpa samtliga tre rekvisit, eftersom proportionalitetsprincipen används i så pass många olika situationer för att den ska kunna tillämpas enhetligt.¹⁶⁰ Hettne och Otken Eriksson ifrågasätter även om varje rekvisit i proportionalitetsprincipen verkligen har ett självständigt innehåll och menar istället att en helhetsbedömning bör göras.¹⁶¹

Bristen på kongruens i EUD:s domar gör det svårt att exakt bestämma innehållet i proportionalitetsprincipen.¹⁶² Vilka steg en proportionalitetsbedömning består av samt hur strikt en sådan bedömning ska vara, är av ovanstående anledningar inte helt klart. Bedömningen kan troligtvis skilja sig åt beroende på vilket rättsområde principen tillämpas inom.

4.5 Vilken domstol ska utföra proportionalitetsbedömningen i förhandsavgöranden?

En stor del av de mål som avser nationella åtgärders förenlighet med fördragsfriheterna, hamnar hos EUD genom att en nationell domstol begär ett förhandsavgörande. Rättsprocessen påbörjas således i den nationella domstolen. I förhandsavgörandet meddelar EUD hur EU-rätten ska tolkas och den nationella domstolen tillämpar tolkningen på de aktuella omständigheterna.¹⁶³ I ett förhandsavgörande kan EUD exempelvis ge detaljerade riktlinjer om vad proportionalitetsprincipen kräver men överlämna proportionalitetsbedömningen till den nationella domstolen eller ge knapphändiga riktlinjer om principen och överlämna till den nationella domstolen att helt självständigt avgöra proportionalitetsfrågan.¹⁶⁴

En anledning till att proportionalitetsprincipen under senare år varit föremål för diskussion, är att EUD i vissa mål överlämnar proportionalitetsbedömningen till den nationella domstolen.¹⁶⁵ Huruvida bedömningen ska överlämnas till de nationella domstolarna, beror på vilket område problemet hänförs till och omständigheterna i målet.¹⁶⁶ Överlämnande sker vanligtvis när målen berör komplicerade och känsliga ärenden och det är till viss mån en öppen fråga om vad som anses vara ett sådant ärende. Vanligtvis överlämnas även proportionalitetsfrågan i mål där EUD inte anser sig förfoga över alla nödvändiga upplysningar.¹⁶⁷ Den nationella domstolen är nämligen

¹⁶⁰ Vogenauer och Weatherill (2017), s. 168.

¹⁶¹ Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 267.

¹⁶² Harbo (2010), s. 180; Vogenauer och Weatherill (2017), s. 228.

¹⁶³ Barnard (2016), s. 293.

¹⁶⁴ Tridimas (2006), s. 238 f.

¹⁶⁵ Vogenauer och Weatherill (2017), s. 230.

¹⁶⁶ Tridimas (2006), s. 239.

¹⁶⁷ Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 264 f.

ofta bättre lämpad att utföra proportionalitetsbedömningen eftersom den bäst känner till de faktiska och rättsliga omständigheterna bakom tvisten samt hur åtgärden förhåller sig till nationell lagstiftning.¹⁶⁸ Att överlämna bedömningen till nationella domstolar har dock sina nackdelar. Det kan å ena sidan resultera i att den nationella domstolen faktiskt inte får något svar på sin fråga och att proportionalitetsprincipen tillämpas olika beroende på vilken medlemsstat som begärt förhandsavgörandet.¹⁶⁹ Med anledning av att proportionalitetsbedömningarna varierar i EUD:s praxis, föreligger nämligen en osäkerhet hos de nationella domstolarna om hur proportionalitetsbedömningen ska ske.¹⁷⁰ Å andra sidan har de nationella domstolarna i vissa fall bättre förutsättningar att utföra proportionalitetsbedömningen. Dessutom är ett mål bakom EUD:s rättskipning att uppnå en balans mellan behovet av en enhetlig tillämpning av unionsrätten och av att respektera medlemsstaternas suveränitet på områden som inte harmoniserats; syftet uppnås bäst genom att i vissa fall överlämna bedömningen till nationella domstolar.¹⁷¹

I förhandsavgöranden ska EUD tillhandahålla en tolkning av EU-rätten och inte tillämpa den på de faktiska omständigheterna i målet. När EUD uttalar sig om tolkningen av EU-rätten, ska den försöka ge ett användbart svar för avgörandet av målet vid den nationella domstolen. Det är därefter den nationella domstolen som ska tillämpa och dra de konkreta konsekvenserna av EUD:s tolkning.¹⁷² Tanken bakom funktionen med förhandsavgöranden bygger på att det ska föreligga en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EUD.¹⁷³ I en stor del av senare års förhandsavgöranden, har dock EUD själv tagit ställning i proportionalitetsfrågan och bedömt frågan utifrån de specifika omständigheterna i målet.¹⁷⁴ Av Peturssons undersökning framgår att EUD har utfört en detaljerad proportionalitetsbedömning utifrån omständigheterna i målet i cirka 80 % av de mål som avser direkt beskattning.¹⁷⁵ Det medför enligt min mening att gränsen mellan tolkning och tillämpning blir otydlig. De nationella domstolarna måste följa EUD:s tolkning av EU-rätten och i de situationer då EUD vidtar en utförlig proportionalitetsbedömning utifrån de specifika omständigheterna i målet, torde det medföra att de nationella domstolarna får ett begränsat utrymme för bedömningen av proportionaliteten. Enligt min mening kan det å ena sidan leda till att EUD indirekt tillämpar EU-rätten och därmed att syftet bakom förhandsavgöranden förfaller. Å andra sidan uppstår inte den osäkerhet avseende proportionalitetsbedömningen hos de nationella domstolarna.

¹⁶⁸ Vogenauer och Weatherill (2017), s. 230.

¹⁶⁹ Tridimas (2006), s. 240 f.

¹⁷⁰ Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 261 ff.

¹⁷¹ Tridimas (2006), s. 240 f.

¹⁷² Rekommendationer till nationella domstolar om begäran om förhandsavgörande, EUT 2012 C 338/1, p. 7-8.

¹⁷³ Bernitz, Ulf, *Förhandsavgöranden av EU-domstolen: svenska domstolars hållning och praxis*, Sieps, <http://www.sieps.se/publikationer/2010/forhandsavgoranden-av-eu-domstolen--svenska-domstolars-hallning-och-praxis-20102/Sieps-2010_2.pdf?>, s. 19 f., besökt 2017-10-21.

¹⁷⁴ Jfr Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 265.

¹⁷⁵ Petursson (2014), s. 295.

4.6 Kritik mot principen

Proportionalitetsprincipen beskrivs ofta som det mest effektiva redskapet för rättsgranskning och är en princip som i flera länder regelbundet tillämpas i rättstvister. Principen anses vara flexibel vilket resulterar i att domstolen erhåller en viss marginal gällande utvecklingen av hur principen ska tillämpas. Trots detta är den ofta föremål för kritik. Principen beskrivs ofta som vag, komplex och att dess exakta innehåll är svårt att fastställa eftersom den utgör ett generellt koncept som tillämpas i många olika situationer.¹⁷⁶ På den direkta beskattningens område utgår proportionalitetsprincipen främst från att skydda individerna och därmed skattebetalarnas rättssäkerhetsbehov. Kritiken mot proportionalitetsprincipen avser dock främst medlemsstaternas osäkerhet om principens räckvidd och därmed medlemsstaternas rättssäkerhetsbehov.¹⁷⁷

En nackdel med att proportionalitetsprincipen är flexibel och mångfacetterad är att den medför brist på rättssäkerhet och tydlighet i tillämpningen. Det resulterar i en viss oförutsebarhet för medlemsstaterna i EU.¹⁷⁸ Proportionalitetsbedömningen har även kritiserats då den leder till en hög grad av godtycklighet som i sin tur riskerar medföra alltför mycket subjektivitet i EUD:s avgöranden. Proportionalitetsbedömningen som utgör en balansering av olika intressen, kan anses utgöra ett irrationellt och icke legitimt förhållande av lagens verkningar till förmån för godtycklig rättstillämpning som är svår att rättfärdiga enligt idealen om demokrati.¹⁷⁹

Ytterligare kritik mot proportionalitetsbedömningen är att den medför alltför stor variation beroende på hur strikt EUD är i sin granskning av åtgärdens lämplighet eller hur kreativ den är när den föreslår mindre restriktiva åtgärder. Det kan vara svårt att utifrån en dom avgöra om ett avslag efter en proportionalitetsbedömning beror på en specifik tolkning av proportionalitetsprincipen eller om det endast är en kreativ användning av fakta som är tillämpliga i det enskilda fallet.¹⁸⁰

¹⁷⁶ Petursson (2014), s. 147.

¹⁷⁷ Freyer (2017), s. 384; Vogenauer och Weatherill (2017), s. 142 f.

¹⁷⁸ Vogenauer och Weatherill (2017), s. 142 f.

¹⁷⁹ De Vries (2013), s. 170.

¹⁸⁰ Harbo (2010), s. 172.

5 Utvecklingen av proportionalitetsbedömningen i inkomstskatterättsliga mål

5.1 Inledning

Proportionalitetsprincipen har stor betydelse för upprätthållandet av de fyra fördragsfriheterna i FEUF och har under de senaste åren även blivit betydelsefull inom den direkta beskattningens område. EUD har i många mål prövat fördragsstridiga nationella inkomstskatteregler i förhållande till proportionalitetsprincipen.¹⁸¹ I detta kapitel utreds hur proportionalitetsbedömningen sker och har utvecklats på den direkta beskattningens område.

5.2 En, två eller tre underrekvisit?

5.2.1 Inledning

Proportionalitetsbedömningen gällande nationella reglers förenlighet med EU-rätten sägs teoretiskt bestå av tre bedömningsmoment, nämligen huruvida den nationella åtgärden utgör ett lämpligt och nödvändigt medel för att uppnå syftet samt om den utöver detta är proportionerlig i förhållande till syftet. Som framgår av utredningen ovan, föreligger dock en del oklarheter kring vilka rekvisit som tillämpas i praktiken. I detta avsnitt utreds vilka rekvisit som vanligtvis tillämpas inom ramen för proportionalitetsbedömningen i inkomstskatterättsliga mål. Flera rättsfall har studerats men det redogörs enbart för de som enligt min mening representerar den bedömning som oftast företas av EUD.

5.2.2 Utveckling

Målet *Futura Participations*¹⁸² avgjordes år 1997 och avsåg luxemburgsk skattelagstiftning avseende möjlighet för bolag att rulla underskott framåt i tiden. Skattelagstiftningen ställde upp två krav. Dock blev enbart det ena kravet föremål för en proportionalitetsbedömning, varför enbart detta krav kommer diskuteras. Kravet för rätt till rullande av underskott i framtiden var att bolaget förde bokföring enligt bestämmelserna i Luxemburg. En filial i Luxemburg, som tillhörde ett franskt bolag, ville använda sina underskott under kommande beskattningsår. Filialen nekades detta då den inte förde bokföring som uppfyllde luxemburgsk lag.¹⁸³ EUD ansåg att kravet utgjorde ett hinder för etableringsfriheten då filialen var tvungen att föra redovisning

¹⁸¹ Se t.ex. C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, EU:C:2007:16; C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544.

¹⁸² C-250/95 *Futura Participations*, EU:C:1997:239.

¹⁸³ C-250/95 *Futura Participations*, EU:C:1997:239, p. 2-11.

enligt både fransk och luxemburgsk lag.¹⁸⁴ Regeln kunde dock rättfärdigas med syftet av en effektiv skattekontroll.¹⁸⁵ EUD prövade därefter huruvida kravet gick utöver vad som var nödvändigt. EUD menade att handräckningsdirektivet¹⁸⁶ medförde att luxemburgska myndigheter kunde samla in nödvändiga upplysningar för att utföra en korrekt taxering. Kravet ansågs därför inte vara en nödvändig åtgärd utan tvärtom en alltför ingripande åtgärd.¹⁸⁷ I målet fokuserade EUD främst på nödvändighetsrekvisitet; eftersom det fanns ett direktiv som möjliggjorde att luxemburgska myndigheter fick tillräcklig information, gick åtgärden utöver vad som var nödvändigt för att uppnå syftet. Luxemburg fick därmed acceptera andra bevis som visade att storleken på de förluster som skulle rullas fram motsvarade förluster hänförliga till verksamheten i Luxemburg.¹⁸⁸

Målet *N*¹⁸⁹ avgjordes år 2006 och avsåg nederländska exitbeskattningsregler. Reglerna innebar att kapitalvinstbeskattning skulle ske vid utflyttning av en skattskyldig persons skatterättsliga hemvist från medlemsstaten. Vid utflyttningen skulle latent vinst avseende värdeökning av bolagsandelar beskattas när en skattskyldig person med ett betydande innehav i ett bolag flyttade ut sin hemvist från Nederländerna. Den skattskyldige kunde beviljas uppskov med betalningen, förutsatt att säkerhet ställdes. Lagstiftningen tog inte full hänsyn till sådan värdeminskning som kunde uppstå efter att den skattskyldiges hemvist flyttades ut vilken inte beaktades i värdmedlemsstaten.¹⁹⁰ EUD kom fram till att reglerna utgjorde ett hinder för etableringsfriheten.¹⁹¹ Den nationella åtgärden kunde dock rättfärdigas med behovet att säkerställa en fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. EUD hänvisade till territorialitetsprincipen och menade att den nationella inkomstskatteregeln var ägnad att uppfylla syftet.¹⁹² EUD prövade därefter huruvida åtgärden var nödvändig för att uppnå sitt ändamål. Avseende beräkningen av inkomstskatten, utförde EUD en balansering mellan syftet att dela upp beskattningsrätten samt den inskränkning av etableringsfriheten som den nationella åtgärden utgjorde. Domstolen kom fram till att den i detta hänseende inte var oproportionerlig. Även om EUD inte var tydlig med hur balanseringen utfördes, framgår det enligt min mening som att rekvisitet proportionalitet i strikt mening tillämpades. EUD prövade därefter om det fanns mindre betungande åtgärder och konstaterade att även om det vore möjligt att vänta med att fastställa skatten som skulle tillfalla ursprungsstaten, skulle det inte leda till mindre betungande åtgärder eftersom den skattskyldige även då skulle bli tvungen att inge en deklaration och bevara samtliga handlingar avseende beräkningen.¹⁹³ Gällande kravet på

¹⁸⁴ C-250/95 *Futura Participations*, EU:C:1997:239, p. 25-26.

¹⁸⁵ C-250/95 *Futura Participations*, EU:C:1997:239, p. 31-35.

¹⁸⁶ Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

¹⁸⁷ C-250/95 *Futura Participations*, EU:C:1997:239, p. 36-41.

¹⁸⁸ Jfr Lang m.fl. (2016), s. 89.

¹⁸⁹ C-470/04 *N*, EU:C:2006:525.

¹⁹⁰ C-470/04 *N*, EU:C:2006:525, p. 3-10 och 31-32.

¹⁹¹ C-470/04 *N*, EU:C:2006:525, p. 39.

¹⁹² C-470/04 *N*, EU:C:2006:525, p. 41-47.

¹⁹³ C-470/04 *N*, EU:C:2006:525, p. 48-50.

ställande av en säkerhet för rätt till uppskov, fanns mindre inskränkande metoder för att säkerställa det eftersträvade syftet. Det fanns nämligen två direktiv¹⁹⁴ som underlättade erhållande av information om skatten och indrivandet av skatten.¹⁹⁵ Även det faktum att de nederländska myndigheterna vid indrivningen inte tog hänsyn till värdeminskning som kunde uppstå efter att den skattskyldes hemvist flyttades ut var oproportionerligt.¹⁹⁶ Av dessa anledningar ansågs åtgärden vara oproportionerlig och utgjorde därmed ett hinder för etableringsfriheten. Som framgår av ovan lade EUD främst fokus på huruvida den nationella åtgärden var ägnad att uppnå ändamålen samt huruvida det fanns mindre inskränkande åtgärder än de som tillämpades. Domstolen utförde även en balansering mellan målet och inskränkningen av åtgärden, vilket tyder på att även proportionalitet i strikt mening tillämpades.

År 2008 avgjordes målet *Lidl Belgium*¹⁹⁷ som avsåg tysk skattelagstiftning gällande förlustutjämning. Den tyska lagen medförde att ett tyskt bolag kunde göra avdrag för förluster i ett tillhörigt fast driftställe som var beläget i Tyskland. En sådan avdragsrätt förelåg dock inte för ett tyskt bolag om dess fasta driftställe var beläget i en annan medlemsstat.¹⁹⁸ EUD konstaterade att det förelåg en begränsning av etableringsfriheten.¹⁹⁹ Lagstiftningen kunde dock rättfärdigas med behovet av att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan berörda medlemsstater och att avvärja risken för att förlusterna beaktades två gånger, eftersom lagstiftningen bland annat förhindrade att förlusten beaktades både i Tyskland och i den medlemsstat som det fasta driftstället var beläget. Av den anledningen var den tyska lagstiftningen ägnad att säkerställa att de eftersträvade målen uppfylldes.²⁰⁰ Därefter prövades huruvida lagstiftningen gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå dess ändamål. EUD hänvisade härvid till det omtalade målet *Marks & Spencer*²⁰¹ som framgår nedan. EUD menade att om det fasta driftstället, i den medlemsstat som det är beläget, har uttömt alla möjligheter att beakta förlusterna under framtida beskattningsår, går åtgärden utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträvade målen. Det var upp till det bolag vilket det fasta driftstället tillhörde, att visa att detta villkor uppfylldes. I målet hade inte det tyska bolaget lyckats visa att så var fallet och därför ansågs den tyska lagstiftningen stå i proportion till de eftersträvade ändamålen.²⁰²

¹⁹⁴ Rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdeskatt; Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

¹⁹⁵ C-470/04 *N*, EU:C:2006:525, p. 51-53.

¹⁹⁶ C-470/04 *N*, EU:C:2006:525, p. 54.

¹⁹⁷ C-414/06 *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278.

¹⁹⁸ C-414/06 *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, p. 3-7.

¹⁹⁹ C-414/06 *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, p. 25-26.

²⁰⁰ C-414/06 *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, p. 30-43.

²⁰¹ C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:76.

²⁰² C-414/06 *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, p. 44-53.

År 2012 avgjorde EUD målet *X*²⁰³ som avsåg nederländsk skattelagstiftning. Lagstiftningen medförde att en nederländsk tjänstemottagare var skyldig att innehålla källskatt på ersättning som betalats till utländska tjänsteleverantörer, medan en sådan skyldighet inte förelåg avseende betalningar som gjordes till nederländska tjänsteleverantörer.²⁰⁴ EUD konstaterade att denna skillnad i behandling utgjorde en begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster.²⁰⁵ Det nationella källskatteförfarandet var dock ett lämpligt medel för att se till att skatt erlades för inkomster som en utländsk tjänsteleverantör förvärvade och för att undvika att inkomster undergick beskattning i såväl tjänsteleverantörens hemviststat som den stat där tjänsterna tillhandahålls. Innehållande av källskatt utgjorde därför ett lämpligt medel för att säkerställa en effektiv uppbörd av den skatt som skulle betalas.²⁰⁶ Därefter prövades om den nationella åtgärden var nödvändig för att uppnå det eftersträlvade målet. EUD menade att ett direktiv²⁰⁷ medförde att medlemsstaterna kunde begära bistånd från en annan medlemsstat för uppbörd av inkomstskatt. Syftet med direktivet var dock inte att ersätta innehållandet av källskatt som uppbördsteknik. Användningen av metoder för ömsesidigt bistånd enligt direktivet kunde dock undanröja den inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som den nationella skattelagstiftningen medförde.²⁰⁸ Att avstå från att innehålla källskatt menade däremot EUD inte nödvändigtvis undanröja alla formaliteter som åvilar tjänstemottagaren. Om innehållande av källskatt inte begärdes, skulle troligtvis de nationella skattemyndigheterna ålägga tjänstemottagare i samma stat att deklarerat tjänster som tillhandahölls av utländska tjänsteleverantörer. Det skulle även förutsätta att skatten togs ut från utländska tjänsteleverantörer, vilket skulle medföra en börda för dessa eftersom de skulle bli tvungna att ge in en skattedeklaration på ett annat språk än sitt eget samt sätta sig in i en annan medlemsstat skattesystem; det skulle kunna leda till att utländska tjänsteleverantörer skulle avhållas från att leverera tjänster till Nederländerna och det skulle bli svårare för nederländska tjänstemottagare att erhålla utländska tjänster. På grund av detta menade EUD att det inte fanns någon mindre betungande åtgärd som skulle kunna tillämpas och därmed ansågs lagstiftningen vara proportionerlig.²⁰⁹ Återigen bedömdes först om åtgärden var ägnad att säkerställa dess ändamål. Huvuddelen av proportionalitetsbedömningen fokuserade dock på nödvändighetsrekvisitet och om det fanns mindre inskränkande åtgärder.

²⁰³ C-498/10 *X*, EU:C:2012:635.

²⁰⁴ C-498/10 *X*, EU:C:2012:635, p. 3-8.

²⁰⁵ C-498/10 *X*, EU:C:2012:635, p. 32.

²⁰⁶ C-498/10 *X*, EU:C:2012:635, p. 39-42.

²⁰⁷ Rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 om ändring av direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter

²⁰⁸ C-498/10 *X*, EU:C:2012:635, p. 43-48.

²⁰⁹ C-498/10 *X*, EU:C:2012:635, p. 49-52.

Målet *Kommissionen mot Belgien*²¹⁰ avgjordes år 2013 och avsåg belgisk inkomstskattelagstiftning gällande räntor på sparkonton. Reglerna innebar att räntor betalade av en belgisk bank till personer med hemvist i Belgien, i viss mån var undantagna från skatteplikt. Detta undantag var inte tillämpligt om räntan betalats från en utländsk bank.²¹¹ EUD konstaterade att lagstiftningen stred mot friheten att tillhandahålla tjänster.²¹² Därefter prövades om reglerna kunde rättfärdigas med risken för dubbelt undantag från skatteplikt och därmed behovet att förhindra skatteflykt. EUD menade att denna risk även förelåg när en belgisk skattskyldig person innehade två eller fler sparkonton i en belgisk bank, det vill säga i en rent inhemsk situation. För att flerfaldigt kunna nyttja den omtvistade skattefriheten var det tillräckligt att den skattskyldige anförtrodde sitt sparande åt flera olika belgiska banker. Av denna anledning var inte den belgiska inkomstskattelagen ägnad att förhindra skatteflykt.²¹³ EUD menade dock att även om så var fallet, gick regeln utöver vad som var nödvändigt eftersom denna rättfärdigandegrund enbart kan åberopas om den avser bekämpning av rent fiktiva upplägg som syftar till att kringgå skattelagstiftningen; en allmän presumtion om skatteflykt kan inte åberopas för att motivera en inkomstskattebestämmelse som strider mot en fördragsfrihet. Den belgiska lagen träffade inte enbart skattskyldiga med bedrägerisyfte och därför fanns mindre restriktiva åtgärder för att uppnå målet.²¹⁴ Återigen utreddes främst lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten.

I slutet av år 2016 avgjorde EUD målet *Masco Denmark och Damixa*²¹⁵ avseende en dansk inkomstskattebestämmelse gällande beskattning av räntor. Åtgärden innebar att räntor hos danska långgivare undantogs från beskattning, om låntagaren nekats avdrag för räntorna enligt underkapitaliseringsreglerna i Danmark. Räntor från utländska låntagare var däremot skattepliktiga, trots att låntagarna nekats avdrag för räntorna genom de underkapitaliseringsregler som var tillämpliga i den medlemsstat som den utländska låntagaren var hemmahörande i.²¹⁶ EUD ansåg att regeln utgjorde en inskränkning i etableringsfriheten.²¹⁷ Regeln kunde dock rättfärdigas eftersom den var ägnad att säkerställa syftet att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna. Regeln var ägnad att uppnå detta syfte eftersom om danska staten var tvungen att undanta alla räntor från beskattning som träffats av andra medlemsstaters underkapitaliseringsregler, skulle det medföra att möjligheten till att beskatta räntor skulle bli beroende av andra länders underkapitaliseringsregler.²¹⁸ EUD prövade därefter om reglerna gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå syftet. EUD ansåg att mindre inskränkande åtgärder fanns tillgängliga; regeln skulle istället kunna medge danska långgivare undantag från skatteplikt för ränteintäkter från deras utländska låntagare med högst det belopp som låntagaren inte kunnat

²¹⁰ C-383/10 *Kommissionen mot Belgien*, EU:C:2013:364.

²¹¹ C-383/10 *Kommissionen mot Belgien*, EU:C:2013:364, p. 2-4.

²¹² C-383/10 *Kommissionen mot Belgien*, EU:C:2013:364, p. 46-48.

²¹³ C-383/10 *Kommissionen mot Belgien*, EU:C:2013:364, p. 61-62.

²¹⁴ C-383/10 *Kommissionen mot Belgien*, EU:C:2013:364, p. 63-65.

²¹⁵ C-593/14 *Masco Denmark och Damixa*, EU:C:2016:984.

²¹⁶ C-593/14 *Masco Denmark och Damixa*, EU:C:2016:984, p. 3-9.

²¹⁷ C-593/14 *Masco Denmark och Damixa*, EU:C:2016:984, p. 27.

²¹⁸ C-593/14 *Masco Denmark och Damixa*, EU:C:2016:984, p. 38.

göra avdrag för med tillämpning av den danska lagstiftningen om underkapitalisering. Av denna anledning ansågs inte regeln vara proportionerlig och utgjorde därför ett hinder för etableringsfriheten.²¹⁹ Återigen fokuserade EUD i proportionalitetsbedömningen på nödvändigheten men även om regeln var ägnad att uppnå dess ändamål.

5.2.3 Analys

Utifrån målen ovan går det att konstatera att EUD i proportionalitetsbedömningen främst fokuserar på nödvändighetsrekvisitet. I varje mål undersökte EUD huruvida de aktuella inkomstskattebestämmelserna var nödvändiga för att uppnå de angivna ändamålen och huruvida det fanns mindre inskränkande eller betungande alternativ för att uppnå målen. EUD menade således att den minst restriktiva åtgärden skulle tillämpas.

I målen ovan undersökte EUD även huruvida de aktuella åtgärderna var ägnade att uppnå de ändamål som åberopades av medlemsstaten. Detta torde innebära att EUD prövar huruvida den nationella åtgärden är lämplig för att uppnå ändamålet, vilket det även finns stöd för i doktrin.²²⁰ Zalasinski menar att EUD:s bedömning av huruvida den nationella inkomstskatteregeln är ägnad att uppnå det åberopade syftet, tydligt utgör första delen av proportionalitetstestet nämligen huruvida regeln är lämplig för att uppnå det åberopade ändamålet.²²¹ Även Johansson menar att den bedömningen kan överensstämma med avgörande av lämplighetsfrågan i proportionalitetsbedömningen.²²² Intressant är att EUD utreder huruvida lämplighetsrekvisitet är uppfyllt under själva rättfärdigandebedömningen. Enligt Ceije är dock ändamålsprövningen, det vill säga lämplighetsprövningen, svår att särskilja från rättfärdigandebedömningen eftersom resonemangen i domarna ofta går in i varandra. Enligt Ceije är det däremot tydligt att denna prövning teoretiskt utgör en del av proportionalitetsbedömningen.²²³ Även jag instämmer i dessa resonemang. Enligt min mening går det således att konstatera att det tredje och fjärde steget i rule of reason-testet, som framgår av avsnitt 3.4.3 ovan, teoretiskt ingår i själva proportionalitetsbedömningen.

Om EUD konstaterar att den aktuella inkomstskatteregeln inte är ägnad att uppnå det ändamål som åberopats, det vill säga inte uppfyller lämplighetsrekvisitet, går EUD sällan vidare till att avgöra nödvändigheten. Av denna anledning framstår det som att lämplighetsrekvisitet är ett obligatoriskt krav för att EUD ska kunna gå vidare till nödvändighetsbedömningen och även för att kunna bedöma åtgärden som proportionerlig. Avseende inkomstskatterättsliga mål torde en således kunna ha som utgångspunkt att lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten måste uppfyllas för att den nationella åtgärden ska anses vara proportionerlig. Detta stöds även av generaladvokat Kokott som i sitt förslag till avgörande i målet *N* framförde

²¹⁹ C-593/14 *Masco Denmark och Damixa*, EU:C:2016:984, p. 39-43.

²²⁰ Johansson (2016), s. 46; Ceije (2014), s. 305; Zalasinski (2007), s. 317.

²²¹ Zalasinski (2007), s. 317.

²²² Johansson (2016), s. 46.

²²³ Ceije (2014), s. 305.

att inskränkande åtgärder måste följa proportionalitetsprincipen, vilket innebär att de måste vara lämpliga för att uppnå de eftersträlvade målen och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa ändamål.²²⁴

Som framgår av målen ovan är det dock ovanligt att EUD bedömer det tredje rekvisitet, det vill säga huruvida åtgärden är proportionerlig i strikt mening. Enbart i ett av målen ovan utfördes en sådan bedömning. EUD utförde en slags balansering mellan mål och medel i målet *N*. Hur EUD resonerade kring detta och hur balanseringen utfördes framgår dock inte av domen.²²⁵

Ovanstående överensstämmer även med den uppfattning som framgår av doktrin angående hur en proportionalitetsbedömning generellt sker, det vill säga inte enbart i inkomstskatterättsliga mål. Teoretiskt beskrivs ofta proportionalitetsprincipen som en princip bestående av tre rekvisit, nämligen att den omtvistade åtgärden ska vara lämplig, nödvändig och proportionerlig i strikt mening. Som framgår av avsnitt 4.4 ovan, anser dock bland annat Tridimas, Barnard och Petursson att EUD normalt utför en proportionalitetsbedömning som fokuserar på lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten.²²⁶ Detta anser jag även gälla i inkomstskatterättsliga mål. Enligt min mening framgår nämligen av målen ovan att det främst är lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten som ingår i proportionalitetsbedömningen även i inkomstskatterättsliga mål oberoende av tillämplig rättfärdigande grund, fördragsfrihet samt aktuell regeltyp. I likhet med Barnard anser jag dock att EUD även i inkomstskatterättsliga mål vanligtvis är någorlunda kortfattad i lämplighetsbedömningen och mer detaljerad avseende nödvändigheten.²²⁷

5.3 Proportionalitetens räckvidd

5.3.1 Inledning

I detta avsnitt utreds proportionalitetens räckvidd. Således utreds hur långtgående proportionalitetsprincipen är och om en bedömning som innebär att proportionalitetsprincipen inte uppfylls alltid leder till ett totalförbud.

5.3.2 Marks & Spencer

I december år 2005 avgjorde EUD ett förhandsavgörande som är av betydelse för proportionalitetsprincipen, nämligen målet *Marks & Spencer*.²²⁸ Målet avsåg brittisk lagstiftning gällande koncernavdrag. Lagstiftningen medförde att brittiska moderbolag fick minska sin skattepliktiga vinst genom avdrag för förluster som uppkommit i brittiska dotterbolag, medan denna rätt inte förelåg om dotterbolaget var etablerat i en annan medlemsstat. Målet avsåg det

²²⁴ GA Juliane Kokott i C-470/04 *N*, EU:C:2006:217, p. 110.

²²⁵ C-470/04 *N*, EU:C:2006:525, p. 49.

²²⁶ Barnard (2016), s. 498; Petursson (2014), s. 310; Tridimas (2006), s. 139.

²²⁷ Barnard och Peers (2017), s. 499.

²²⁸ C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:76.

brittiska bolaget Marks & Spencer som var moderbolag till flera dotterbolag i bland annat Storbritannien, Belgien, Tyskland och Frankrike. Koncernen gick med förlust och därför sålde Marks & Spencer dotterbolaget i Frankrike och de två dotterbolagen i Tyskland och Belgien lades ner. Marks & Spencer hade inte rätt till koncernavdrag för de förluster som uppkommit i de tre dotterbolagen eftersom förlusterna inte uppkommit i Storbritannien.²²⁹

EUD konstaterade att den brittiska lagstiftningen utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten, då den kunde avskräcka brittiska moderbolag från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater och då förluster i brittiska dotterbolag och i utländska dotterbolag behandlades skattemässigt olika.²³⁰ Reglerna kunde dock rättfärdigas genom tre rättfärdigande grunder, nämligen syftet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken att förlusterna beaktas två gånger och risken för skatteflykt. Lagstiftningen var ägnad att säkerställa att de eftersträvade syftena uppnåddes och således uppfylldes lämplighetsrekvisitet.²³¹ I detta mål beslutade EUD för första gången att flera rättfärdigande grunder beaktade tillsammans kan motivera en nationell inkomstskatteregel. Tidigare delade EUD vanligtvis upp parternas argument under separata rättfärdigande grunder.²³²

EUD undersökte även huruvida lagstiftningen gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå de eftersträvade syftena. EUD ansåg att nödvändighetsrekvisitet inte uppfylldes i en situation då det utländska dotterbolaget uttömt alla möjligheter att beakta förlusterna som var tillgängliga i dess medlemsstat och då det inte fanns någon möjlighet för det utländska dotterbolagets förluster att utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår. Detta förutsatt att moderbolaget visade för skattemyndigheten att villkoren uppfylldes. Vad som utgjorde en sådan slutlig förlust framgår dock inte av EUD:s resonemang, vilket ledde till många frågetecken hos medlemsstaterna. EUD menade således att om Marks & Spencer lyckades visa att ovanstående villkor uppfylldes, skulle det vara tillåtet för bolaget att dra av förlusterna hos de utländska dotterbolagen från sina skattepliktiga inkomster i Storbritannien. I situationer då brittiska bolag lyckades visa att ovanstående villkor uppfylldes, var de brittiska reglerna inte förenliga med proportionalitetsprincipen. Om villkoren inte uppfylldes, var däremot reglerna förenliga med proportionalitetsprincipen och kunde tillämpas.²³³

5.3.3 Timac Agro

I slutet av år 2015 avgjorde EUD målet *Timac Agro*.²³⁴ Målet avsåg tysk skattelagstiftning som innebar att, då ett tyskt bolag överlät ett fast driftställe som var beläget i en annan medlemsstat till ett utländskt bolag tillhörande samma koncern som det tyska bolaget, skulle underskott härrörande från det

²²⁹ C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:76, p. 18-27.

²³⁰ C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:76, p. 33-34.

²³¹ C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:76, p. 43-51.

²³² Jfr Ståhl m.fl. (2011), s. 154.

²³³ C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:76, p. 53-58.

²³⁴ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, EU:C:2015:829.

överlåtna driftstället som tidigare dragits av återförs till det tyska överlåtande bolagets beskattningsbara inkomst.²³⁵ Målet avsåg det tyska bolaget Timac Agro som tillhörde en fransk koncern. Timac Agro hade ett fast driftställe i Österrike, som överläts till ett annat österrikiskt bolag tillhörande samma koncern som Timac Agro. Det fasta driftstället hade gått med förlust i princip varje räkenskapsår under tiden som det ägdes av Timac Agro och av den anledningen drog Timac Agro av dessa förluster på sin skattepliktiga inkomst i Tyskland. Då det fasta driftstället såldes, korrigerades Timac Agros beskattningsunderlag så de tidigare avdragna underskotten återfördes till bolagets beskattningsbara inkomst.²³⁶

EUD konstaterade att inkomstskatteregeln stred mot etableringsfriheten eftersom den kunde medföra att inhemska bolag avhöll sig från att bedriva sin verksamhet från ett fast driftställe i en annan medlemsstat.²³⁷ Den tyska regeln kunde dock rättfärdigas med hänsyn till att den var ägnad att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna, att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang och att förhindra skatteflykt. Således uppfylldes lämplighetsrekvisitet.²³⁸

EUD avgjorde därefter huruvida den nationella åtgärden gick utöver vad som var nödvändigt för att säkerställa ovanstående ändamål. EUD framförde att syftet med den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten var att värna symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och möjligheten att dra av underskott. För att värna denna symmetri krävdes att avdragna underskott hänförliga till ett fast driftställe kompenseras genom beskattning av överskott i samma driftställe. En sådan kompensation var dessutom ägnad att säkerställa skattesystemets inre sammanhang och att förbygga skatteflykt. Eftersom de inkomster som genererats i det fasta driftstället i Österrike var undantagna från beskattning i Tyskland genom ett skatteavtal, kunde inte underskottet som dragits av i Timac Agro kompenseras genom beskattning av det fasta driftställets inkomster. Därför ansåg EUD att återföringen av underskotten till den beskattningsbara inkomsten var en proportionerlig åtgärd i förhållande till de eftersträvade målen.²³⁹ EUD menade dock att regeln inte var proportionerlig om det tyska överlåtande bolaget kunde visa att det fasta driftställets underskott, som återförts, avsåg slutliga definitiva förluster. EUD hänvisade i detta sammanhang till målet *Marks & Spencer*. EUD hänvisade även till målet *Kommissionen mot Förenade kungariket*²⁴⁰ där kravet på definitiv förlust, som uppkom i *Marks and Spencer*, kommenterades. Omständigheten att lagstiftningen i den medlemsstat vilket det fasta driftstället är beläget inte ger möjlighet att använda förlusten efterföljande år, medför inte att förlusten är definitiv. Den definitiva förlusten kan först fastställs när det fasta driftstället inte har några inkomster i sitt

²³⁵ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, EU:C:2015:829, p. 2-8.

²³⁶ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, EU:C:2015:829, p. 9-12.

²³⁷ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, EU:C:2015:829, p. 23-25.

²³⁸ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, EU:C:2015:829, p. 34-45.

²³⁹ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, EU:C:2015:829, p. 46-51.

²⁴⁰ C-172/13 *Kommissionen mot Förenade kungariket*, EU:C:2015:50.

hemvistland. Det var upp till den nationella domstolen att avgöra om Timac Agro visat att förlusterna varit definitiva.²⁴¹

5.3.4 Analys

Av målet *Marks & Spencer* framgår att nationella inkomstskatteregler i vissa situationer kan anses vara förenliga med proportionalitetsprincipen och i andra situationer inte förenliga med principen. I målet var reglerna förenliga med proportionalitetsprincipen när dotterbolaget hade möjlighet att utnyttja förlusterna i sin hemviststat. När däremot dotterbolaget inte kunde utnyttja förlusterna i sin hemviststat, det vill säga möjligheterna till detta var helt uttömda, var de nationella inkomstskattereglerna inte förenliga med proportionalitetsprincipen. Av målet går det således att konstatera att proportionalitetsbedömningen avseende nationella inkomstskattereglers förenlighet med fördragsfriheterna inte behöver vara en allt eller intet-bedömning; utifrån vissa omständigheter kan en nationell inkomstskatteregel vara oförenlig med proportionalitetsprincipen och därmed utgöra ett hinder för en fördragsfrihet, medan regeln kan tillämpas i situationer där andra omständigheter är för handen. Jag stödjer även denna analys på Hillings och Ståhls slutsatser, som anser att bedömningen inte behöver vara en allt eller intet-bedömning.²⁴²

Målet *Timac Agro* bekräftar att ovanstående slutsats, det vill säga att proportionalitetsbedömningen inte behöver vara en allt eller intet-bedömning, gäller än idag. *Marks & Spencer* avgjordes år 2006 och *Timac Agro* i slutet av år 2015. Mellan dessa år, finns det även fler mål som bekräftar denna slutsats.²⁴³ Det torde därmed stå klart att denna förändring och utveckling av proportionalitetsbedömningen medför att en nationell inkomstskatteregel inte behöver underkännas i sin helhet utan istället att en regel i vissa situationer kan vara förenlig med proportionalitetsprincipen, medan den i andra situationer inte behöver vara det.

5.4 Proportionalitetens processuella sida

5.4.1 Inledning

När det talas om proportionalitetsprincipen, åsyftas ofta principens materiella sida. Normalt sett utför nämligen EUD en materiell proportionalitetsbedömning i mål avseende nationella åtgärders förenlighet med EU-rätten. Under senare år föreligger dock i doktrin en allmän uppfattning om att proportionalitetsprincipen i förhållande till olika rättsområden även består av en processuell sida.²⁴⁴ Det innebär att EUD numera inte enbart undersöker

²⁴¹ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, EU:C:2015:829, p. 53-55.

²⁴² Hilling (2012b), s. 816; Ståhl (2006), s. 364 f.

²⁴³ Se t.ex. C-172/13 *Kommissionen mot Förenade kungariket*, EU:C:2015:50; C-123/11 *A Oy*, EU:C:2013:84.

²⁴⁴ Barnard (2016), s. 193 och 491; De Vries (2013), s. 174; De Vries, Xavier och Petursson (2012), s. 49 ff.; Prechal (2008), s. 202; Petursson (2014), s. 161.

den nationella åtgärdens handlingsdirigerande funktion som sådan, utan EUD undersöker även regeln utifrån en processuell aspekt. Av rättspraxis framgår ett ökat krav på god förvaltning på medlemsstaterna, vilket innebär att nationella åtgärder i vissa situationer enbart uppfyller proportionalitetsprincipen om de tillgodoser vissa administrativa och processuella minimumkrav.²⁴⁵ För att uppfylla proportionalitetsprincipen ifrågasätts således inte enbart medlemsstatens användning av ett visst instrument för att uppnå ett specifikt mål, utan det krävs även att den nationella åtgärden innehåller vissa processuella garantier inom ramen för god förvaltning såsom möjlighet till domstolsprövning, transparens eller att domstolsförfarande ska vara lättillgängliga och slutföras inom en rimlig tid.²⁴⁶ Om åtgärden inte ger möjlighet till en rättslig prövning eller om det administrativa förfarandet inte uppfyller vissa administrativa krav, kan regeln således anses stå i strid med proportionalitetsprincipen.²⁴⁷ Denna processuella dimension träder fram främst i mål som rör känsliga områden, exempelvis kultur, folkhälsa samt hälso- och sjukvård.²⁴⁸

Enligt Prechal har EUD framfört flera processuella garantier som en nationell åtgärd måste erbjuda för att uppnå de krav som följer av proportionalitetsprincipen. Bland annat ska nationella förfaranden vara lättillgängliga och färdigställas inom rimlig tid, relevanta regler och krav måste anges tydligt och meddelas i förväg, kriterierna som framgår av åtgärden måste vara objektiva och icke-diskriminerande, beslut måste innehålla motiveringar samt negativa beslut av en myndighet, exempelvis vägra godkännande, måste medföra en möjlighet till prövning inför domstol.²⁴⁹

Enligt De Vries kan dock frågan ställas huruvida dessa processuella krav på en nationell åtgärd verkligen följer av proportionalitetsprincipen eller om kraven utgör allmänna förvaltningsrättsliga principer som tillämpas vid sidan av proportionalitetsprincipen.²⁵⁰ Prechal menar att det går att se dessa krav som allmänna förvaltningsprinciper som behöver uppfyllas vid sidan om proportionalitetsprincipen men också att det är möjligt att hänföra dessa krav till proportionalitetsprincipen.²⁵¹ Enligt min mening föreligger det dock en överensstämmande uppfattning i senare års doktrin att eventuella processuella krav utgör en del av proportionalitetsbedömningen, även om det kan ifrågasättas huruvida det verkligen bör vara så.²⁵² De processuella kraven har dock inte en fast position i proportionalitetstestet men det är klart att de, i vissa fall, kan medföra ytterligare krav i proportionalitetsbedömningen. Resultatet kan dock bli att medlemsstaterna måste möta väldigt höga krav för att uppfylla proportionalitetsprincipen.²⁵³ I det följande utreds om liknande

²⁴⁵ Jfr Barnard (2016), s. 491; se t.ex. C-19/92 *Kraus v Land Baden-Württemberg*, EU:C:1993:125.

²⁴⁶ De Vries (2013), s. 174 f.

²⁴⁷ Prechal (2008), s. 202.

²⁴⁸ De Vries (2013), s. 174 f.

²⁴⁹ Prechal (2008), s. 208; se t.ex. C-54/99 *Église de scientologie*, EU:C:2000:124, p. 17.

²⁵⁰ De Vries (2013), s. 175.

²⁵¹ Prechal (2008), s. 216.

²⁵² Barnard (2016), s. 491; Petursson (2014), s. 162; De Vries (2013), s. 174.

²⁵³ Petursson (2014), s. 163.

processuella krav i proportionalitetsbedömningen även nått den direkta beskattningens område.

5.4.2 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

Förhandsavgörandet *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*²⁵⁴ avgjordes år 2007 och avsåg brittiska underkapitaliseringsregler. Förhandsavgörandet begärdes i flera mål med anledning av en tidigare dom från EUD och parterna krävde återbetalning av redan betald skatt. Gemensamt för parterna i målen var att samtliga utgjorde brittiska dotterbolag som ägdes, direkt eller indirekt, av utländska moderbolag. Moderbolagen hade ett bestämmande inflytande i sina brittiska dotterbolag. Dotterbolagen hade erhållit lån antingen från sitt moderbolag eller ett annat utländskt dotterbolag som moderbolaget direkt eller indirekt ägde och hade ett bestämmande inflytande över. Värt att notera är att vissa långgivare hade sitt säte i EU, medan vissa långgivare hade sitt säte i tredje land; nedanstående avser dock enbart förhållanden inom EU. De brittiska dotterbolagen betalade ränta till sina utländska långgivare. Enligt brittiska skattebestämmelser fick inte ett brittiskt låntagande bolag i ovanstående situation, då en intressegemenskap förelåg, göra avdrag för räntor på lånen. Räntorna betraktades, till den del räntan översteg vad som skulle betalats i avsaknad av särskilda förbindelser mellan långgivaren och låntagaren, istället som utdelning och skulle därmed beskattas. Sådana begränsningar gällde dock inte om det långgivande bolaget hade sitt säte i Storbritannien.²⁵⁵

EUD konstaterade att lagstiftningen utgjorde ett hinder för etableringsfriheten eftersom den särbehandlade brittiska dotterbolag och särbehandlingen baserades på var bolagens moderbolag hade sitt säte.²⁵⁶ Lagstiftningen kunde dock rättfärdigas med behovet att förhindra skatteflykt. För att kunna rättfärdigas krävdes att den nationella lagstiftningens ändamål var att förhindra rent fiktiva upplägg som bildats för att undvika skatt. EUD konstaterade att åtgärden var ägnad att uppnå ändamålet, eftersom den avsåg att hindra att det inom en koncern skedde underkapitaliseringsåtgärder genom avdrag för räntor och att vinsten därigenom överfördes till moderbolaget, i syfte att minska skatten på dotterbolagets vinster.²⁵⁷ Den nationella åtgärden ansågs således uppfylla lämplighetsrekvisitet.

EUD prövade därefter om åtgärden gick utöver vad som krävdes för att uppnå ändamålet, det vill säga om nödvändighetsrekvisitet uppfylldes. EUD framförde att nödvändighetrekvisitet inte uppfylldes om den nationella lagstiftningen inte hade som specifikt ändamål att motverka rent fiktiva upplägg med syfte att kringgå sådan lagstiftning, utan istället var tillämplig generellt på situationer där moderbolaget hade sitt säte i en annan stat. Det

²⁵⁴ C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, EU:C:2007:161.

²⁵⁵ C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, EU:C:2007:161, p. 4-20.

²⁵⁶ C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, EU:C:2007:161, p. 61.

²⁵⁷ C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, EU:C:2007:161, p. 76-77.

krävdes således att åtgärden avsåg att motverka rent fiktiva upplägg som betingats av skattemässiga hänsyn. För att avgöra om ett sådant upplägg förelåg, skulle lagstiftningen baseras på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter som ansågs hålla sig inom gränserna för vad som fordrades för att förhindra missbruk. EUD menade även, för nödvändighetsrekvisitets uppfyllande, att omklassificeringen av räntebetalningarna till utdelningar endast fick avse den del av räntan som inte betingats av affärsmässiga skäl. I fall där ett sådant fiktivt upplägg inte kunde uteslutas, menade EUD att den nationella lagstiftningen skulle ge den skattskyldige möjlighet att lägga fram uppgifter avseende eventuella affärsmässiga skäl, utan att utsättas för onödiga administrativa besvär. Det var upp till den nationella domstolen att avgöra om dessa krav uppfylldes.²⁵⁸

5.4.3 SIAT

Målet *SIAT*²⁵⁹ avgjordes i juli år 2012. Målet avsåg belgisk skattelagstiftning gällande avdragsbegränsningar för kostnader för intäkters förvärvande. Lagstiftningen bestod av en huvudregel och en specialregel. Enligt huvudregeln fick ett belgiskt bolag göra avdrag för kostnader för att förvärva skattepliktiga intäkter, förutsatt att bolaget visade kostnadernas äkthet samt att beloppen inte var orimliga. Om bolaget lyckades visa detta, presumerades kostnaderna vara nödvändiga för förvärvandet av intäkterna. Avdragsrätten gällde dock inte avseende kostnader för prestationer och tjänster för intäkternas förvärvande när kostnaderna betalades till ett utländskt bolag som inte omfattades av skyldighet att erlagga inkomstskatt i sin hemviststat eller omfattades av väsentligt förmånligare skatteregler än de som gällde i Belgien. För att motbevisa den nekade avdragsrätten, krävdes enligt specialregeln att det belgiska bolaget styrkte att kostnaderna för inkomsternas förvärvande motsvarade verkliga och legitima transaktioner och att de inte överskred normala nivåer. Enligt specialregeln gällde således en omvänd bevisbörda.²⁶⁰ Målet avsåg det belgiska bolaget SIAT som tillsammans med en nigeriansk koncern upprättade ett gemensamt dotterbolag. Moderbolaget i den nigerianska koncernen var det luxemburgska holdingbolaget MISA. SIAT tillhandahöll tjänster till det gemensamma dotterbolaget. En del av den vinst som SIAT förvärvade genom denna försäljning skulle återlämnas i form av provision till MISA. SIAT begärde avdrag för provisionen såsom kostnader för intäkternas förvärvande. Då MISA var bildat enligt luxemburgsk lag och inte var skyldigt att betala någon skatt motsvarande belgisk bolagsskatt, hade inte SIAT rätt att dra av dessa kostnader.²⁶¹

Enligt EUD medförde specialregeln det svårare att få avdrag än vad som gällde enligt huvudregeln. Specialregeln gällde bland annat när ersättningen betalades till leverantörer som omfattades av väsentligt förmånligare skatteregler än de som gällde i Belgien. Vad som menades med väsentlig förmånligare skatteregler framgick inte av lagstiftningen utan skatte-

²⁵⁸ C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, EU:C:2007:161, p. 78-91.

²⁵⁹ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415.

²⁶⁰ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 2-7 och 21-23.

²⁶¹ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 8-13.

myndigheterna gjorde en bedömning från fall till fall. Specialregeln som således föreskrev strängare villkor för avdrag samt hade ett oklart tillämpningsområde, inskränkte därför den fria rörligheten för tjänster.²⁶² Regeln syftade dock till att hindra belgiska bolag från att minska sin beskattningsbara inkomst genom att betala ersättning för tjänster som inte utförts för att på så sätt undvika att betala skatt i Belgien. Därför kunde reglerna motiveras av behovet att bevara en effektiv skattekontroll, att förhindra skattebedrägeri samt av bevarandet av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁶³

EUD utförde därefter en proportionalitetsbedömning och avgjorde därmed huruvida regeln gick utöver vad som krävdes för att uppnå dess syfte. EUD hänvisade till målet *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*²⁶⁴ och framförde att en nationell åtgärd som medför att prövningen av huruvida en transaktion utgör ett fiktivt upplägg bildat enbart för skatteändamål baseras på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter, inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet. Detta förutsatt att åtgärden ger den skattskyldige möjlighet att utan onödiga administrativa besvär lägga fram bevisning om att upplägget föranletts av rent affärsmässiga skäl. Specialregeln blev däremot tillämplig så fort ersättningarna lämnades till tjänsteleverantörer som omfattades av väsentligt förmånligare skatteregler än vad som gällde i Belgien, vilket medförde att de belgiska skattesubjekten systematiskt ålades att visa att de tillhandahållna tjänsterna var legitima trots avsaknaden av objektiva och av tredje man verifierbara omständigheter som tydde på ett fiktivt upplägg utan affärsmässigt syfte. Enbart nivån på den skatt som tjänsteleverantören skulle betala i sin hemstat beaktades således. Av denna anledning och utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv, som diskuteras i avsnitt 5.6.3., ansågs regeln inte vara proportionerlig och utgjorde därmed en otillåten begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster.²⁶⁵

5.4.4 Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland

Målet *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*²⁶⁶ avsåg en fördragsbrottstalan av kommissionen och avgjordes i slutet av år 2014. Målet avsåg brittisk och irländsk skatteflyktslagstiftning. Aktieägare med hemvist i Storbritannien, som ägde mer än 10 % av aktierna i ett utländskt s.k. close company²⁶⁷, blev skatteskyldiga för den beskattningsbara kapitalvinsten redan när vinsten realiserades i företaget oavsett om aktieägaren mottagit vinsten eller inte. För aktieägare med hemvist i Storbritannien som hade ett motsvarande aktieinnehav i ett brittiskt close company, gällde att

²⁶² C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 24-29.

²⁶³ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 41-48.

²⁶⁴ C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, EU:C:2007:161.

²⁶⁵ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 49-59.

²⁶⁶ C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*, EU:C:2014:2369.

²⁶⁷ Motsvarigheten till svenska fåmansbolag.

skattskyldigheten inträdde när inkomsten distribuerats till aktieägarna. Således inträdde skattskyldigheten vid olika tidpunkter.²⁶⁸

EUD konstaterade att lagstiftningen hade en hindrande effekt på den fria rörligheten för kapital, eftersom lagstiftningen bland annat riskerade att avskräcka brittiska fysiska och juridiska personer från att investera sitt kapital i ett close company utan hemvist i Storbritannien.²⁶⁹ EUD undersökte därefter om åtgärden gick att rättfärdiga med behovet att förhindra skatteflykt och konstaterade att så var fallet om den nationella åtgärden specifikt avsåg konstlade upplägg. Kommissionen ifrågasatte inte lagstiftningens lämplighet för att uppnå målet, utan ifrågasatte istället nödvändigheten.²⁷⁰ EUD framförde att en skattelagstiftning som den i målet uppfyller nödvändighetsrekvisitetet om den innebär att bestämningen av om en transaktion utgör ett rent fiktivt upplägg vidtagna av skattemässiga hänsyn, grundas på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter samt att den skattskyldige ges möjlighet att utan onödiga administrativa besvär lägga fram bevis som visar på att upplägget vidtagits av affärsmässiga, det vill säga icke-skattemässiga, skäl. Lagstiftningen tillämpades dock inte specifikt på rent konstlade upplägg utan var generellt tillämplig på vinster uppkomna i sådana close companies som inte hade hemvist i Storbritannien. Lagstiftningen gav dessutom inte den skattskyldige en möjlighet att visa att upplägget vidtagits av affärsmässiga skäl. Därför uppfylldes inte nödvändighetsrekvisitetet och därmed inte proportionalitetsprincipen. Därför ansågs reglerna stå i strid mot EU-rätten.²⁷¹

5.4.5 NN

År 2016 meddelades ett förhandsavgörande om belgisk skattelagstiftning avseende årlig skatt på fondföretag i målet *NN*.²⁷² Lagstiftningen innehöll främst två regler som ifrågasattes. Den första innebar att både belgiska och utländska fondföretag ålades en årlig skatt, varav för de utländska fondföretagen skatten grundades på summan av de nettobelopp som fondföretaget placerat i Belgien. Den andra avsåg sanktioner mot utländska fondföretag, vilken medförde att utländska fondföretag som avstod från att lämna vissa uppgifter eller betala skatten i tid förbjöds att placera aktier i Belgien.²⁷³

Lagstiftningen prövades i förhållande till ett antal direktiv men även friheterna att tillhandahålla tjänster och kapital.²⁷⁴ EUD bedömde huruvida själva skatten stred mot den fria rörligheten för kapital och menade att åtgärden inte utgjorde ett hinder för denna fördagsfrihet, trots att utländska fondföretag även blev beskattade i sina hemvisstater för nettobeloppen placerade i Belgien. Detta eftersom den årliga skatten tillämpades utan

²⁶⁸ C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*, EU:C:2014:2369, p. 2-5.

²⁶⁹ C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*, EU:C:2014:2369, p. 20.

²⁷⁰ C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*, EU:C:2014:2369, p. 24-26.

²⁷¹ C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*, EU:C:2014:2369, p. 27-31.

²⁷² C-48/15 *NN*, EU:C:2016:356.

²⁷³ C-48/15 *NN*, EU:C:2016:356, p. 9-13.

²⁷⁴ C-48/15 *NN*, EU:C:2016:356, p. 24-35.

åtskillnad mellan utländska och belgiska fondföretag; att utländska fondföretag utsattes för dubbelbeskattning medförde inte en restriktion.²⁷⁵

Därefter prövades ovanstående sanktions förenlighet med den fria rörligheten för tjänster. EUD framförde att det fanns sanktioner även för belgiska företag men de avsåg inte samma omständigheter. EUD konstaterade att sanktions-systemet för utländska fondföretag var strängare än det sanktionssystem som gällde för belgiska företag, vilket medförde en risk att utländska fondföretag avskräcktes från att sälja andelar i Belgien. Detta innebar en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.²⁷⁶ Åtgärden kunde dock rättfärdigas med behovet att säkerställa en effektiv skatteuppbörd.²⁷⁷ Sanktionsåtgärden framstod som berättigad med hänsyn till nödvändigheten att säkerställa uppbärandet av skatten hos utländska fondföretag och därmed som ägnad att uppnå detta ändamål, bland annat då det fanns ett krav på domstolsprövning innebärande att det var den nationella domstolen som avgjorde huruvida sanktionen skulle tillämpas eller inte. EUD menade dock att sanktions-åtgärden inte tidsbegränsade förbudet och inte föreskrev någon möjlighet att anpassa förbudet eller, beroende på överträdelsens allvar, införa mindre ingripande sanktioner. Av den anledningen ansågs sanktionsåtgärden gå utöver vad som var nödvändigt för att uppnå ändamålet. Regeln uppfyllde inte proportionalitetsprincipen och var därmed inte förenlig med EU-rätten.²⁷⁸

5.4.6 Analys

År 2007 ifrågasattes, i målet *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, de brittiska underkapitaliseringsreglerna som begränsade avdragsrätten för räntor och dess förenlighet med etableringsfriheten. Reglerna kunde motiveras med behovet av att motverka skatteflykt. I *SIAT* undersöktes år 2012 en belgisk skatteåtgärd gällande avdragsbegränsningar för kostnader för intäkternas förvärvande och dess förenlighet med den fria rörligheten för tjänster. Regeln kunde motiveras utifrån behovet av att bevara en effektiv skattekontroll, förhindra skatteflykt och för att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. I *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland* utreddes år 2014 en skatteflyktslagstiftning innebärande att realiserade vinster beskattades och dess förenlighet med den fria rörligheten för kapital. Reglerna kunde rättfärdigas utifrån behovet att förhindra skatteflykt. I samtliga mål framförde EUD att nationella regler motsvarande ovan uppfyller nödvändighetsrekvisitet i proportionalitetsprincipen om de nationella åtgärderna avser att hindra rent fiktiva upplägg som betingats av skattemässiga hänsyn. För att vara nödvändig krävs, för bestämmandet av huruvida ett sådant rent fiktivt upplägg föreligger, att lagstiftningen baseras på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter samt att den skattskyldige ges en möjlighet att utan administrativa besvär lägga fram bevisning som tyder på att upplägget

²⁷⁵ C-48/15 *NN*, EU:C:2016:356, p. 46-48.

²⁷⁶ C-48/15 *NN*, EU:C:2016:356, p. 53-56.

²⁷⁷ C-48/15 *NN*, EU:C:2016:356, p. 58-59.

²⁷⁸ C-48/15 *NN*, EU:C:2016:356, p. 60-62.

företagits av rent affärsmässiga skäl. Som framgår ovan har EUD i sin proportionalitetsbedömning på andra rättsområden uppställt krav på processuella garantier i den nationella lagstiftningen; nationella åtgärder som inte uppfyller vissa administrativa krav kan i vissa situationer således vara oförenliga med proportionalitetsprincipen. I ovanstående tre mål förelåg brist på nödvändighet och därmed proportionalitet eftersom de nationella åtgärderna inte medförde en prövning av objektiva kriterier för avgörandet om rent fiktiva upplägg förelåg och gav inte den skattskyldige möjlighet att framlägga bevisning. Enligt min mening fokuserade EUD under proportionalitetsbedömningarna främst på det faktum att reglerna inte innehöll administrativa eller processuella garantier för de skattskyldiga.

I målet *NN* var belgisk skattelagstiftning, gällande sanktioner för utländska fondföretag som inte betalat årlig skatt, föremål för utredning. Reglerna stred mot den fria rörligheten för tjänster men kunde rättfärdigas av behovet att säkerställa en effektiv skatteuppbörd. Trots att de nationella bestämmelserna innehöll krav på domstolsprövning vid utdömandet av sanktionerna, var reglerna inte proportionerliga eftersom det inte fanns någon möjlighet att tidsbegränsa förbudet eller att anpassa förbudet beroende på överträdelsens allvar. Trots att den nationella lagstiftningen således innehöll en processuell garanti såsom domstolsprövning, fanns det enligt min mening inte tillräckligt med administrativa garantier för att regeln skulle vara proportionell. I proportionalitetsbedömningen fokuserade nämligen EUD inte på sanktionsåtgärdens materiella innehåll, det vill säga själva uttömmandet av sanktionen i sig, utan istället var inte åtgärden proportionerlig eftersom det inte fanns någon möjlighet att anpassa åtgärden efter överträdelsens grovhet.

I samtliga mål ovan ställde EUD enligt min mening således processuella krav på lagstiftningen; fokus låg inte på reglernas materiella innehåll som sådant. Målen avsåg olika typer av inkomstskatteregler, reglerna prövades i förhållande till olika fördragsfriheter och olika rättfärdigande grunder var tillämpliga. Enligt min mening tyder det på att proportionalitetsbedömningen i inkomstskatterättsliga mål även har en processuell sida. Enligt min mening har således den processuella proportionalitetsbedömningen även nått den direkta beskattningens område. Denna förändring i bedömningen leder således till, enligt min mening, att medlemsstaterna i vissa fall måste utforma sina inkomstskatteregler så de erbjuder vissa processuella och rättsliga garantier, för att på så sätt uppfylla nödvändighetsrekvisitet i en eventuell proportionalitetsbedömning.

5.4.7 Ytterligare en dimension av processuell proportionalitet

Harbo introducerar ytterligare en slags processuell proportionalitetsbedömning. Denna processuella proportionalitetsbedömning innebär att EUD inte granskar själva innehållet och fördelarna av den aktuella bestämmelsen. Istället undersöker EUD huruvida den nationella lagstiftaren, vid införandet av åtgärden, har utfört en proportionalitetsanalys. Praktiskt innebär det att

EUD i proportionalitetsbedömningen undersöker huruvida de bakomliggande skälen för beslutet att införa den nationella åtgärden visar att en proportionalitetsanalys har utförts av en lämplig nationell aktör. Om det är uppenbart att den nationella aktören som har utfärdat åtgärden, inte har bedömt åtgärdens proportionalitet på grund av försumlighet eller endast delvis har bedömt åtgärdens proportionalitet, kan EUD med hänvisning till den processuella proportionaliteten ogiltigförklara beslutet och återförvisa ärendet till den nationella myndigheten.²⁷⁹ Harbo menar inte att EUD ska ersätta den materiella proportionalitetsbedömning som i nuläget oftast företas med en processuell sådan. Harbo menar istället att den processuella proportionalitetsbedömningen bör utgöra ett alternativ till den materiella. En sådan processuell bedömning bör tillämpas när den nationella åtgärden avser viktiga sociala och kulturella normer samt när en åtgärd införts genom demokratiska beslutsprocesser. Om en åtgärd brister i den materiella proportionaliteten, kan underskottet av denna proportionalitet kompenseras av processuell proportionalitet.²⁸⁰

Harbo menar att EUD tillämpade ovanstående processuella proportionalitetsbedömning i målet *Kommissionen mot Förenade Kungariket*²⁸¹ som avgjordes i juni år 2016.²⁸² Målet avsåg brittisk lagstiftning som krävde att den som ansökte om barnbidrag eller skatteavdrag för barn skulle ha uppehållsrätt i Storbritannien eller Nordirland. Kommissionen menade att bestämmelserna var oförenliga med förordningen om samordning av de sociala trygghetssystemen.²⁸³ Storbritannien menade att regeln var nödvändig för att förhindra överbelastning av välfärdssystemet. I proportionalitetsbedömningen diskuterade EUD den brittiska myndighetens införlivande av förordningen i nationell rätt. EUD fann att kommissionen inte lyckats visa att den nationella regeln inte uppfyllde kraven på proportionalitet, att den inte var ägnad att säkerställa sitt syfte och att den gick utöver vad som var nödvändigt för att uppfylla detta syfte. Lagstiftningen ansågs därför vara proportionerlig.²⁸⁴ Enligt Harbo var EUD tillfredsställd med den brittiska myndighetens skäl för åtgärdens utformning men inte tillfredsställd med kommissionens brist på bevis.²⁸⁵

5.4.7.1 Analys

Målet *Kommissionen mot Förenade Kungariket* avsåg socialavgifter och skatteavdrag; bedömningen gjordes dock i förhållande till förordningen om samordning av de sociala trygghetssystemen. Socialavgifter och skatteavdrag är områden nära kopplade till inkomstskatterätten, vilket kan tyda på att EUD i inkomstskattemål inte torde vara främmande mot att utföra en sådan processuell bedömning som Harbo menar att EUD bör tillämpa i vissa fall.

²⁷⁹ Harbo (2017), s. 31 f.

²⁸⁰ Harbo (2017), s. 33.

²⁸¹ C-308/14 *Kommissionen mot Förenade kungariket*, EU:C:2016:436.

²⁸² Harbo (2017), s. 39.

²⁸³ Europaparlamentets och rådets förordning (eg) nr. 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.

²⁸⁴ C-308/14 *Kommissionen mot Förenade kungariket*, EU:C:2016:436, p. 78-86.

²⁸⁵ Harbo (2017), s. 39.

Enligt min mening framgår det som att Harbo introducerar och föreslår att proportionalitetsbedömningen i vissa situationer ska utföras på ett sätt som skiljer sig från den bedömning som EUD utför idag, det vill säga ett nytt tillvägagångssätt i proportionalitetsbedömningen. Enligt min mening går det dock att ifrågasätta om detta tillvägagångssätt verkligen skiljer sig från den proportionalitetsbedömning som EUD redan företar. Den processuella proportionalitetsbedömning som Harbo föreslår innebär inte att själva bestämmelsen som sådan undersöks, utan istället huruvida den nationella lagstiftaren utfört en proportionalitetsbedömning i samband med antagandet av åtgärden. Han menar dock inte att den processuella bedömningen ska ersätta den materiella bedömningen, utan istället att den bör komplettera den materiella bedömningen. Enligt min mening skiljer sig inte en sådan bedömning från den bedömning som EUD normalt sett redan företar. I nuläget är det medlemsstaten som har bevisbördan för att en nationell åtgärd, som strider mot en fördragsfrihet, är proportionerlig.²⁸⁶ EUD undersöker då vanligtvis medlemsstatens argument för att avgöra om åtgärden är proportionerlig och därmed, enligt min mening, indirekt huruvida den nationella lagstiftaren utfört en riktig proportionalitetsanalys. Eftersom Harbo framför att den processuella bedömningen ska komplettera den materiella framgår det som att även bestämmelsens materiella innehåll ska granskas, vilket EUD även gör idag. Enligt min mening går det således att ifrågasätta att Harbos modell skiljer sig från den bedömning som EUD redan utför i inkomstskatterättsliga mål.

5.5 Proportionalitet i förhållande till flera rättfärdigande grunder

5.5.1 Inledning

EUD har i flera mål accepterat fördragshindrande nationella inkomstskatteregler genom att de motiverats av en rättfärdigande grund.²⁸⁷ EUD har dock även kombinerat flera rättfärdigande grunder och genom detta accepterat fördragshindrande nationella inkomstskatteregler.²⁸⁸ En aktuell fråga för denna uppsats är om proportionalitetsbedömningen är beroende av antalet rättfärdigande grunder. I detta avsnitt utreds denna fråga.

5.5.2 Cadbury Schweppes

I september år 2006 avgjorde EUD målet *Cadbury Schweppes*²⁸⁹ avseende brittisk CFC-lagstiftning. Lagstiftningen innebar att brittiska moderbolag

²⁸⁶ C-17/93 *Van der Veldt*, EU:C:1994:299, p. 15; C-110/05 *Kommissionen mot Italien*, EU:C:2009:66, p. 62.

²⁸⁷ Se t.ex. C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544.

²⁸⁸ Se t.ex. C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439; C-311/08 *SGI*, EU:C:2010:26.

²⁸⁹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544.

som ägde mer än 50 % av ett utländskt bolag, varav det utländska dotterbolaget i sin hemstat beskattades med en lägre beskattningsnivå, skulle beskattas även för det utländska dotterbolagets vinst. Det fanns vissa undantag till denna regel.²⁹⁰ Målet avsåg det brittiska bolaget Cadbury Schweppes som ägde flera dotterbolag i ett antal länder, bland annat i Irland och som var etablerade i det s.k. International Financial Services Centre där en bolagsskatt på 10 % var tillämplig. Den brittiska skattemyndigheten ansåg att de irländska dotterbolagen etablerades i Irland med det uteslutande ändamålet att vinster från Cadbury Schweppes-koncernen skulle omfattas av den låga skattesatsen i Irland. Därmed omfattades Cadbury Schweppes av lagstiftningen och beskattades för de irländska dotterbolagens vinster.²⁹¹

EUD konstaterade att lagstiftningen medförde en olikbehandling av inhemska bolag som utgjorde en skattemässig nackdel för brittiska bolag vilka lagstiftningen var tillämplig på. Därför stod lagstiftningen i strid med etableringsfriheten.²⁹² Den kunde dock rättfärdigas av behovet att förhindra skatteflykt. EUD framförde att en nationell åtgärd som inskränker etableringsfriheten kan rättfärdigas när åtgärden avser rent konstlade upplägg som syftar till att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten. EUD ansåg att lagstiftningen gjorde det möjligt att motverka handlande som enbart företogs i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha påförts den vinst som genererats i det brittiska moderbolaget. Därför var lagstiftningen ägnad att uppnå ändamålet att förhindra skatteflykt.²⁹³ Således uppfylldes lämplighetsrekvisitet.

EUD framförde dock att lagstiftningen inte fick gå utöver vad som krävdes för att uppnå ändamålet. I målet utförde EUD en detaljerad proportionalitetsbedömning. För att uppfylla nödvändighetsrekvisitet krävdes att CFC-lagstiftningen inte tillämpades när det utländska dotterbolaget utgjorde en verklig etablering med syfte att bedriva ekonomisk verksamhet och därmed inte utgjorde ett *rent fiktivt upplägg*. För att kontrollera om en sådan verklig etablering förelåg eller om etableringen utgjorde ett rent fiktivt upplägg, menade EUD att det borde undersökas i vilken grad det utländska bolaget rent fysiskt existerade i form av lokaler, personal och utrustning samt att det inte spelade någon roll om det även fanns skattebetingade skäl för bildandet. För att det skulle handla om ett rent fiktivt upplägg krävdes även en avsikt att uppnå en skattemässig fördel samt att det av objektiva omständigheter framgick att syftet med etableringsfriheten inte hade uppnåtts trots att kraven i unionsrätten formellt sett hade iakttagits. Sammanfattningsvis uppfylldes nödvändighetsrekvisitet och därmed proportionalitetsprincipen om den brittiska CFC-lagstiftningen enbart träffade *rent konstlade upplägg*. EUD överlämnade till den nationella domstolen att avgöra huruvida så var fallet.²⁹⁴

²⁹⁰ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544, p. 3-12.

²⁹¹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544, p. 13-20.

²⁹² C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544, p. 43-46.

²⁹³ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544, p. 47-59.

²⁹⁴ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544, p. 60-74.

5.5.3 Oy AA

I juli år 2007 avgjordes målet *Oy AA*²⁹⁵ som avsåg finsk koncernbidragslagstiftning. Enligt lagstiftningen fick finska bolag, som ägde 9/10-delar av aktiekapitalet i ett annat finskt bolag, göra avdrag från sin skattepliktiga inkomst för koncernbidrag som betalats till dotterbolaget. Detta gällde även när koncernbidraget betalades av dotterbolaget till moderbolaget. Avdragsrätten var dock inte tillämplig då mottagaren av koncernbidraget hade annan hemvist än Finland.²⁹⁶ Part i målet var det finska bolaget Oy AA, som ägdes av ett brittiskt bolag. Det brittiska moderbolaget gick med förlust och därför lämnade Oy AA ett koncernbidrag till moderbolaget. Oy AA fick dock inte göra avdrag för koncernbidraget eftersom den till koncernbidraget svarande inkomsten inte var skattepliktig i Finland.²⁹⁷

De finska reglerna medförde att finska dotterbolag till utländska moderbolag i skattemässigt hänseende behandlades sämre än finska dotterbolag till finska moderbolag. Skillnaden i behandling resulterade i att det blev mindre attraktivt för utländska bolag att utöva etableringsfriheten. Därför ansåg EUD att etableringsfriheten inskränktes.²⁹⁸ Lagstiftningen kunde dock rättfärdigas med behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt risken för skatteflykt eftersom den var ägnad att säkerställa att dessa legitima ändamål uppfylldes.²⁹⁹

Därefter prövades om lagstiftningen gick utöver vad som krävdes för att uppnå dess ändamål. EUD framförde att de aktuella ändamålen om en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och förhindrande av skatteflykt hängde ihop. Även om ändamålet med den aktuella lagstiftningen inte specifikt var att från avdragsrätten undanta rent fiktiva upplägg som enbart skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha betalats på verksamhetens vinst, kunde en sådan lagstiftning ändå stå i proportion till de eftersträvarde målen, betraktade som en helhet.³⁰⁰ Om lagstiftningen även accepterade avdrag för koncernbidrag i gränsöverskridande situationer, skulle det nämligen resultera i att bolagskoncerner fritt fick välja i vilken medlemsstat som vinsterna skulle beskattas, vilket skulle vara till nackdel för det givande bolagets medlemsstat. Mindre ingripande lösningar, exempelvis att avdrag enbart skulle medges om koncernbidraget utgjorde en skattepliktig inkomst för det mottagande bolaget, ansåg EUD inte vara tillräckliga för att ändra det stora inflytande som bolagskoncernerna skulle erhålla om reglerna var tillämpliga på gränsöverskridande situationer. De finska reglerna uppfyllde således nödvändighetsrekvisitet och därmed proportionalitetsprincipen. Lagstiftningen var därför förenlig med EU-rätten.³⁰¹

²⁹⁵ C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439.

²⁹⁶ C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439, p. 6-10.

²⁹⁷ C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439, p. 11-15.

²⁹⁸ C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439, p. 32-43.

²⁹⁹ C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439, p. 46-60.

³⁰⁰ C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439, p. 61-64.

³⁰¹ C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439, p. 65-67.

5.5.4 SGI

I januari år 2010 avgjorde EUD målet *SGI*.³⁰² Målet avsåg en korrigeringsregel i belgisk skattelagstiftning som innebar att belgiska bolags beskattningsbara resultat kunde höjas då bolaget beviljat avvikande eller vederlagsfria förmåner till ett närstående utländskt bolag. Regeln var dock inte tillämplig när identiska förmåner beviljats till ett närstående belgiskt bolag.³⁰³ Målet avsåg det belgiska bolaget SGI. SGI ägde 65 % av det franska företaget Recydem och SGI ägdes i sin tur av bland annat det luxemburgska bolaget Cobelpin, som hade en andel motsvarande 34 % i SGI. Personen som skötte den löpande förvaltningen i SGI var även styrelseledamot i Cobelpin och Recydem. SGI gav ett räntefritt lån till Recydem och betalade stora summor styrelsearvoden till Cobelpin. SGI:s resultat upptaxerades med anledning av det räntefria lånet samt de ovanligt höga styrelsearvodena.³⁰⁴

EUD menade att regeln innebar att ett belgiskt bolag som beviljade ett utländskt närstående bolag avvikande eller vederlagsfria förmåner, behandlades mindre förmånligt än belgiska bolag som beviljade identiska förmåner till ett belgiskt närstående bolag. En sådan skattemässig olikbehandling utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten.³⁰⁵ Regeln kunde dock rättfärdigas av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt av behovet att förhindra skatteflykt. EUD menade att om belgiska bolag skulle tillåtas att föra över vinster i form av avvikande eller vederlagsfria förmåner till utländska närstående bolag, riskerades den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna att rubbas. Avseende skatteflyktgrunden menade EUD att även om en nationell åtgärd inte specifikt syftar till att undanta fiktiva upplägg från en specifik skatteförmån, kan en sådan åtgärd ändå rättfärdigas av ändamålet att förhindra skatteflykt tillsammans med ändamålet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.³⁰⁶ EUD menade därmed att regeln kunde rättfärdigas genom de två rättfärdigande grunder tillsammans.

Därefter gick EUD vidare till proportionalitetsbedömningen för att avgöra huruvida den belgiska korrigeringsregeln inte gick längre än vad som var nödvändigt för att nå de eftersträvade målen, betraktade som en helhet. EUD konstaterade att en nationell bestämmelse som innebär att objektiva och verifierbara omständigheter beaktas för att avgöra huruvida en transaktion utgör ett *fiktivt upplägg* som betingas av skattemässiga skäl, inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och för att förhindra skatteflykt. Detta förutsatt att den skattskyldige bereds möjlighet att lägga

³⁰² C-311/08 *SGI*, EU:C:2010:26.

³⁰³ C-311/08 *SGI*, EU:C:2010:26, p. 3-8.

³⁰⁴ C-311/08 *SGI*, EU:C:2010:26, p. 9-17.

³⁰⁵ C-311/08 *SGI*, EU:C:2010:26, p. 23, 36, 42-45 och 55.

³⁰⁶ C-311/08 *SGI*, EU:C:2010:26, p. 60-69.

fram bevisning för att visa motsatsen. Regeln ansågs uppfylla proportionalitetsprincipen och därmed inte stå i strid med EU-rätten.³⁰⁷

5.5.5 Analys

I *Cadbury Schweppes* prövade EUD den brittiska CFC-lagstiftningen i förhållande till en rättfärdigandegrund, nämligen syftet att förhindra skatteflykt. För att en sådan lagstiftning som det var fråga om i målet skulle uppfylla nödvändighetsrekvisitet och därmed proportionalitetsprincipen, krävdes att lagstiftningen enbart tillämpades på *rent fiktiva upplägg* och inte på verkliga etableringar med syfte att bedriva ekonomisk verksamhet. Samma bedömning gjorde även EUD åtta år senare i målet *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*, som redovisas ovan i avsnitt 5.4.4.³⁰⁸

I *Oy AA* menade EUD att de finska koncernbidragsreglerna kunde rättfärdigas genom två rättfärdigande grunder, nämligen en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt risken för skatteflykt. I sin proportionalitetsbedömning framförde EUD att även om ändamålet med den aktuella lagstiftningen inte specifikt var att undanta *rent fiktiva upplägg* från avdragsrätten, kunde en sådan lagstiftning ändå uppfylla de krav som följer av proportionalitetsprincipen om de två eftersträlvade målen betraktades som en helhet. Med anledning av att de två rättfärdigande grunderna betraktades som en helhet, förändrades proportionalitetsbedömningen på så sätt att även icke rent fiktiva upplägg kunde omfattas av den aktuella lagstiftningen men ändå vara proportionerlig. Enligt min mening utförde således EUD en mindre sträng proportionalitetsbedömning med anledning av att två rättfärdigande grunder tillämpades. Det tyder på att EUD minskade på de proportionalitetskrav som den tidigare tillämpat i samband med att en regel rättfärdigats enbart av skatteflyktsgrunden.

I *SGI* var återigen två rättfärdigande grunder tillämpliga och det var samma grunder som var tillämpliga i *Oy AA*, nämligen behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt förhindrande av skatteflykt. I proportionalitetsbedömningen betraktade EUD de två rättfärdigande grunderna som en helhet och framförde att en nationell bestämmelse som tar sikte på *fiktiva upplägg*, kan vara förenlig med proportionalitetsprincipen. I detta fall använde alltså EUD termen fiktiva upplägg istället för rent fiktiva upplägg. Eftersom EUD grundade sin bedömning på två rättfärdigande grunder tillsammans, framstår det som att det var tillräckligt att lagstiftningen träffade fiktiva upplägg för att inte gå utöver vad som var nödvändigt för att uppnå ändamålen. Även om den nationella lagstiftningen träffar upplägg som är mindre fiktiva än rent fiktiva upplägg och den skattskyldige får möjligheten att bevisa motsatsen, torde lagstiftningen därför fortfarande kunna uppfylla proportionalitetsprincipen.

³⁰⁷ C-311/08 *SGI*, EU:C:2010:26, p. 70-75.

³⁰⁸ C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*, EU:C:2014:2369.

Hilling menar att enbart skatteflyktsgrunden som ensam rättfärdigandegrund uppställer ett strikt krav på rent konstlade upplägg. Hilling menar dock att en bedömning av flera tillämpliga rättfärdigandeogrunder medför att kravet på rent konstlade upplägg inte upprätthålls. En bedömning av de två rättfärdigandeogrunderna behovet att förhindra skatteflykt och behovet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten kan därmed motivera generellt verkande regler som inte enbart tar sikte på kringgåendetransaktioner.³⁰⁹

Genom EUD:s resonemang i målen ovan anser jag att proportionalitetsbedömningen har utvecklats och förändrats på så sätt att den eventuellt kan bli mindre strikt om två eller fler rättfärdigandeogrunder är tillämpliga. Jag stödjer även min slutsats på Freyers och Zalasinskis argument. Freyer anser nämligen att ovanstående mål tyder på att proportionalitetskravet är mindre strängt i samband med flera tillämpliga rättfärdigandeogrunder.³¹⁰ Även Zalasinski anser att flera rättfärdigandeogrunder tillsammans kan medföra ökad proportionalitet.³¹¹ Förvisso avser ovanstående mål samma rättfärdigandeogrunder, nämligen behovet att förhindra skatteflykt och behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten. Generaladvokat Kokott har dock i sitt förslag till avgörande i målet *SGI* framfört att samma kriterier ska tillämpas inom ramen för rättfärdigandeogrunderna vid proportionalitetsprövningen och därmed ska proportionalitetsbedömningen utföras på samma sätt oavsett tillämplig rättfärdigandegrund.³¹² Att proportionalitetsbedömningarna ska utföras på samma sätt tyder enligt min mening på att även andra rättfärdigandeogrunder, tillämpliga tillsammans, eventuellt kan medföra sänkta proportionalitetskrav.

5.6 Rättssäkerhet

5.6.1 Inledning

Under senare år har ett krav på rättssäkerhet, i samband med proportionalitetsbedömningen, framgått av EUD:s praxis.³¹³ I detta avsnitt utreds huruvida rättssäkerhet numera utgör ett krav enligt proportionalitetsprincipen på den direkta beskattningens område.

5.6.2 Rättssäkerhet som allmän rättsprincip

Principen om rättssäkerhet är en princip som utvecklats inom EU-rätten och har i ett flertal mål erkänts som en allmän rättsprincip.³¹⁴ Principen ställer främst upp två krav nämligen att rättsregler måste vara klara, precisa och syfta till att vara förutsebara samt att enskilda, på ett otvetydigt sätt, ska kunna få

³⁰⁹ Hilling (2012a), s. 768 ff.

³¹⁰ Freyer (2017), s. 386.

³¹¹ Zalasinski (2007), s. 321.

³¹² GA Juliane Kokott i C-311/08 *SGI*, EU:C:2009:545, p. 63.

³¹³ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415; C-282/12 *Itelcar*, EU:C:2013:629.

³¹⁴ C-55/91 *Italien mot Kommissionen*, EU:C:1993:832, p. 66; Barnard och Peers (2017), s. 210.

kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och kunna vidta åtgärder i enlighet därmed.³¹⁵ Vaga och obestämda begrepp i skatterättsliga regler leder normalt sett till tolkningsproblem och därmed till rättslig osäkerhet. Krav på rättssäkerhet innebär inom skatterätten att ett skattesubjekt måste kunna ha visshet om den aktuella lagstiftningen som är tillämplig och därmed på förhand kunna förutse att den aktuella regeln inte kommer leda till en rättslig tvist. Det är främst av denna anledning som principen om rättssäkerhet kräver att lagstiftaren formulerar rättsregler på ett tydligt sätt. Skattesubjektet ska kunna avgöra sin rättsliga ställning med tillräcklig säkerhet och därför måste rättsreglerna vara tillgängliga och förutsägbara. Rättsregler bör därför vara minimalt mottagliga för divergerande tolkningar. Kravet på rättssäkerhet får däremot inte förstås för strikt; även rättsregler som är mycket detaljerade kan leda till tolkningsproblem. För detaljerade regler föråldras snabbt och måste anpassas efter den sociala utvecklingen. En hög frekvens av lagändringar kan dock också leda till icke förutsebara regler och därmed rättslig osäkerhet. Det krävs således en jämvikt mellan precision och flexibilitet.³¹⁶

5.6.3 SIAT

Målet *SIAT*³¹⁷ avgjordes i juli år 2012. Målet behandlades i avsnitt 5.4.3 men jag ger läsaren en kort repetition. Den belgiska specialregeln utgjorde ett undantag från huvudregeln som medförde att kostnader för inkomsternas förvärvande var avdragsgilla. Specialregeln medförde att kostnader för prestationer och tjänster för intäkternas förvärvande som betalades till en utländsk mottagare, som inte omfattades av inkomstskattskyldighet i sin hemviststat eller omfattades av väsentligt förmånligare skatteregler än de som gällde i Belgien, inte var avdragsgilla.³¹⁸

Enligt EUD medförde specialregeln det svårare att få avdrag än vad som gällde enligt huvudregeln. Specialregeln föreskrev strängare villkor för avdrag i förhållande till huvudregeln samt hade ett oklart tillämpningsområde med anledning av ordalydelsen väsentligt förmånligare skatteregler. Därför utgjorde den belgiska lagstiftningen en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster.³¹⁹ Regeln syftade till att hindra skattskyldiga med hemvist i Belgien att minska sin beskattningsbara inkomst genom att betala ersättning för tjänster som inte utförts för att på så sätt undvika att betala skatt i Belgien och kunde därför motiveras av behovet av att bevara en effektiv skattekontroll, behovet att förhindra skatteflykt samt behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.³²⁰

Avseende proportionalitetsbedömningen framförde EUD följande. Specialregeln blev tillämplig så fort ersättningarna lämnades till tjänsteleverantörer

³¹⁵ C-199/03 *Irland mot Kommissionen*, EU:C:2005:548, p. 69; C-158/06 *ROM-projecten*, EU:C:2007:370, p. 25.

³¹⁶ Peeters (2013), s. 112.

³¹⁷ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415.

³¹⁸ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 2-7 och 21-23.

³¹⁹ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 24-28.

³²⁰ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 41-48.

som omfattades av väsentligt förmånligare skatteregler än vad som gällde i Belgien, vilket medförde att de belgiska skattesubjekten systematiskt ålades att visa att de tillhandahållna tjänsterna var legitima trots att det inte fanns några objektiva och av tredje man verifierbara omständigheter som indikerade på rent fiktiva upplägg. Enbart nivån på den skatt som tjänsteleverantören skulle betala i sin hemstat beaktades således. Med anledning av att det saknades preciseringar om vad som utgjorde väsentligt förmånligare skatteregler, menade EUD att det inte var möjligt att i förväg och med tillräcklig precision fastställa regelns tillämpningsområde samt att det var oklart hur regeln tillämpades. EUD framförde att de belgiska reglerna därför inte uppfyllde kravet på rättssäkerhet, vilket innebär att medlemsstaternas regler ska vara klara, precisa och förutsebara; framför allt gäller det om reglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag. EUD avslutade proportionalitetsbedömningen med att konstatera att en nationell bestämmelse som inte uppfyller kraven på rättssäkerhet, uppfyller i sin tur inte kraven som följer av proportionalitetsprincipen.³²¹

5.6.4 Itelcar

Målet *Itelcar*³²² avgjordes i oktober år 2013 och avsåg portugisiska underkapitaliseringsregler. Om en portugisisk skattskyldig person hade en skuld till en enhet med hemvist i tredje land som den skattskyldige hade särskilda förbindelser med och denna skuld utgjorde överskudsättning, saknades rätt till avdrag för ränta för den del av skulden som betraktades som överskudsättning. Särskild förbindelse förelåg exempelvis när det förekom ett direkt eller indirekt innehav om tio procent i det portugisiska bolaget. Ett undantag till regeln kunde bli tillämpligt om den skattskyldige kunde visa att motsvarande lån hade kunnat beviljas gentemot en oberoende enhet. Avsaknaden av rätt till avdrag gällde inte i motsvarande situationer då portugisiska företag hade särskilda förbindelser till långgivande företag med hemvist i Portugal eller i en annan medlemsstat.³²³ Målet avsåg det portugisiska bolaget Itelcar som ägdes till 99,98% av ett belgiskt bolag och till 0,02 % av det amerikanska bolaget GE Capital. GE Capital ägde i sin tur mer än 10% av det belgiska bolaget. Itelcar och GE Capital ingick ett låneavtal, varav Itelcar ansökte om avdrag för ränta på detta lån. Itelcar ansåg sig ha rätt till detta avdrag då lånet som Itelcar erhållit från GE Capital hade kunnat tillhandahållas med motsvarande villkor av en oberoende enhet samt att räntan var marknadsmässig. Ränteavdraget nekades då Itelcar ansågs ha en särskild förbindelse med GE Capital.³²⁴

EUD konstaterade att de portugisiska reglerna medförde en sämre behandling av portugisiska bolag som innehade skulder över en viss nivå till ett bolag med hemvist i tredje land jämfört med portugisiska bolag som innehade motsvarande skulder till ett bolag med hemvist i Portugal eller i en annan medlemsstat. Detta kunde medföra att portugisiska bolag avhöll sig från den

³²¹ C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 49-59.

³²² C-282/12 *Itelcar*, EU:C:2013:629.

³²³ C-282/12 *Itelcar*, EU:C:2013:629, p. 2-4.

³²⁴ C-282/12 *Itelcar*, EU:C:2013:629, p. 5-11.

förstnämnda skuldsättningen och reglerna utgjorde därför en restriktion av den fria rörligheten för kapital. Eftersom reglerna hade till ändamål att motverka handlanden som enbart syftade till att undvika skatt som normalt skulle ha erlagts på den vinst som genererats i verksamheten som bedrivs i Portugal, ansåg dock EUD att reglerna kunde motiveras av behovet att förhindra skatteflykt och skatteundandragande.³²⁵ Lämplighetsrekvisitet uppfylldes således.

Reglerna gick dock utöver vad som var nödvändigt för att uppnå målet med lagstiftningen. Termen särskilda förbindelser omfattade även situationer när det långivande företaget med hemvist i ett tredje land inte innehade aktier i det portugisiska företaget. I en sådan situation ledde reglerna till att varje lånetransaktion mellan bolagen skulle anses utgöra överskuldsättning. Reglerna presumerade att varje sådan situation, där den speciella förbindelsen inte baserades på aktieinnehav, syftade till att undvika skattskyldighet och därmed att skattebasen eroderades; åtgärden träffade således inte enbart rent fiktiva upplägg utan även transaktioner med affärsmässiga skäl. EUD menade att sådana regler inte var förenliga med proportionalitetsprincipen. Den portugisiska regeringen menade dock att reglerna enbart tillämpades på situationer där det långivande bolaget direkt eller indirekt innehade aktieinnehav i det portugisiska bolaget och att reglerna i praktiken inte var tillämpliga när ett sådant innehav saknades. Denna begränsning, att reglerna enbart var tillämpliga när direkt eller indirekt aktieinnehav förelåg, framgick dock inte av lagstiftningens ordalydelse. Därför gick det inte att på förhand fastställa lagstiftningens tillämpningsområde och reglerna var därmed inte tillräckligt klara, precisa och förutsebara. EUD framförde, med hänvisning till målet *SIAT*, att lagstiftningen inte uppfyllde kraven på rättssäkerhet vilket utgör ett krav för att en regel ska vara proportionerlig. Därmed var inte den nationella åtgärden proportionerlig i förhållande till ändamålet med regeln.³²⁶

5.6.5 Analys

En fråga som aktualiseras efter målen *SIAT* och *Itelcar*, är om rättssäkerhet numera utgör ett krav för proportionalitetsprincipens uppfyllande. Av målen går det att utläsa att nationella inkomstskatteregler som har ett oklart tillämpningsområde och innehåller vaga begrepp, inte uppfyller kravet på rättssäkerhet och därmed inte är förenlig med proportionalitetsprincipen. EUD har i inkomstskatterättsliga mål inte tidigare uttalat rättssäkerhet som krav för proportionalitetsprincipens uppfyllande, utan detta skedde första gången i målet *SIAT*.³²⁷

SIAT avsåg belgisk skattelagstiftning gällande avdragsbegränsningar. I målet blev specialregeln tillämplig så fort betalningen utfördes till en mottagare i en medlemsstat med väsentligt förmånligare skatteregler. Regeln kunde motiveras av behovet att bevara en effektiv skattekontroll, att förhindra skattebedrägeri samt bevarandet av den väl avvägda fördelningen av

³²⁵ C-282/12 *Itelcar*, EU:C:2013:629, p. 30-35.

³²⁶ C-282/12 *Itelcar*, EU:C:2013:629, p. 36-44.

³²⁷ Hilling (2012b), s. 819.

beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Vad begreppet väsentligt förmånligare innebar var dock oklart och därmed inte rättssäkert, vilket medförde att regeln stod i strid med proportionalitetsprincipen. *Itelcar* avsåg däremot belgiska underkapitaliseringsregler som medförde att en belgisk juridisk person saknade avdragsrätt för ränta på en skuld till en enhet med hemvist i tredje land som det belgiska bolaget hade särskilda förbindelser med. Regeln kunde motiveras med behovet att förhindra skatteflykt. Genom lagstiftningens oklara ordalydelse, var dock inte regeln förenlig med proportionalitetsprincipen. I båda mål fokuserade således EUD på den nationella lagstiftningens ordalydelse.

SIAT och *Itelcar* avsåg olika typer av inkomstskatteregler. Trots att åtgärderna avsåg olika slags situationer, hade de gemensamt att reglerna var alltför otydliga för att uppfylla kravet på rättssäkerhet och därmed proportionalitetsprincipen. I båda målen var rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt tillämplig men i *SIAT* var ytterligare två rättfärdigandegrunder tillämpliga, nämligen behovet att bevara en effektiv skattekontroll och bevarandet av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten. Att målen avsåg olika typer av inkomstskatteregler som kunde motiveras av olika rättfärdigandegrunder, tyder enligt min mening på att rättssäkerhetskravet i proportionalitetsbedömningen inte är beroende av vad för typ av regel som är föremål för utredning eller vilka rättfärdigandegrunder som är tillämpliga. Det torde tyda på att rättssäkerhetskravet numera utgör en del av proportionalitetsbedömningen i inkomstskatterättsliga mål.

Mellan avgörandena *SIAT* och *Itelcar*, det vill säga mellan den 5 juli 2012 och den 3 oktober 2013 avgjordes nitton mål som avsåg nationella inkomstskattereglers förenlighet med någon av fördragsfriheterna.³²⁸ I fem av dessa mål utförde EUD en proportionalitetsbedömning; dock ställdes inte något krav på rättssäkerhet i dessa bedömningar.³²⁹ Efter *Itelcar* har EUD avgjort cirka sjuttiofem mål som avser direkt beskattning.³³⁰ I cirka tjugo av dessa domar utförde EUD en proportionalitetsbedömning men ingen innehåller en bedömning av huruvida den nationella inkomstskatteregeln uppfyller ett krav på rättssäkerhet.³³¹ Brist på rättssäkerhetskrav i proportionalitetsbedömningen kan å ena sidan tyda på att det föreligger en osäkerhet kring huruvida rättssäkerhet verkligen utgör ett krav enligt proportionalitetsprincipen. Å andra sidan kan det bero på att EUD inte avgjort något mål där de nationella reglernas förenlighet med EU-rätten varit avhängig dess oklarhet och därmed att rättssäkerhet inte varit föremål för diskussion.

³²⁸ Se t.ex. C-383/10 *Kommissionen mot Belgien*, EU:C:2013:364; C-544/11 *Petersen*, EU:C:2013:124; C-18/11 *Philips Electronics UK*, EU:C:2012:532; C-48/11 *A*, EU:C:2012:485; C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, EU:C:2012:521.

³²⁹ C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707; C-498/10 *X*, EU:C:2012:635; C-269/09 *Kommissionen mot Spanien*, EU:C:2012:439; C-383/10 *Kommissionen mot Belgien*, EU:C:2013:364; C-123/11 *A*, EU:C:2012:485.

³³⁰ Se t.ex. C-385/12 *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, EU:C:2014:47; C-686/13 *X*, EU:C:2015:375; C-384/14 *Alta Realitat*, EU:C:2016:316.

³³¹ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, EU:C:2015:829; C-593/14 *Masco Denmark och Damixa*, EU:C:2016:984.

Hilling menar att rättssäkerhetsbedömningen saknar koppling till den balansering som utgör den centrala delen av proportionalitetsbedömningen; kravet utgör ändå en del av själva bedömningen. En anledning till att ett krav på rättssäkerhet även ingått i proportionalitetsbedömningen på den direkta beskattningens område kan enligt Hilling vara att EUD har följt den utveckling som skett av proportionalitetsbedömningen inom andra rättsområden. På EU-arbetsrättens område, i exempelvis målet *Laval*³³², ställs krav på att nationella bestämmelser är tillräckligt precisa för att uppfylla proportionalitetsprincipen. Denna utveckling hör enligt Hilling ihop med att proportionalitetsprincipen numera ställer krav på god förvaltning och att principen består av en processuell sida, se ovan i avsnitt 5.4. År 2012, det vill säga innan målet *Itelcar* avgjordes, framförde Hilling att *SIAT* tydde på att ovanstående utveckling nått skatterättens område och därför att *SIAT* inte skulle ha betydelse som ett in casu-avgörande. Istället menade hon att rättssäkerhetsprincipen troligtvis skulle utgöra en del av proportionalitetsbedömningen även i framtida inkomstskatterättsliga mål.³³³ Efter *Itelcar* menade Hilling och Cejje att ytterligare stöd för denna slutsats förelåg, vilket även jag håller med om. Enligt *SIAT* och *Itelcar* kan således nationella inkomstskatteregler vara oförenliga med proportionalitetsprincipen med anledning av att reglernas tillämplighet inte på förhand går att fastställa med tillräcklig säkerhet.³³⁴ Även Barnard framför denna slutsats, då hon menar att nationella åtgärder som strider mot fördragsfriheterna måste vara rättssäkra för att uppfylla proportionalitetsprincipen.³³⁵ Rättspraxis och doktrin tyder således på enligt min mening att rättssäkerhetskravet numera utgör ett krav enligt proportionalitetsprincipen och därmed riskerar numera nationella inkomstskatteregler, som innehåller oklara rekvisit eller har oförutsebara tillämpningsområden, att inte vara förenliga med proportionalitetsprincipen.

Det finns både argument för och emot påståendet att rättssäkerhetskravet numera utgör en del av proportionalitetsbedömningen. Av ovanstående framgår dock enligt min mening att det finns störst stöd för slutsatsen att rättssäkerhet kan utgöra en del av proportionalitetsbedömningen. Enligt min mening uttalade EUD i målen *SIAT* och *Itelcar* tydligt och självständigt att en regel som inte uppfyller kraven på rättssäkerhet inte är proportionerlig.

Att rättssäkerhet utgör ett krav i proportionalitetsbedömningen innebär att nationella inkomstskatteregler måste uppfylla en viss grad av förutsebarhet. Det medför enligt min mening att medlemsstaterna inte kan införa alltför öppna och flexibla regler eftersom de kan vara för svårtillämpliga för att uppfylla proportionalitetsprincipen. Frågan är dock om denna utveckling av proportionalitetsbedömningen medför någon större förändring för medlemsstaterna; kravet på rättssäkerhet utgör nämligen sedan lång tid tillbaka en allmän rättsprincip inom EU-rätten som måste följas av medlemsstaterna.

³³² C-341/05 *Laval*, EU:C:2007:809.

³³³ Hilling (2012b), s. 819 ff.

³³⁴ Cejje och Hilling (2014), s. 440.

³³⁵ Barnard (2016), s. 491.

6 Slutsats

Syftet med denna uppsats har varit att utreda innebörden av den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen samt hur EUD utför proportionalitetsbedömningar i mål som avser nationella inkomstskattereglens förenlighet med fördragsfriheterna. Vidare har syftet varit att undersöka om proportionalitetsbedömningen har utvecklats och förändrats samt vad eventuella förändringar kan leda till. Detta kapitel utgör uppsatsens avslutande kapitel och i det följande redogörs för de slutsatser som jag kommit fram till i denna uppsats.

Det föreligger en del oklarheter kring hur proportionalitetsbedömningar i inkomstskatterättsliga mål ska utföras. Det beror bland annat på att proportionalitetsbedömningarna i EUD:s rättspraxis varierar. Även det faktum att bedömningen i vissa situationer överlämnas till medlemsstaternas nationella domstolar medför att det föreligger en viss osäkerhet kring hur proportionalitetsbedömningen ska utföras. Flera författare har dessutom framfört att proportionalitetsbedömningen numera utgör det viktigaste momentet i det avslutande steget avseende om en regel kan rättfärdigas; därför är proportionalitetsprincipen under ständig utveckling.

Proportionalitetsprincipen anses vanligtvis bestå av tre rekvisit, nämligen lämplighetsrekvisitet, nödvändighetsrekvisitet och rekvisitet proportionalitet i strikt mening. I proportionalitetsbedömningen i inkomstskatterättsliga mål fokuserar dock EUD främst på lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten. Det innebär att EUD först undersöker huruvida den aktuella regeln är lämplig och ägnad att uppnå ändamålet med regeln. EUD har accepterat fem ändamål som kan rättfärdiga en inkomstskatteregel som strider mot en fördragsfrihet. Om regeln är ägnad att uppnå någon av de fem ändamålen och därmed uppfyller lämplighetsrekvisitet, undersöker EUD därefter huruvida regeln uppfyller nödvändighetsrekvisitet. Då undersöks huruvida det finns mindre ingripande åtgärder än den aktuella åtgärden; om det finns mindre ingripande åtgärder anses inte regeln uppfylla nödvändighetsrekvisitet och därmed inte proportionalitetsprincipen. EUD för vanligtvis en någorlunda kortfattad diskussion kring lämplighetsrekvisitet och redogör mer detaljerat för nödvändighetsrekvisitet.

Målen *Marks & Spencer* och *Timac Agro* visar att proportionalitetsbedömningen i inkomstskatterättsliga mål inte utgör en allt eller intet-bedömning. Tvärtom kan istället en nationell inkomstskatteregel i vissa situationer bedömas vara proportionerlig, medan den i andra situationer bedöms vara oproportionerlig. Denna utveckling av bedömningen leder till att en inkomstskatteregel inte behöver underkännas avseende alla situationer som den träffar.

Enligt min mening tyder målen *Cadbury Schweppes, Oy AA* och *SGI* på att en proportionalitetsbedömning i inkomstskatterättsliga mål eventuellt kan bli mindre strikt om två eller fler rättfärdigande grunder är tillämpliga tillsammans. I *Cadbury Schweppes* var rättfärdigande grunden förhindrande

av skatteflykt tillämplig och för att uppfylla proportionalitetsprincipen krävdes att den nationella inkomstskatteregeln enbart träffade rent fiktiva upplägg. I *Oy AA* ansågs dock en nationell regel som inte enbart träffade rent fiktiva upplägg vara proportionerlig eftersom två rättfärdigande grunder betraktades som en helhet. Även i *SGI* var två rättfärdigande grunder tillämpliga och det var tillräckligt att den nationella regeln träffade fiktiva upplägg för att uppfylla proportionalitetsprincipen. Stöd för denna slutsats går således att finna i rättspraxis men även i doktrin.

EUD utför normalt en materiell proportionalitetsbedömning vilket innebär att den nationella inkomstskatteregeln handlingsdirigerande innehåll bedöms. Under senare år har EUD dock börjat utföra proportionalitetsbedömningar med en processuell inriktning, vilket framgår av målen *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, *Kommissionen mot Storbritannien Nordirland*, *SIAT* och *NN*. För att en inkomstskatteregel ska vara proportionerlig krävs inte sällan att den erbjuder vissa rättsliga garantier. Dessa processuella krav faller vanligtvis under nödvändighetsrekvisitet. Denna utveckling av proportionalitetsbedömningen beror på att det numera ställs ett krav på god förvaltning på medlemsstaterna. Denna utveckling och förändring leder således till att nationella inkomstskattebestämmelser i vissa situationer måste erbjuda vissa processuella garantier för att vara proportionerliga.

Rättssäkerhet är en allmän rättsprincip inom EU-rätten och ställer krav på att bestämmelser ska vara klara, precisa och förutsebara. I målet *SIAT* och *Itelcar* framförde EUD i proportionalitetsbedömningen att en nationell inkomstskatteregel, som av regelns ordalydelse har ett vagt innehåll, inte uppfyller kravet på rättssäkerhet. En regel som inte uppfyller kravet på rättssäkerhet, uppfyller i sin tur inte kraven enligt proportionalitetsprincipen. Av EUD:s rättspraxis på det inkomstskatterättsliga men även andra rättsområden samt doktrin framgår att rättssäkerhetskravet numera troligtvis utgör en del i proportionalitetsbedömningen i inkomstskatterättsliga mål. Detta leder till att medlemsstaterna måste erbjuda sina medborgare inkomstskatteregler som uppfyller en viss grad av förutsebarhet.

Avslutningsvis har således proportionalitetsbedömningen i inkomstskatterättsliga mål utvecklats och förändrats sedan proportionalitetsprincipen började tillämpas. Lämplighets- och nödvändighetsrekvisiten är de krav som EUD främst utgår från i bedömningen. Numera är bedömningen dessutom inte enbart inriktad på den nationella inkomstskatteregeln materiella innehåll utan även dess processuella innehåll. Flera rättfärdigande grunder kan eventuellt leda till en mindre strikt proportionalitetsbedömning och rättssäkerhetskravet utgör numera troligtvis en del av bedömningen. EUD:s proportionalitetsbedömning i inkomstskatterättsliga mål har således utvecklats och förändrats genom att det under senare år införts fler bedömningsmoment. Proportionalitetsprincipen anses vara flexibel och därför är det föga förvånande att EUD vidtar nya bedömningsmoment i proportionalitetsbedömningen. Det kan dock leda till att proportionalitetsbedömningen inte är tillräckligt förutsebar för medlemsstaterna och därmed att en viss brist på rättssäkerhet föreligger. Det kan även påstås att det leder

till en alltför hög grad av godtyckliga proportionalitetsbedömningar. EU-rätten är dock till stor del domarskapad och det faktum att proportionalitetsbedömningen i inkomstskatterättsliga mål förändras kan därför ses som en naturlig utveckling av EU-rätten.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Direktiv

Rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdeskatt.

Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

Rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 om ändring av direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter.

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.

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Rekommendationer

Rekommendationer till nationella domstolar om begäran om förhandsavgörande, EUT 2012 C 338/1.

Litteratur

Böcker

Barnard, Catherine, *The substantive law of the EU: the four freedoms*, 5 uppl., Oxford University Press, Oxford, 2016.

Barnard, Catherine & Peers, Steve (red.), *European Union law*, 2. uppl., Oxford University Press, Oxford, 2017.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 5., [omarb. och uppdaterade] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2014.

Bergström, Carl Fredrik & Hettne, Jörgen, *Introduktion till EU-rätten*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4. omarb. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014.

De Vries, Sybe A., Groussot, Xavier & Petursson, Gunnar Thor, *Balancing fundamental rights with the EU treaty freedoms: the European Court of Justice as "tightrope" walker*, Eleven International Publishing, The Hague, 2012.

Emiliou, Nicholas, *The principle of proportionality in European law: a comparative study*, Kluwer Law International, London, 1996.

Ellis, Evelyn (red.), *The principle of proportionality in the laws of Europe*, Hart, Oxford, 1999.

Helminen, Marjaana, *EU tax law: direct taxation*, 5. uppl., IBFD, Amsterdam, 2017.

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011.

Hilling, Maria, *Free movement and tax treaties in the internal market*, Iustus, Uppsala, 2005.

Johansson, Jesper, *EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter*, Jure Förlag, Stockholms universitet, Stockholm, 2016.

Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef & Staringer, Claus, *Introduction to European tax law: direct taxation*, 4. uppl., Linde, Wien, 2016 [cit. Lang m.fl. (2016)].

Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget, Lund, 2003.

Petursson, Gunnar Thor, *The proportionality principle as a tool for disintegration in EU law: of balancing and coherence in the light of the fundamental freedoms*, Faculty of Law, Diss., Lunds universitet, Lund, 2014.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria & Öberg, Jesper, *EU-skatterätt*, 3. uppl., Iustus, Uppsala, 2011 [cit. Ståhl m.fl. (2011)].

Terra, B. J. M. & Wattel, Peter Jacob, *European tax law*, 6. uppl., Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2012.

Tridimas, Takis, *The general principles of EU law*, 2 uppl., Oxford University Press, Oxford, 2006.

Vogenauer, Stefan & Weatherill, Stephen (red.), *General principles of law: European and comparative perspectives*, Hart Publishing, Oxford, 2017.

Artiklar

Cejie, Katia, *Anstånd med betalning av utflyttningskatter – har rättsläget klarnat?*, Skattenytt 2014, s. 295-308.

Cejie, Katia & Hilling, Maria, *EUF-fördraget*, Skattenytt 2014, s. 429-451.

De Vries, Sybe A., *Balancing Fundamental Rights with Economic Freedoms According to the European Court of Justice*, Utrecht Law Review 2013, Volume 9, Issue 1, s. 169-192.

Freyer, Dominik, *The Proportionality Principle under EU Tax Law: General and Practical Problems Caused by Its Extensive Application – Part 1*, European Taxation 2017, s. 384-392.

Harbo, Tor-Inge, *International Legal Theory: Introducing Procedural Proportionality Review in European Law*, Leiden Journal of International Law 2017, s. 25–47.

Harbo, Tor-Inge, *The Function of the Proportionality Principle in EU Law*, European Law Journal 2010, Volume 16, Issue 2, s. 158–185.

Hilling, Maria, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på rättfärdigande grunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, Svensk Skattetidning 2012, s. 754-772 [cit. Hilling, (2012a)].

Hilling, Maria, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning*, Svensk Skattetidning 2012, s. 814-827 [cit. Hilling, (2012b)].

Peeters, Bruno, *European Supervision on the Use of Vague and Undetermined Concepts in Tax Laws*, EC Tax Review 2013, issue 3, s. 112-114.

Prechal, Sacha, *Topic One: National Applications of the Proportionality Principle - Free Movement and Procedural Requirements: Proportionality Reconsidered*, Legal Issues of Economic Integration 2008, s. 201-216.

Ståhl, Kristina, *EG-fördraget*, Skattenytt 2006, s. 363-368.

Zalasinski, Adam, *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, Intertax 2007, Volume 35, Issue 5, s. 310-321.

Elektroniska källor

Bernitz, Ulf, *Förhandsavgöranden av EU-domstolen: svenska domstolars hållning och praxis*, Sieps, <http://www.sieps.se/publikationer/2010/forhandsavgoranden-av-eu-domstolen--svenska-domstolars-hallning-och-praxis-20102/Sieps-2010_2.pdf?>, besökt 2017-10-21.

Europeiska kommissionen, *CJEU cases in the area of, or of particular interest for, direct taxation*, <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/20171116_court_cases_direct_taxation_en.pdf>, besökt 2017-09-15.

Rättsfallsförteckning

Europeiska Unionens domstol

8/55 *Fédéchar*, EU:C:1956:11.

26/62 *Van Gend & Loos*, EU:C:1963:1.

6/64 *Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66.

11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114.

2/74 *Reyners*, EU:C:1974:68.

8/74 *Dassonville*, EU:C:1974:82.

33/74 *Van Binsbergen mot Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, EU:C:1974:131.

106/77 *Amministrazione*, EU:C:1978:49.

115/78 *J. Knoors mot Statssekreteraren vid ekonomiministeriet*, EU:C:1979:31.

120/78 *Cassis de dijón*, EU:C:1979:42.

66/82 *Fromançais*, EU:C:1983:42.

270/83 *Avoir Fiscal*, EU:C:1986:37.

C-331/88 *Fedesa m.fl.*, EU:C:1990:391.

C-204/90 *Bachmann*, EU:C:1992:35.

C-55/91 *Italien mot Kommissionen*, EU:C:1993:832.

C-19/92 *Kraus v Land Baden-Württemberg*, EU:C:1993:125.

C-17/93 *Van der Veldt*, EU:C:1994:299.

C-279/93 *Schumacker*, EU:C:1995:31.

C-415/93 *Bosman*, EU:C:1995:463.

C-55/94 *Gebhard*, EU:C:1995:41.

C-63/94 *Belgapom*, EU:C:1995:270.

Förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera and Others*,
EU:C:1995:451.

C-18/95 *Terhoeve*, EU:C:1999:22.

C-250/95 *Futura Participations*, EU:C:1997:239

C-118/96 *Jessica Safir*, EU:C:1998:170.

C-264/96 *ICI*, EU:C:1998:370.

C-120/97 *Upjohn*, EU:C:1999:14.

C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, EU:C:1999:216.

C-35/98 *Verkooijen*, EU:C:2000:294.

Förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft m.fl.*,
EU:C:2001:134.

C-54/99 *Église de scientologie*, EU:C:2000:124.

C-136/00 *Danner*, EU:C:2002:558.

C-463/01 *Kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland*,
EU:C:2004:797.

C-36/02 *Omega*, EU:C:2004:614.

C-199/03 *Irland mot Kommissionen*, EU:C:2005:548.

C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544.

C-452/04 *Fidium Finanz*, EU:C:2006:631.

C-470/04 *N*, EU:C:2006:525.

C-492/04 *Lasertec*, EU:C:2007:273

C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, EU:C:2007:161.

C-110/05 *Kommissionen mot Italien*, EU:C:2009:66.

C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439.

C-158/06 *ROM-projecten*, EU:C:2007:370.

C-414/06 *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278.

C-153/08 *Kommissionen mot Spanien*, EU:C:2009:618

C-311/08 *SGL*, EU:C:2010:26.

C-337/08 *X Holding*, EU:C:2010:89

C-269/09 *Kommissionen mot Spanien*, EU:C:2012:439.

C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, EU:C:2012:521.

C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415.

C-383/10 *Kommissionen mot Belgien*, EU:C:2013:364.

C-443/10 *Bonnarde*, EU:C:2011:641

C-498/10 *X*, EU:C:2012:635.

C-18/11 *Philips Electronics UK*, EU:C:2012:532.

C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707.

C-48/11 *A*, EU:C:2012:485.

C-123/11 *A Oy*, EU:C:2013:84.

C-544/11 *Petersen*, EU:C:2013:124.

C-282/12 *Itelcar*, EU:C:2013:629.

C-385/12 *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, EU:C:2014:47.

C-172/13 *Kommissionen mot Förenade kungariket*, EU:C:2015:50.

C-686/13 *X*, EU:C:2015:375.

C-62/14 *Gauweiler m.fl.*, EU:C:2015:400.

C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*,
EU:C:2014:2369.

C-308/14 *Kommissionen mot Förenade kungariket*, EU:C:2016:436

C-384/14 *Alta Realitat*, EU:C:2016:316.

C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, EU:C:2015:829

C-593/14 *Masco Denmark och Damixa*, EU:C:2016:984.

C-48/15 *NN*, EU:C:2016:356.

Generaladvokaternas förslag till avgörande

GA Poiares Maduro i C-434/04 *Ahokainen och Leppik*, EU:C:2006:462.

GA Juliane Kokott i C-470/04 *N*, EU:C:2006:217.

GA Juliane Kokott i C-311/08 *SGI*, EU:C:2009:545.