

9 EG-rätt

9.1 Inledning

Efter andra världskriget har fredssträvanden i Europa banat väg för ett nytt inslag av mellanstatligt samarbete med starka övernationella drag. Ett första steg i denna riktning togs 1951 när de mest hängivna integrationsförespråkarna Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Västtyskland beslutade att lägga den för krigsindustrin strategiskt viktiga produktionen av kol och stål under gemensam förvaltning och kontroll i den Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG). Härigenom överförde de sex medlemsstaterna en del av sin nationella suveränitet på den nybildade organisationen. När de fortsatta planerna på ett nära utrikes- och försvarspolitiskt samarbete med bl.a. en gemensam europaarmé fick överges kom ansträngningarna i stället att inriktas på en ekonomisk integration och 1957 upprättade de sex EKSG-staterna genom Romfördraget den Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEC). Gemenskapen innebar en gemensam marknad med enhetliga regler och fri konkurrens inom ramen för en tullunion. Samtidigt slöts ett separat fördrag om fredlig användning av kärnkraft, den Europeiska atomenergigemenskapen, Euratom.

Romfördraget

Därefter har de tre fördragen undergått förändringar, första gången 1967 genom Fusionsfördraget då institutionerna för de tre gemenskaperna gjordes gemensamma. För att effektivisera och fördjupa integrationsprocessen antogs 1986 den Europeiska enhetsakten med den inre marknaden och fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital som centrala begrepp. Behovet av en samordning av den ekonomiska politiken har genom Maastrichtfördraget 1992 konkretiserats genom den ekonomiska och monetära unionen (EMU) med sikte på en gemensam valuta. Målsättningen för det framtida samarbetet har genom fördraget även utökats till nya områden utanför det rent ekonomiska.

Maastrichtfördraget

Genom Maastrichtfördraget har medlemsstaterna upprättat den Europeiska unionen (EU) som omfattar tre olika samarbetsområden. Unionen kan symboliseras av tre pelare som binds samman av ett gemensamt ramverk med vissa grundläggande

bestämmelser. Den första pelaren innehåller de tre redan etablerade gemenskaperna EKSG, EEC och Euratom, den andra avser EU:s gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik och den tredje rör rättsliga och inrikes angelägenheter. Det är dock endast i den första pelaren som det övernationella samarbetet har utvecklats medan de övriga två pelarna vilar på traditionellt mellanstatligt samarbete. Romfördraget har till följd av Maastrichtfördraget byggts ut till att omfatta även icke ekonomiskt samarbete och den tidigare beteckningen EEC har följaktligen ersatts av benämningen den Europeiska gemenskapen (EG). EG är vidare ett eget rättssubjekt med behörighet att t.ex. ingå överenskommelser med andra stater eller organisationer. Det är fortfarande samarbetet i EG inom ramen för Unionsfördraget som är EU:s centrala del och från rättslig utgångspunkt har EG-domstolen i stort sett endast behörighet inom den första pelaren. Det kan därför finnas anledning att tala om EG-rätt snarare än EU-rätt.

Amsterdam-fördraget

Genom Amsterdamfördraget har ett antal områden från det mellanstatliga samarbetet i rättsliga och inrikes frågor, som frågor om asyl, yttre gränskontroll och tredje lands medborgare förts över till gemenskapssamarbetet i första pelaren. Fördraget öppnar också en möjlighet för medlemsstaterna att ge EG-domstolen behörighet att meddela förhandsavgöranden när det gäller giltigheten och tolkningen av vissa beslut och tolkningen av konventioner inom tredje pelaren. Samtliga bestämmelser i EU- och EG-fördragen har till följd av Amsterdamfördraget numrerats om. Nedan följer en uppställning som visar de nya och de tidigare artikelnumrena för de i det här sammanhanget aktuella artiklarna

Ny numrering

Art. 5
art. 10
art. 12
art. 39
art. 43
art. 48
art. 49
art. 56
art. 58
art. 234
art. 293
art. 299

Tidigare numrering

art. 3 b
art. 5
art. 6
art. 48
art. 52
art. 58
art. 59
art. 73 b
art. 73 d
art. 177
art. 220
art. 227

9.2 EU och EES

EU

Sverige blev vid ingången av år 1995 medlem av EU. Av lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU följer att den gemenskapsrätt som tillskapats före Sveriges anslutning är en del av den svenska rättsordningen. Detsamma gäller den framtida gemenskapsrätt som utvecklas genom de beslutsbefogenheter Sverige överlåtit till EU.

EU omfattar för närvarande följande stater:

- * Belgien
- * Danmark
- * Finland
- * Frankrike
- * Grekland
- * Irland
- * Italien
- * Luxemburg
- * Nederländerna
- * Portugal
- * Spanien
- * Storbritannien
- * Sverige
- * Tyskland
- * Österrike

EU:s territoriella omfattning regleras närmare i artikel 299 i EG-fördraget och gäller medlemsstaternas europeiska territorier om inte annat uttryckligen angivits. Fördraget gäller Danmark men inte Färöarna och Grönland. För Finlands del har undantag gjorts för Åland. Portugal innefattar även Azorerna och Madeira. Delar av gemenskapsrätten har utsträckts till Frankrikes utomeuropeiska departement. I fråga om Spanien har vissa undantag från fördraget gjorts avseende Kanarieöarna samt Ceuta och Melilla. Beträffande Storbritannien och Nordirland gäller fördraget även Gibraltar, dock inte på tull- och jordbruksområdet samt bestämmelserna om indirekta skatter. Kanalöarna och ön Man har endast tillgång till fördragets regler om tullunionen och reglerna om fri rörlighet för varor. Storbritanniens suveräna basområden på Cypern omfattas inte alls av fördraget.

Dessutom anger artikel 299 punkt 4 att fördraget ska tillämpas i fråga om sådana europeiska territorier, för vilkas yttre förbindelser en medlemsstat svarar. Andorra, Monaco och San Marino ingår exempelvis i tullområdet.

EES

I förberedelserna för att bereda även kvarvarande EFTA-stater inträde i unionen slöts 1992 avtalet om ett Europeiskt ekonomiskt samarbetsområde (EES-avtalet). Härigenom fick EES-länderna tillgång till gemenskapsrätten och för Sveriges del gällde avtalet år 1994. Efter Finlands, Sveriges och Österrikes medlemskap 1995 kvarstår endast tre stater på EFTA-sidan, nämligen

- Norge
- Island
- Liechtenstein.

9.3 Institutionerna inom Europeiska unionen (EU)

Många svenskar kommer efter Sveriges inträde i den Europeiska unionen att på olika sätt bli verksamma inom någon av Unionens institutioner eller organ. I det följande ges en närmare redogörelse över de olika anställnings- och uppdragsformer som kan bli aktuella samt de bestämmelser som reglerar beskattningen av inkomst från dessa, se vidare EU-tjänstgöringsutredningens rapport *Svenskar i EU-tjänst* (SOU 1995:89). Se även avsnitt 11.3.8.

EU:s fem institutioner är kommissionen, rådet, parlamentet, domstolen och revisionsrätten. Det finns emellertid ett flertal andra större EU-organ, som t.ex. Ekonomiska och sociala kommittén, Regionkommittén, Europeiska investeringsbanken, Europeiska monetära institutet och Europeiska polisbyrån med dess narkotikaenhet. Utöver dessa finns elva s.k. decentraliserade organ.

Europeiska unionens råd (Rådet)

Rådet är Gemenskapernas högsta beslutande organ och har att tillse att medlemsstaternas allmänna ekonomiska politik samordnas så att EG-fördragets syfte uppnås. Rådet har också den huvudsakliga lagstiftande funktionen genom att utfärda följdförfattningar till Romfördraget och de övriga grundläggande fördragen. Rådet består av en företrädare från varje medlemsstat på ministernivå och medlemmarnas röstetal varierar efter ländernas relativa storlek. Sverige har 4 röster av totalt 87. En allt viktigare roll för ledningen av arbetet i Rådet utövas av det s.k. ordförandeskapet, som roterar mellan medlemsländerna halvårsvis och som för Sveriges del har ägt rum första gången under första halvåret år 2001.

Europa-parlamentet

Parlamentets funktioner har traditionellt varit rådgivande och kontrollerande med en betydande budgetmakt. Dess ställning har

genom Enhetsakten och Maastrichtfördraget stärkts med rätt till medbestämmande eller medbeslutande i lagstiftningsfrågor men befogenheterna kan inte tillnärmelsevis mäta sig med de nationella parlamentens. Europaparlamentet består av direktvalda ledamöter från medlemsländerna och är för närvarande 626 till antalet, varav 22 representerar Sverige.

Kommissionen

Kommissionen är unionens mest centrala organ och kan karaktäriseras som gemenskapens motor. Dess viktigaste uppgifter är att lägga fram förslag för Rådet, driva europaintegrationen och övervaka att EG-fördragets mål uppfylls. Till sin hjälp har Kommissionen vissa självständiga beslutsbefogenheter och kan i sista hand väcka talan mot medlemsländerna för fördragsbrott. Kommissionen är också den institution som förhandlar och företräder gemenskapen utåt och har dessutom en verkställande funktion genom att administrera gemenskapens av Rådet beslutade politik inom olika områden. Kommissionen har 20 ledamöter och arbetet spänner över ett stort verksamhetsfält med ca 19.000 tjänstemän fördelade på 23 generaldirektorat som svarar för ett eller flera sakområden.

EG-domstolen

EG-domstolen är i sista hand ansvarig för hur Romfördraget, andra fördrag och konventioner jämte utfärdade rättsakter ska tolkas. Domstolen har närmast karaktären av författningsdomstol och har genom en integrationsvänlig tolkning på ett dynamiskt sätt givit främst de i Romfördraget ofullständiga reglerna ett konkret innehåll. Domstolen dömer bl.a. i mål mellan medlemsländerna och mellan institutionerna inbördes samt i mål mellan Kommissionen och medlemsländerna. Dess domar är bindande. En viktig uppgift för Domstolen är vidare att på begäran av nationella domstolar lämna förhandsavgöranden om EG-reglernas innebörd, artikel 234. Förfarandet är i huvudsak skriftligt och medlemsstaterna har möjlighet att lämna yttrande i målen och däri utveckla sin syn på rättsfrågan. Därefter avslutas processen med en kort muntlig förhandling av pläderingskaraktär, som också ger Domstolen tillfälle att ställa direkta frågor. Skiljaktiga meningar redovisas inte. Domstolen består av 15 domare som biträds av 8 generaladvokater.

För att avlasta Domstolen inrättades år 1989 Förstainstansrätten som en underinstans till Domstolen. Förstainstansrätten handlägger bl.a. mål om konkurrensbegränsningar, personalmål och skadeståndsmål.

Revisionsrätten

Revisionsrätten har till uppgift att granska gemenskapens räkenskaper och den ekonomiska förvaltningen av dess medel. Rykten

om misshushållning och fusk med EG-medel har medfört att Revisionsrättens verksamhet fått ökad politisk vikt.

9.4 Tjänstgöring inom Europeiska unionen (EU)

9.4.1 Olika tjänstgöringsformer inom EU

De vanligaste anställnings- och uppdragsformerna vid tjänstgöring inom EU är:

- mötesdeltagare
- anställda
- nationella experter och
- europaparlamentariker

9.4.2 Mötesdeltagare

Från Sverige kan personer delta i möten vid EU: s institutioner och organ antingen som representanter för Sverige och svenska intressen eller som representanter för en viss intressegrupp eller också i egenskap av sakexperter inom ett visst område. Deltagandet äger framför allt rum i arbetsgrupper och kommittéer under kommissionen eller rådet. En mötesdeltagare kan ha olika uppdragsgivare. Det kan vara ordinarie arbets- eller uppdragsgivare, det kan vara EU eller på uppdrag av båda.

Tjänsteresa

En mötesdeltagare anses i de flesta fall befinna sig på tjänsteresa och rätten till avdrag för ökade levnadskostnader ska därför bedömas enligt reglerna i 12 kap. 6 § IL. Som arbetsgivare torde i de flesta fall anses den ordinarie arbets- eller uppdragsgivaren. När deltagande i ett möte sker både på uppdrag av en svensk arbetsgivare och en EU-institution eller ett EU-organ kan möjligen bägge anses som arbetsgivare. Avdrag medges även när ersättningen betalas av EU.

EG-rätten tillåter nationell beskattning av kostnadsersättning som betalas av EU. Sverige har valt att inte göra undantag från skatteplikt för ersättningar som kommer från EU-institution eller organ.

Ersättning som utbetalas av svensk arbetsgivare behandlas skattemässigt på samma sätt som vid vanlig tjänsteresa i utlandet (12 kap. 6 § IL). När deltagande i ett möte sker både på uppdrag av en svensk arbetsgivare och på en EU-institutions eller ett EU-organs uppdrag medges avdrag enligt 12 kap. 6 § IL även när ersättningen betalas av EU (prop. 1995/96:152 s. 71). Sker mötesdeltagandet enbart på uppdrag av EU, t.ex. som sakexpert,

utan uppdrag från arbetsgivaren i Sverige, medges avdrag med de belopp som framgår av 12 kap. 18-21 §§ IL.

Tillfälligt uppdrag

I de undantagsfall mötesdeltagaren har ett tillfälligt uppdrag är bestämmelserna i 12 kap. 9 § IL tillämpliga. Enligt dessa ska en skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare, under längst tre år anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det. Om bostaden på arbetsorten är tillfällig och enbart beror på tjänsteutövningen, ska den inte anses som sådan bostad utifrån vilken den skattskyldiges vanliga verksamhetsort bestäms enligt andra meningen, under förutsättning att den skattskyldige har annan permanent bostad. Även om sistnämnda bostad är uthyrd eller utlånad bör bostaden på arbetsorten anses vara tillfällig. Bostaden på hemorten ska härvid anses som sådan bostad utifrån vilken den vanliga verksamhetsorten bestäms.

Avdragsnormerna är normalt lägre om annan än arbetsgivaren betalar traktamente. En sådan skillnad har inte ansetts motiverad när t.ex. en mötesdeltagare får lön från ett håll men kostnadsersättning från ett annat. Av 12 kap. 6 § st. 3 IL framgår därför att med arbetsgivare jämföras annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

En mötesdeltagare kan således, under ovan angivna förutsättningar, som längst under tre år få avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tjänsteresa även om kostnadsersättningen utbetalas av kommissionen.

Vad som i övrigt sägs om nationella experter i avsnitt 9.4.4 nedan gäller även för mötesdeltagare på tillfälligt uppdrag.

9.4.3 Anställda

I praktiken är det inte möjligt att överblicka alla de anställningsformer som förekommer inom EU. För de fem institutionerna och för Ekonomiska och sociala kommittén, Regionkommittén och de decentraliserade organen gäller emellertid de regler och villkor för anställning som anges i tjänsteföreskrifterna, *Staff Regulations*. Tjänsteföreskrifterna är en samling förordningar utfärdade av rådet. De är bindande för medlemsstaterna. Man strävar inom EU mot att låta fler av de övriga organen omfattas av dessa föreskrifter. För de som idag inte omfattas av dessa tjänsteföreskrifter gäller liknande bestämmelser.

**Tjänstemän
(officials)**

Tjänsteföreskrifterna delar in de anställda i två huvudgrupper; tjänstemän (officials) och andra anställda (other servants).

Tjänstemän är fast anställda och fullgör normalt sin yrkeskarriär inom EU:s institutioner och organ. Alla tjänstemän i olika kategorier och grader omfattas av särskilda regler om socialförsäkringsskydd. Dessutom omfattas de av särskilda regler som innebär att tjänstemän betalar skatt till EU på sin anställningsinkomst samt att tjänstemännen är befriade från nationell beskattning av anställningsinkomsten från EU. Bestämmelserna om beskattning och nationell skattefrihet finns inte i själva tjänsteföreskrifterna utan framgår av rådets förordning nr 260/68 den 29 februari 1968, respektive protokollet den 8 april 1965 om immunitet och privilegier för Europeiska gemenskaperna, se vidare prop. 1994/95:19 bilaga 18.

Protokollets artikel 13-16 har följande lydelse.

Artikel 13

Gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda skall vara skyldiga betala skatt till gemenskaperna på de löner och arvoden de får av gemenskaperna enligt de villkor och det förfarande som rådet på förslag från kommissionen har fastställt.

De skall vara befriade från nationella skatter på de löner och arvoden de får av gemenskaperna.

Artikel 14

Gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda som enbart på grund av sin tjänsteutövning i gemenskaperna bosätter sig inom territoriet för en annan medlemsstat än den i vilken de vid tiden för sitt tjänstetillträde vid gemenskaperna var skatterättsligt bosatta, skall – vad avser inkomst och förmögenhetsbeskattning samt arvsskatt och tillämpningen av avtal om undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan gemenskapernas medlemsstater – i båda länderna behandlas som om de fortfarande var bosatta på sin tidigare bostadsort, förutsatt att denna befinner sig inom en av gemenskapernas medlemsstater. Detta gäller även för äkta makar, förutsatt att de inte utövar någon egen yrkesverksamhet, och för barn som de personer som avses i denna artikel försörjer och har hand om.

Lös egendom som tillhör de personer som avses i föregående stycke och som finns inom den stats territorium i vilken de uppehåller sig, skall vara befriad från arvsskatt i den staten. Vid fastställande av sådan skatt skall den lösa egendomen anses finnas i den stat där personerna skatterättsligt är bosatta, om inte annat följer av tredje lands rätt och eventuell tillämpning av bestämmelser i internationella avtal om dubbelbeskattning.

Vid tillämpning av bestämmelserna i denna artikel skall inte hänsyn tas till en bostadsort som enbart beror på tjänsteutövning inom andra internationella organisationer.

Artikel 15

Rådet skall enhälligt och på förslag från kommissionen fastställa ordningen för sociala förmåner för gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda.

Artikel 16

Rådet skall på förslag från kommissionen och efter att ha samrått med övriga berörda institutioner, besluta vilka grupper av gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda bestämmelserna i artikel 12, artikel 13 andra stycket och artikel 14 helt eller delvis skall tillämpas på.

Medlemsstaternas regeringar ska regelbundet underrättas om namn, ställning och adress på de tjänstemän och övriga anställda som ingår i dessa grupper.

Av protokolltexten framgår således att tjänstemän och övriga anställda vid någon av institutionerna ska betala skatt till EU på sin inkomst därifrån och inte till någon av medlemsstaterna. Den anställda ska i övriga hänseenden, däribland vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, betraktas som skattemässigt bosatt i den medlemsstat där han var bosatt innan han tillträdde sin anställning (3 kap. 6 § IL). Detsamma gäller för medföljande make i den mån denne inte utövar någon egen yrkesverksamhet. Detta innebär att inkomster utöver anställningsinkomster från EU kan beskattas i hemlandet.

Det kan nämnas att sexmånadersregeln eller ettårsregeln överhuvudtaget inte tillämpas i dessa fall med hänsyn till innehållet i 1 § IPL.

1 § IPL

Vad som föreskrivs om immunitet och privilegier i de bestämmelser som skall tillämpas i Sverige enligt lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller i denna lag, skall gälla trots bestämmelser i andra författningar.

Andra anställda

”Andra anställda” finns det i EG-sammanhang av fyra olika slag: tillfälligt anställda, hjälppersonal, lokalt anställda och särskilda rådgivare.

Tillfälligt anställda (temporary staff) är anställda på en begränsad tid. Det finns flera olika typer av tillfälligt anställda. Inom denna kategori finns de som har en tjänst i något av kanslierna, t.ex. kommissionärernas, domarnas och revisorernas kansli. För tillfälligt anställda tillämpas i stort sett samma anställningsvillkor som för tjänstemän i fråga om socialförsäkring och beskattning.

Hjälppersonal (auxiliary staff) anställs som regel endast under en begränsad tid om högst ett år. Hjälppersonalen omfattas av många av de regler som gäller den fast anställda personalen. De omfattas emellertid inte av institutionernas socialförsäkringssystem utan får välja vilket nationellt socialförsäkringssystem de vill höra till. Hjälppersonalen omfattas däremot av reglerna om nationell skattefrihet.

Lokalt anställda (local staff) följer nationella regler i anställningslandet (Belgien) avseende socialförsäkringsvillkor och be-

skattning. I denna kategori anställs personer för i huvudsak manuella eller servicebetonade arbetsuppgifter.

Särskilda rådgivare (special advisers) anställs för en kortare eller längre tid, dock längst två år i taget. Särskilda rådgivare betalar EU-skatt och omfattas av reglerna om nationell skattefrihet.

9.4.4 Nationella experter

Inom kommissionen och det gemensamma forskningscentret (the Joint Research Center) har man ytterligare en personalgrupp som anlitas när det behövs, nämligen s.k. fristående nationella experter (detached national experts). Dessa anlitas i egenskap av saks experter inom sina fält för arbete under en begränsad tid. De står kvar i anställning i hemlandet under tjänstgöringstiden som normalt varar mellan ett och tre år. Under tiden utför de emellertid arbete uteslutande för kommissionens räkning.

Grunden för ett uppdrag som nationell expert är att den svenska arbetsgivaren och arbetstagaren kommer överens om att arbetstagaren inom ramen för sin anställning ska arbeta åt och under kommissionens ledning, samtidigt som den svenske arbetsgivaren och kommissionen är överens om att arbetstagaren i fråga arbetar åt kommissionen. Mot bakgrund härav anses de nationella experterna ha åtminstone en arbetsgivare, den svenske arbetsgivaren.

Huruvida kommissionen ska anses som arbetsgivare kan diskuteras. Med hänsyn till utformningen av bestämmelserna om avdragsrätt för mottagna kostnadsersättningar från kommissionen saknar det emellertid betydelse om kommissionen betraktas som arbetsgivare eller inte (se vidare nedan).

De nationella experterna ingår inte i den grupp tjänstemän som befrias från nationell beskattning enligt ovan. De ska därför beskattas i enlighet med vad som följer av svensk lagstiftning.

Bosatta i Sverige

I de flesta fall torde den nationella experten vara att anse som bosatt i Sverige och därmed obegränsat skattskyldig i Sverige. Det finns dock inte någon uttrycklig bestämmelse om att en nationell expert som vid tidpunkten för tjänstetillträdet hade sitt skatterättsliga hemvist här i riket vid tillämpning av IL och dubbelbeskattningsavtal ska anses som bosatt här (3 kap. 4-6 §§ IL). Den kostnadsersättning som betalas ut av kommissionen är skattepliktig intäkt i Sverige. Avdrag medges på vanligt sätt vid taxeringen för motsvarande kostnader.

Enligt 12 kap. 9 § IL ska en skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av EU: s institutioner men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare, under längst tre år anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det. Om bostaden på arbetsorten är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen, ska den inte anses som sådan bostad utifrån vilken den skattskyldiges vanliga verksamhetsort bestäms enligt andra meningen, under förutsättning att den skattskyldige har annan permanent bostad. Av 12 kap. 6 § st. 3 IL framgår att med arbetsgivare jämställs annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

De nationella experterna kan således, under ovan angivna förutsättningar, som längst under tre år få avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tjänsteresa även om kostnadsersättningen utbetalas av kommissionen.

Familjen följer med

Den som tjänstgör på sådana villkor som nu sagts har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader även om familjen följer med till arbetsorten om bostaden där endast är tillfällig och enbart föranledd av tjänsteutövningen under förutsättning att annan permanent bostad behålls (prop. 1995/96:152 s. 74).

Hemresor

Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (12 kap. 24 § IL). Se vidare avsnitt 2.6.4.

Avdrag för skolavgifter

En skattskyldig som vid förrättning utom Sverige har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt 12 kap. 6-17 §§ IL har också rätt till avdrag för kostnader för medföljande barns grundläggande skolgång i förrättningslandet (12 kap. 23 § IL). Rätten till avdrag hänför sig till barn som den skattskyldige försörjer och har hand om. Med grundläggande skolgång avses grundskola och gymnasieskola eller motsvarande, men inte eftergymnasial utbildning. Avdrag medges för terminsavgift o.d. medan andra kostnader, som t.ex. resekostnader till skolan, inte omfattas av bestämmelserna. De kostnader för vilka avdrag får göras ska dessutom avse den tid för vilken avdragsrätten föreligger. Vidare krävs att skolgången genomförs i förrättningslandet. Detta innebär att en person som inför en längre utlandsvistelse låter sitt barn gå på internatskola i Sverige inte får avdrag för de kostnader detta kan medföra (prop. 1995/96:152 s. 90).

**Sexmånaders-
regeln**

Sexmånadersregeln skulle kunna bli aktuell för nationella experter som normalt har längre tjänstgöringstid än sex månader utomlands. Detta förutsätter bl.a. att kravet på beskattning av inkomsten i verksamhetslandet är uppfyllt (jfr vidare avsnitt 2.2.1.1).

Ettårsregeln

Även ettårsregeln kan komma i fråga för nationella experter, om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller annat avtal än skatteavtal som detta land ingått. Anställda hos svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling kan dock inte åberopa ettårsregeln eftersom arbetet som nationell expert inte torde kunna betraktas som tjänsteexport.

Bosatta utomlands

Om den nationelle experten anses skatterättsligt bosatt utomlands, ska han ändå, om han är statligt eller kommunalt anställd betala särskild inkomstskatt på lönen från den svenske arbetsgivaren i enlighet med bestämmelserna i 5 § 1 st. p. 1 SINK.

9.4.5 Kostnadsersättningar till statligt anställda nationella experter m.fl. stationerade utomlands

**Nyhet 2003 års
taxering**

Fr.o.m. inkomståret 2002 har i 11 kap. 21 a § införts en bestämmelse om att vissa kostnadsersättningar och förmåner i samband med utlandsstationering till andra statligt anställda än anställda vid utrikesförvaltningen eller i bistandsverksamhet inte ska tas upp till beskattning.

Skattefriheten gäller ersättningar eller förmåner som avser bostad, skolvavgifter, resor till och från tjänstgöringsorten, medföljandetillägg samt grundtillägg.

I samband detta har särregleringarna i 12 kap. 9 och 23 §§ IL upphävts. Se vidare prop. 2001/02:18 s. 11-16.

9.4.6 Lärare vid Europaskolorna

Europaskolorna erbjuder skolgång för barn till personalen vid EU: s institutioner. Skolornas ändamål är att barn till personal vid institutionerna ska utbildas tillsammans. De nationella lärarna anställs av den enskilda medlemsstaten. Medlemsstaten betalar lönen direkt till läraren och denna motsvarar lönen i den anställning läraren hade vid rekryteringen. Mellanskillnaden mellan denna lön och den av styrelsen för skolorna beslutade lönen betalas av Europaskolorna. Dessutom betalar skolorna vissa kostnadsersättningar till lärarna. Lärarnas första förordnande är på två år men tjänstgöringen kan förlängas upp till nio år.

Enligt 12 kap. 9 § IL ska en skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid Europaskolorna men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare, under längst tre år anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det. Om bostaden på arbetsorten är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen, ska den inte anses som sådan bostad som avses i andra meningen, under förutsättning att den skattskyldige har annan permanent bostad. Av 12 kap. 6 § st. 3 IL framgår att med arbetsgivare jämställs annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

Lärare vid Europaskolorna torde inte komma i fråga för avdragsrätt för längre tid än två år (prop. 1995/96:152 s. 90). Därefter kan de, i de fall dubbel bosättning föreligger, komma i fråga för avdragsrätt för längre tid enligt denna bestämmelse. Tvåårstiden inräknas i den tid under vilken avdrag för dubbel bosättning kan medges.

Vad som i övrigt sägs om nationella experter i avsnitt 9.4.4 ovan gäller även för lärare vid Europaskolorna.

Kommissionens ledamöter

Kommissionärerna betalar skatt till EU på sin anställningsinkomst och är befriade från nationell skatt på samma inkomst, artikel 20, rådets förordning nr. 260/68 den 29 februari 1968, respektive protokollet den 8 april 1965 om immunitet och privilegier för Europeiska gemenskaperna.

9.4.7 Europaparlamentarikerna

En parlamentariker väljs på fem år. Från Europaparlamentet utges ingen ersättning för lön och sociala kostnader till Europaparlamentarikerna. Dessa får i stället lön från hemlandet som motsvarar parlamentsledamotslönen i det landet. I Europaparlamentets regler förutsätts att parlamentarikerna utöver lönen har ett visst socialförsäkringsskydd från hemlandet.

Enligt Europaparlamentets regler, *Rules governing the payment of expenses and allowances to members*, kapitel 1-4, betalas följande slag av kostnadsersättningar och traktamenten till parlamentarikerna.

Kapitel 1. Resekostnadsersättning som ska täcka kostnader för resor till parlamentets officiella organ. Ersättningen utbetalas i en klumpsumma som beräknas med utgångspunkt i avståndet mellan parlamentarikerns bostadsort och platsen där mötet hålls. Ersättningen är avsedd att täcka kostnader för färdbiljetter,

hotellrum och måltider. Ersättningen betalas endast ut om parlamentarikern kan visa att han varit närvarande vid mötet.

Kapitel 2. Särskild reseersättning ska täcka andra resekostnader som har samband med uppdraget, t.ex. konferensresor av olika slag.

Kapitel 3. Dagtraktamente och hotellkostnadsersättning är avsedd att täcka merutgifter för mat och logi. Sådan ersättning utbetalas endast under förutsättning att parlamentarikern har antecknat sig på deltagarlistan för respektive möte. Återbetalningsskyldighet kan förekomma om ledamoten inte deltagit i minst hälften av plenarmötena.

Kapitel 4. I övrigt utgår

- ersättning för övriga utgifter med visst fast belopp. I summan ingår ersättning för köp av datorer och annan kommunikationsutrustning.
- ersättning för visad kostnad för assistent.

Grundlönen beskattas i vanlig ordning i parlamentarikerns hemland. EG-domstolen har i rättsfallet nr 208/80, Lord Bruce of Donington mot Eric Gordon Aspdon, tagit ställning till i vad mån Europaparlamentets ersättningar åt ledamöterna får beskattas i medlemsländerna. EG-domstolen slog i sin dom fast att ersättningarna till parlamentarikerna inte omfattas av de regler om nationell skattefrihet som finns i protokollet om immunitet och privilegier för de Europeiska gemenskaperna. Domstolen ansåg emellertid att gemenskapsrätten förbjuder nationell beskattning av de fasta belopp som betalas ut till parlamentarikerna som ersättning för resekostnader och kostnader för uppehälle, om det inte kan visas att sådana belopp i överensstämmelse med gemenskapsrätten till en viss del utgör vederlag. För att avgöra i vilken mån viss ersättning kan anses vara så hög att den enligt gemenskapsrätten ska anses som vederlag för utförd tjänst i stället för kostnadsersättning har emellertid domstolen inte gett någon vägledning.

Enligt 11 kap. 28 § IL ska den fasta resekostnads- och traktementsersättning som betalas av Europa parlamentet till företrädare i parlamentet inte tas upp som skattepliktig intäkt, såvida den inte kan antas väsentligen överstiga de kostnader den är avsedd att täcka. Till följd härav medges inte den skattskyldige avdrag för underskott som kan uppkomma genom att den anvisade ersättningen inte räcker till för att täcka därmed avsedda utgifter. I prop. 1995/96:152 s. 69 görs den bedömningen att nivån på den av Europaparlamentet erhållna ersättningen inte kan antas

väsentligen överstiga kostnaderna för den genomsnittlige företrädaren. Någon beskattning av ersättning enligt kapitel 1-3 ovan ska därför inte äga rum.

Vad gäller andra kostnadsersättningar enligt kapitel 4 ovan är dessa skattepliktiga. Avdrag medges för motsvarande kostnader (prop. 1995/96:152 s. 87).

9.4.8 Assistenten till Europaparlamentarikerna

De assistenter som anlitas av parlamentarikerna får anses som anställda av parlamentarikern. De är inte anställda av Europaparlamentet. Assistenterna omfattas inte av några EG-bestämmelser om nationell skattebefrielse. Detta innebär att om de utför sitt arbete och vistas i Sverige beskattas de här på vanligt sätt. Utför de arbetet i utlandet kan sexmånaders- eller ettårsregeln vara tillämplig.

9.4.9 Europeiska universitetsinstitutet

Enligt 3 kap. 5 § IL gäller att rektorn, generalsekreteraren, medlem av lärarkåren eller någon annan som ingår i personalen vid Europeiska universitetsinstitutet, på vilken artikel 12 i protokollet till konventionen den 19 april 1972 om grundandet av ett europeiskt universitetsinstitut är tillämplig, ska anses som obegränsat skattskyldig här i riket enligt IL samt anses ha hemvist i Sverige vid tillämpning av skatteavtal mellan den stat där personen vistas och Sverige. Detta under förutsättning att denne vid tidpunkten för tjänstetillträdet hade sitt skatterättsliga hemvist här i riket och bara på grund av sin verksamhet i institutets tjänst vistas i en annan stat inom Europeiska unionen. Detsamma gäller sådan persons make, som inte utövar egen yrkesverksamhet, samt barn som personen har vårdnaden om och underhåller.

9.5 Rättskällor och rättsprinciper

Av fördragsbestämmelsernas och de europarättsliga rättsakernas status framgår att medlemsstaterna i betydande utsträckning har överfört kompetens till gemenskapsnivå. Samarbetets omfattande och djupgående karaktär fordrar fasta rättsliga principer och verksamheten genomsyras därför av den s.k. legalitetsprincipen.

Primärrätt

EG-rätten brukar delas in i primär och sekundär rätt. De grundläggande fördragen med till dessa knutna protokoll och förklaringar samt anslutningsfördragen tillhör primärrätten. Fördragen är i första hand Romfördraget i dess nuvarande form efter de ändringar och tillägg som vidtagits vid skilda tillfällen, senast genom Maastrichtfördraget. Romfördraget bildar endast en ram

för samarbetet och anger de huvudlinjer, efter vilka det närmare materiella innehållet successivt ska växa fram. Det är ur denna primära rätt den sekundära rätten härleds.

Sekundärrätt

Sekundärrätten består av vissa bindande rättsakter, som förordningar, direktiv och beslut. Därjämte förekommer rekommendationer och yttranden som inte är bindande i formell mening men som kan ge ledning vid tolkningen av andra gemenskapsrättsliga åtgärder.

Förordningar

Förordningar har allmän giltighet och är till alla delar bindande och direkt tillämpliga i varje medlemsstat. Detta betyder att en förordning inte ska inkorporeras eller transformeras till nationell rätt. Förordningar av grundläggande betydelse finns på många områden, t.ex. förordningen om europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Direktiv

Direktiv riktar sig till medlemsstaterna och uppmanar dessa att förverkliga resultatet av direktivet inom ramen för sin nationella rättsordning. Direktiven behöver således överföras, eller implementeras, till nationell rätt men medlemsstaterna får själva bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet inom viss tid. Direktiv används företrädesvis för att skapa harmonisering på olika områden, t.ex. för att underlätta gränsöverskridande näringsverksamhet, såsom moder-dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet.

Beslut

Beslut är bindande för dem som de är riktade till och kan avse både namngivna fysiska eller juridiska personer eller en medlemsstat. De är då individuellt utformade men kan även ha generell karaktär.

Till gemenskapsrätten räknas även internationella konventioner, rättspraxis och grundläggande rättsprinciper som utvecklats av EG-domstolen.

Subsidiaritetsprincipen

En princip som fått generell räckvidd genom Unionsfördraget är subsidiaritets- eller närhetsprincipen, och som innebär att beslut ska fattas så nära medborgarna som möjligt. På de områden där gemenskapen inte är ensam behörig ska gemenskapen enligt artikel 5 st. 2 inte vidta sådana åtgärder som medlemsstaterna kan utföra själva, om inte målen för åtgärderna bättre kan uppnås på gemenskapsnivå.

Proportionalitetsprincipen

Gemenskapen ska enligt proportionalitetsprincipen i artikel 5 st. 3 inte vidta en åtgärd som är mer ingripande eller betungande än vad som är erfordras för att uppnå målen i fördraget. Principen är

en allmän rättssäkerhetsprincip och innebär att det alltid ska råda balans mellan mål och medel.

Solidaritetsprincipen

Medlemskapet i EU förutsätter att staterna aktivt verkar för att främja gemenskapens intressen och dessutom avhåller sig från att handla i strid mot dessa intressen. Detta kommer till uttryck i solidaritets- eller lojalitetsprincipen som återfinns i artikel 10. EG-domstolen har kommit att ge denna princip ett mycket långtgående innehåll för att öka genomslagskraften för gemenskapsrätten, se avsnitt 9.6.

Ytterligare en viktig princip är förbudet mot diskriminering, se avsnitt 9.8.1.

Territorialitetsprincipen

Se ”Källstatsprincipen”, avsnitt 1. Skattskyldiga beskattas i källstaten för inkomster och medges avdrag för förluster hänförliga till den staten. Det är vanligt att en stat tillämpar territorialitetsprincipen (källstatsprincipen) för skattskyldiga med hemvist utomlands på inkomster som härrör från t.ex. näringsverksamhet som bedrivs i den staten.

9.6 EG-rättens förhållande till nationell rätt

EG-rättens företrädare

Gemenskapsrätten utgör en särskild rättsordning som har utvecklats till ett i förhållande till den nationella rätten överordnat rättssystem. EG-rätten har därigenom företrädare framför all nationell rätt, vilket även innefattar nationella konstitutionella regler (se rättsfallen *Costa/ENEL*, 6/64 och *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70). Europatanken skulle förfelas och integrationsprocessen i hög grad försvåras om medlemsstaterna t.ex. genom senare lagstiftningsåtgärder ensidigt skulle kunna sätta gemenskapsrätten ur spel (*Simmenthal*, 106/77).

Genom att medlemsstaterna har valt att begränsa sina suveräna rättigheter till förmån för gemenskapen utgör fördragen och förordningarna en del av den nationella rättsordningen och har därmed direkt tillämplighet i medlemsstaterna utan någon nationell implementering. Det bör här uppmärksammas att gemenskapsrätten ska beaktas av samtliga nationella offentligrättsliga organ, som t.ex. skatteförvaltningen.

Direkt effekt

Därutöver har EG-domstolen givit vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser s.k. direkt effekt, vilket innebär att bestämmelserna inte enbart är adresserade till medlemsstaterna som sådana utan också ger upphov till individuella rättigheter och skyldigheter, vilka kan göras gällande av enskilda fysiska och juridiska personer inför nationell domstol (*van Gend en Loos*, 26/62). När enskilda på detta sätt kan rikta krav mot med-

lemsstaterna effektiviseras kontrollen av att dessa fullgör sina skyldigheter, som t.ex. att implementera direktiv i tid. Det är för övrigt ett fördragsbrott att inte genomföra ett direktiv i rätt tid och kan föranleda skadeståndsansvar för den försumliga medlemsstaten.

För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs dock att den är ovillkorlig, dvs. att den kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas. Vidare krävs att den aktuella regelns innebörd är klar och entydig. Regelns tillämpning får alltså inte vara beroende av en lämplighetsbedömning.

Alla gemenskapsrättsliga bestämmelser som innehåller bindande regler har i princip direkt effekt. Romfördragets centrala regler om icke-diskriminering och reglerna om fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital är exempel på bestämmelser som har direkt effekt.

Indirekt effekt – EG-rättskonform tolkning

EG-domstolen har vidare slagit fast att nationella domstolar och myndigheter, i enlighet med solidaritetsprincipen, är skyldiga att tolka nationell lagstiftning EG-rättskonformt oberoende av om bestämmelser i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt (*von Colson*, 14/83 och *Marleasing*, C-106/89). Detta innebär inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av t.ex. ett direktivs ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat.

RR har i RÅ 2000 ref. 23 uttalat sig angående EG-rättskonform lagtolkning. Rättsfallet berör andelsbyteslagen (49 kap. IL) som är en implementering av fusionsdirektivet, 90/434/EEG. RR anförde bl.a.:

”Det i målet aktuella andelsbytet berör bolag från Sverige och Schweiz. Direktivet är således i och för sig inte tillämpligt.

Detta innebär dock inte att fusionsdirektivet saknar betydelse i målet. När, som i förevarande fall, en nationell lagstiftning reglerar både fall som omfattas av ett direktiv och liknande fall som inte omfattas, t.ex. på grund av att de inte berör företag från flera medlemsländer, måste en tolkning av lagstiftningen även i det senare fallet utgå från vad som följer av direktivet. Så långt som möjligt skall alltså lagen tolkas i överensstämmelse med direktivet.”

9.7 Förhandsavgörande

EG-domstolen är den yttersta uttolkaren av EG-rätten och dess innebörd. Nationella domstolar kan i pågående processer vända sig till EG-domstolen och begära förhandsavgörande. EG-domstolen får härigenom möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EG-rätten.

Artikel 234:

Domstolen skall vara behörig att meddela förhandsavgöranden angående

- a) tolkningen av detta fördrag,
- b) giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutats av gemenskapens institutioner och av ECB,
- c) tolkningen av stadgar för organ som upprättats genom rättsakter som beslutats av rådet, när stadgarna föreskriver detta.

När en sådan fråga uppkommer vid en domstol i en medlemsstat får den domstolen, om den anser att ett beslut i frågan är nödvändigt för att döma i saken, begära att domstolen meddelar ett förhandsavgörande.

När en sådan fråga uppkommer i ett ärende vid en domstol i en medlemsstat, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, skall den nationella domstolen föra frågan vidare till domstolen.

Vem kan begära förhandsavgörande?

Samtliga nationella organ som kan sägas utöva statens judiciella, beslutande makt oavsett beteckningen domstol är behöriga att ställa frågor. Organet ska vara tillkommet genom lag, oavhängigt, permanent och utgöra en obligatorisk prövningsinstans. Det är organens faktiska funktioner och befogenheter som är avgörande. Privata skiljeorgan har inte ansetts ha rätt att begära förhandsavgörande medan skiljenämnder som är offentligt reglerade kan ha en sådan rätt.

Vem måste begära förhandsavgörande?

Sista instans är skyldig att begära förhandsavgörande, medan lägre instanser har rätt att använda sig av institutet. Skyldighet att begära avgörande föreligger inte när det gäller interimistiska beslut, materiellt identiska frågor som redan besvarats eller om frågan är klar, något som får betecknas som relativt ovanligt. Underlåtenhet att begära förhandsavgörande när detta är obligatoriskt utgör ett fördragsbrott.

Konkret tvist

EG-domstolen besvarar inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte den nationella tvisten men ger vägledning hur EG-rätten i mer generella termer ska tolkas. Av EG-domstolens praxis framgår att de nationella domstolarna endast har befogenhet att framställa en begäran till domstolen, om en tvist är anhängig vid dem och om de ska fälla avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättsskipningskaraktär. Rättstvisten måste också vara genuin och inte konstruerad eller hypotetisk.

**Förhands-
besked
SRN**

EG-domstolen har i fallet *Viktoria Film A/S, C-134-97*, haft att ta ställning till om SRN är behörig sökande och funnit att så inte är fallet. Domstolen uttalade bl.a. följande:

Även om det i förevarande fall finns omständigheter som skulle kunna läggas till grund för uppfattningen att SRN utövar dömande verksamhet, särskilt den oberoende ställning som nämnden tillerkänns enligt lag och dess behörighet att med tillämpning av rättsregler meddela avgöranden av bindande karaktär, leder andra omständigheter till slutsatsen att nämnden i huvudsak fullgör förvaltningsuppgifter.

Det ska särskilt beaktas att den skattskyldiges situation inte har föranlett SKM att fatta något beslut innan en ansökan om förhandsbesked inges till SRN. Nämndens uppgift är således inte att kontrollera lagenligheten av förvaltningsbeslut från nämnda myndigheter, utan snarare att för första gången ta ställning till taxeringen av en viss transaktion.

När SRN på ansökan av en skattskyldig meddelar ett förhandsbesked i fråga om taxering, utövar den verksamhet som inte består i rättsskipning och som för övrigt uttryckligen överläts till skatteförvaltningen i andra medlemsstater. Man kan i detta hänseende, vad beträffar karaktären på SRN:s förhandsbesked, jämföra med den situation som gäller i fråga om förtullning, där det är de nationella tullmyndigheterna som enligt artikel 12 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 utfärdar bindande tulltaxeupplysningar på den enskildes begäran.

SRN verkar således som en myndighet som avger ett bindande förhandsbesked, som den skattskyldige har intresse av i den mån denne därmed kan planera sin verksamhet bättre, men har inte till uppgift att avgöra en tvist. Det är endast för det fall den skattskyldige eller RSV överklagar ett förhandsbesked som den domstol vid vilken målet då anhängiggörs skulle kunna anses utöva dömande verksamhet i den mening som avses i artikel 177 i fördraget. Den dömande verksamheten syftar i det fallet till att kontrollera lagenligheten av ett beslut som reglerar den taxering som en skattskyldig person har varit föremål för.

RR

EG-domstolen har i ”*Koncernbidragsmålet*”, C-200/98, se nedan, funnit att RR är behörig att begära förhandsavgöranden, och uttalade följande i frågan om RR, då den prövar ett överklagande av SRN:s beslut, fäller ett avgörande av rättsskipningskaraktär:

Det kan i det avseendet konstateras att RR:s prövning av ett överklagande syftar till att kontrollera lagenligheten av ett beslut om förhandsbesked, som, när det vunnit laga kraft, är bindande för skattemyndigheten och skall lända till efterrättelse vid taxeringen, om och i den mån den enskilde som begärt detta besked genomför den åtgärd som ansökan gäller. Regeringsrätten skall under dessa omständigheter anses utöva rättsskipande verksamhet (se bland annat domen i det ovannämnda målet *Victoria Film*, punkt 18).

När det så gäller frågan om ett förhandsbeskedsärende innehåller enbart ett hypotetiskt problem och inte en verklig tvist anförde EG-domstolen följande:

När det gäller de omständigheter under vilka den nationella domstolen i föreliggande fall har hänskjutit en fråga till domstolen, är det riktigt att den nationella domstolen skall döma i en tvist avseende möjligheten för X AB att på vissa villkor lämna ett

koncernbidrag till Y AB i framtiden. Då beslutet om hänskjutande fattades hade X AB ännu inte lämnat detta bidrag. Denna omständighet är emellertid inte av sådant slag att tolkningsfrågan inte kan upptas till prövning. Målet vid den nationella domstolen gäller nämligen en verklig tvist, och domstolen har således inte anmodats att ta ställning till ett hypotetiskt problem utan har tillräcklig information om tvisten för att kunna tolka de gemenskapsrättsliga bestämmelserna och på ett ändamålsenligt sätt besvara den ställda frågan.

9.8 EG-rätten på skatteområdet

9.8.1 EG-fördraget

Inom EU krävs enhällighet för att åstadkomma harmonisering på skatteområdet. En inre marknad med fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster förutsätter ett gemensamt mervärdesskattesystem och ett sådant har i stor utsträckning skapats. Medlemsstaterna har dock inte hittills varit lika benägna att medverka till att skapa t.ex. gemensamma skattebaser och skattesatser för den direkta beskattningen. Även om arbetet med denna del av beskattningen inte har bedrivits lika framgångsrikt som för den indirekta beskattningens del måste staterna givetvis handla i överensstämmelse med grundläggande principer i fördragen, som diskrimineringsförbuden i EG-fördraget. Förbuden har direkt effekt.

Artikel 12 st. 1:

Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.

Det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 12 kompletteras med specifika förbud inom respektive ämnesområde längre fram i fördraget. Artikel 12 kan endast tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget.

Öppen/Dold diskriminering

Som framgår av artikel 12 riktar sig förbudet mot öppen (direkt) diskriminering på grund av nationalitet. EG-domstolen har klargjort att förbudet även innefattar andra särskiljande kriterier vid beskattningen och som leder till samma resultat som diskriminering baserad på nationalitet. För beskattningsändamål används ofta bosättningen som grund för att behandla bosatta och icke-bosatta olika. Detta kan enligt domstolen vara en sådan dold (indirekt) diskriminering som omfattas av förbuden. Även om reglerna om bosättning styrs oberoende av den skattskyldiges

nationalitet finns det en risk att regler som är mindre förmånliga för begränsat än för obegränsat skattskyldiga typiskt sett är till en nackdel för förstnämnda kategori skattskyldiga eftersom de ofta är medborgare i en annan medlemsstat.

Det vanliga vid diskrimineringssituationer är att en medlemsstat hindrar utländska medborgare eller bolag att utnyttja någon av friheterna (rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital) i den egna staten. EG-domstolen har emellertid inte heller accepterat att en medlemsstat hindrar egna medborgare eller bolag att utnyttja någon frihet i andra medlemsstater.

Jämförbar situation

Diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. EG-domstolen har uttalat att förhållandena för de personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat vanligtvis inte är jämförbara, eftersom det oftast finns objektiva skillnader mellan de båda kategorierna skattskyldiga. För en icke-bosatt är inkomst som förvärvas i det landet ofta bara en del av den totala inkomsten som brukar redovisas i hemviststaten och det är därför lättare att beakta den skattskyldiges personliga avdrag vid beskattningen i bosättningslandet. Om det däremot inte föreligger någon objektiv skillnad som motiverar en skillnad i behandlingen mellan de båda kategorierna skattskyldiga kan det föreligga diskriminering om en skattemässig fördel förvägras den som inte är bosatt i staten ifråga.

Rättfärdigande grunder

I de fall det kan konstateras att diskriminering föreligger kan denna diskriminering eventuellt rättfärdigas. Vi bedömningen av vilka rättfärdigande grunder som är relevanta måste först och främst konstateras vilken typ av diskriminering det är fråga om. Vid öppen diskriminering kan den endast rättfärdigas med det som går att utläsa ur EG-fördraget. De vanliga rättfärdigande grunderna enligt fördraget vad gäller icke-diskrimineringsreglerna är allmän ordning, säkerhet och hälsa, d.v.s. grunder som inte normalt berör ekonomiska förhållanden. Det är endast kapitalrörelsefriheten som har ytterligare ett par rättfärdigande grunder angivna i fördraget, se artikel 58.

För övriga former av diskriminering har EG-domstolen behandlat ett antal andra rättfärdigande grunder. Några av de grunder som har åberopats av medlemsstaterna för att rättfärdiga att den aktuella regeln behövs i den interna lagstiftningen är skattesystemets inre sammanhang (se bl.a. Bachmann C-204-90), effektiv skattekontroll (se bl.a. Futura C-250/95), administrativa skäl (se bl.a. Terhoeve C-18/95), den diskriminerade har andra

skattefördelar (se bl.a. Verkooijen C-35/98) och att behålla statens skatteintäkter (se bl.a. ICI-264/96)

Den enda rättfärdigande grund som EG-domstolen hittills har godtagit är skattesystemets inre sammanhang och den grunden har endast godtagits en gång, i det ovan angivna Bachmann-målet. Domstolen har bl.a. i en del mål som skäl för att inte godta staternas argument uppmanat medlemsstaterna att använda EG:s handräckningsdirektiv (77/799/EEC) för att kontrollera förhållanden i utlandet som är av betydelse vid de egna beskattningsåtgärderna. Se avsnitt 10.1.2.2.

Fri rörlighet för arbetstagare

Artikel 39:

1. Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas inom gemenskapen.
2. Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.
3. Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att
 - a) anta faktiska erbjudanden om anställning,
 - b) förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål,
 - c) uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,
 - d) stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som skall fastställas av kommissionen i tillämpningsföreskrifter.
4. Bestämmelserna i denna artikel skall inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.

Biehl

Biehl, C-175/88. K. Biehl var tysk medborgare och hade innehaft anställning i Luxemburg under en del av ett beskattningsår. Rätten att få tillbaka av arbetsgivaren för mycket inbetald preliminär skatt medgavs endast personer bosatta i landet under ett helt beskattningsår. Luxemburg hävdade att det progressiva elementet i beskattningen riskerade att gå förlorat om en skattskyldig skulle kunna dela upp sin totala inkomst mellan olika länder. Det fanns också en möjlighet att efter ansökan få tillbaka överskjutande skatt.

EG-domstolen klargjorde i dom 1990-05-08 att en nationell regel som den ifrågasatta stör principen om lika behandling, särskilt i de fall en under året inflyttad eller utflyttad person inte förvärvat någon inkomst i det land han lämnat eller till vilket han flyttat. Domstolen ansåg dessutom att en begränsat skattskyldig alltid måste ha en obligatorisk rätt att återfå skatt på samma villkor som en person bosatt i Luxemburg.

Bachmann

Bachmann, C-204/90. H-M. Bachmann var tysk medborgare och arbetade i Belgien. Han yrkade avdrag för premier avseende en pensionsförsäkring tecknad i ett tyskt försäkringsbolag. Enligt den belgiska lagstiftningen fanns det ett samband mellan avdragsrätt för betalda försäkringspremier och beskattning av utfallande belopp. För att säkerställa statens möjlighet att beskatta utfallande belopp kunde avdrag endast komma ifråga vid betalning till ett belgiskt försäkringsbolag. Avdraget vägrades och Belgien hänvisade bl.a. till skattesystemets "inre sammanhang".

EG-domstolen fann i dom 1992-01-28 att förfarandet utgjorde diskriminering som inverkade menligt på den fria rörligheten för personer men godtog, i avsaknad av harmonisering på europainivå, argumentet om skattesystemets "inre sammanhang". Domstolen resonerade kring olika möjligheter att säkerställa att det avdrag som medges för en försäkringspremie återförs till beskattning i samma land men nöjde sig med att konstatera att t.ex. ställande av säkerhet för den framtida skattens betalning inte är mindre betungande för den skattskyldige än den ordning som gällde i Belgien. Domstolens prövning avsåg även rätten att fritt tillhandahålla tjänster och rätten till fria kapitalrörelser.

Schumacker

Schumacker, C-279/93. R. Schumacker var belgisk medborgare och bosatt i Belgien men arbetade och uppbar all sin inkomst i Tyskland. Där betraktades han som begränsat skattskyldig och som sådan förvägrades han vissa skattelättnader som var hänförliga till hans personliga förhållanden och familjesituation i hemviststaten Belgien.

EG-domstolen ansåg i dom 1995-02-14 att diskriminering inträder i ett fall som det förevarande då en person inte får sina personliga förhållanden beaktade vare sig i den stat där han på grund av arbete erhåller hela eller nästan hela sin inkomst eller i hemviststaten där sådana hänsyn inte kan tas på grund av otillräckliga inkomster. Domstolen påpekade att gränsarbetare i skatteavtalet mellan Tyskland och Nederländerna tillförsäkras personliga avdrag i arbetsstaten som för bosatta i samma stat om minst 90 procent av inkomsten förvärfvas i den staten.

Gilly

Gilly, C-336/96. A. Gilly var bosatt i Frankrike och arbetade som lärare i Tyskland. I Frankrike kunde hon genom det fransk-tyska skatteavtalet tillgodoräkna sig viss del av men inte hela den skatt hon betalat på lönen i Tyskland på grund av skillnader i skattenivåer i de båda länderna. Anette Gilly gjorde gällande att detta stred mot principen om fri rörlighet för arbetstagare.

EG-domstolen fann i dom 1998-05-12 att de kriterier som finns i skatteavtal för fördelning av beskattningsrätten mellan staterna är internationellt vedertagna och inte strider mot gemenskapsrätten. En eventuell ogynnsam effekt vid tillämpning av skatteavtal beror inte på de fördelningsgrunder som valts i avtalen utan på de skattesatser som berörda stater, i avsaknad av harmonisering på gemenskapsplanet, upprätthåller i skattetabeller för direkta skatter. Syftet med skatteavtal är att undvika att samma inkomst beskattas i vardera staten, inte att säkerställa att den skatt som den skattskyldige ska betala i en stat inte överstiger den skatt som skulle ha betalats i den andra staten. Domstolen uttalade vidare att även om avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen utgör ett av EG-fördragets syften, framgår det av artikel 293 andra strecksatsen att bestämmelsen inte har direkt effekt.

Terhoeve

Terhoeve, C-18/95. F.C.Terhoeve, som var nederländsk medborgare, bodde och arbetade större delen av året i Storbritannien. Han var inte skattskyldig i Nederländerna för den inkomst han förvärvade i Storbritannien och han var under hela sin utlandstjänstgöring försäkrad i det nederländska försäkringssystemet. Den nederländska skattemyndigheten utfärdade två skattsedlar avseende socialförsäkringsavgifter, en för den tid han var bosatt i Nederländerna och en för tiden utomlands. Detta innebar att Terhoeve kom att betala avgifter på en summa som översteg det högsta belopp (takbelopp) som någon som var bosatt i Nederländerna hela året eller som var bosatt utomlands hela året kunde få göra. Det belopp som översteg takbeloppet motsvarades inte av några sociala förmåner.

EG-domstolen menade i dom 1999-01-26 att detta överuttag av sociala försäkringsavgifter innebar en diskriminering enligt artikel 39. Vidare uttalade domstolen:

”49. Det skall påpekas att artikel 48 i fördraget endast skall tillämpas på dem som förflyttar sig för att söka en anställning. De personer som har inkomster från andra inkomstkällor, däribland fast egendom, omfattas således inte i denna egenskap av denna bestämmelse.

50. En person som i egenskap av arbetstagare omfattas av tillämpningsområdet för artikel 48 kan emellertid göra gällande denna bestämmelse mot en nationell lagstiftning som utgör ett hinder för dennes rätt till fri rörlighet, oavsett orsaken till detta hinder.”

Förhandsbesked

I ett ärende om förhandsbesked har ett svenskt aktiebolag såsom arbetsgivare och en i bolaget anställd person önskat besked,

särskilt med beaktande av EG-rätten, om de inkomstskattemässiga konsekvenserna av en tjänstepensionsförsäkring som tecknas i utländskt livförsäkringsbolag. SRN har i förhandsbesked 2000-02-01 konstaterat att en tjänstepensionsförsäkring tagen i en här i landet bedriven försäkringsrörelse kan medföra rätt till direkt avdrag för vad som principiellt sett är en framtida kostnad medan motsvarande försäkring tagen i en utomlands bedriven försäkringsrörelse inte medför avdragsrätt förrän pensionen betalas. Nämnden har funnit att en sådan särbehandling visserligen kan påverka valet av försäkringsgivare och därigenom utgöra en enligt gemenskapsrätten förbjuden diskriminering, men att avgörandet i Bachmann-målet ger stöd för att ett medlemsland kan tillåtas ha två ordningar för livförsäkringar, en medförande avdrag för erlagda premier och skattskyldighet för utfallande belopp, och en annan enligt vilken avdragsrätt inte föreligger för erlagda premier och skattskyldighet inte föreligger för utfallande belopp. Att ett land tillämpar den senare ordningen beträffande premier erlagda till utländska försäkringsgivare synes, enligt det nämnda avgörandet, inte utgöra otillåten diskriminering. Inte heller ansåg nämnden att de svenska interna reglerna strider mot kapitalets fria rörlighet.

Förhandsbeskedet har överklagats och RR har i sin tur begärt förhandsavgörande hos EG-domstolen.

SINK

Florian W., en teologiestuderande tysk medborgare, innehade en praktikanttjänst vid Stiftsamfälligheten i Luleå stift under tre veckor i juli 1996 och erhöll därvid 8 724 kr i lön. SKM beskattade W. med 25 procent enligt reglerna i SINK.

I dom 1998-06-12, mål nr 1752-96, har LR i Norrbottens län ansett det obehövligt att inhämta förhandsavgörande och funnit att beskattningen av W. strider mot artikel 39 punkt 2 i EG-fördraget. LR har jämfört W. med en här i landet under hela beskattningsåret bosatt skattskyldig, för vilken helt grundavdrag medges.

RSV överklagade och KRNSU kom i dom 2001-08-02, mål nr. 2208-1998, fram till att W var en arbetstagare som omfattades av fördragets regler om fri rörlighet för arbetstagare. Däremot utgjorde inte anställningen en anställning i offentlig tjänst enligt artikel 39 punkt 4 KR har ansett att W inte har befunnit sig i en situation som är jämförlig med en i Sverige bosatt obegränsat skattskyldig eftersom arbetet avsåg endast ett kort feriearbete samt att hans centrum för levnadsintressena var i Tyskland. Därmed förelåg ingen diskriminering. KR lade även till i domskälen att W:s beskattning enligt reglerna för SINK var mer

förmånliga än om beskattning hade skett enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga skattesubjekt eftersom jämförelse gjordes med person som varit obegränsat skattskyldig i Sverige i endast två månader.

Rätten till fri etablering

Artikel 43:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel.

Artikel 48:

Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

Med "bolag" förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.

Avoir fiscal

Avoir fiscal, 270/83. Kommissionen förde talan mot Frankrike för att det avoir fiscal-system som tillämpas i landet var förbehållna personer hemmahörande där och inte filialer till utländska företag. Som exempel valde Kommissionen ett utländskt försäkringsföretag som hade portföljinvesteringar knutna till ett fast driftställe i Frankrike utan att komma i åtnjutande av skattetillgodohavande på mottagen utdelning från franska bolag. Frankrike framhöll att alla skattesystem utgår från var den skattskyldige är hemmahörande och att det föreligger objektiva skillnader mellan olika kategorier skattskyldiga. Vidare har reglernas utformning betydelse för att motverka skatteflykt och att skattemässiga favörer till utlänningar bygger på ömsesidig behandling i ett skatteavtal med annat land.

EG-domstolen ansåg i dom 1986-01-28 förfarandet vara diskriminerande och tog fasta på att även filialer är skattesubjekt i Frankrike och att de franska skattereglerna var desamma för inländska och filialer till utländska subjekt såvitt avsåg graden av skattskyldighet och beräkning av beskattningsbar inkomst. Genom att de båda kategorierna skattskyldiga befann sig i samma situation fanns det således inte någon objektiv grund att

särbehandla dem. Domstolen avfärdade även ytterligare argument som framförts från Frankrikes sida.

Daily Mail

Daily Mail, 81/87. Ett förvaltningsföretag, som ägde Daily Mail, var bildat enligt brittisk bolagsrätt och hade skatterättsligt hemvist i Storbritannien på grund av att den verkliga ledningen utövades där. Företaget önskade flytta dess verkliga ledning till Nederländerna utan att bolagsrättsligt upphöra att existera i Storbritannien, något som krävde tillstånd av det engelska finansministeriet eftersom företaget därefter upphörde att vara skattskyldig för realisationsvinster i Storbritannien. Företaget gjorde gällande att kravet på tillstånd för att få flytta den verkliga ledningen stred mot den fria etableringsrätten.

EG-domstolen konstaterade i dom 1988-04-27 att företag som är etablerade i en medlemsstat (primäretablering) är tillförsäkrade en rätt att upprätta kontor, filial eller dotterbolag i en annan medlemsstat (sekundäretablering). Lagstiftningen i Storbritannien förhindrade inte vare sig en sådan sekundäretablering i Nederländerna eller att företaget flyttade sin primära etablering i Storbritannien efter att där ha iakttagit bolagsrättsliga och därtill knutna skatterättsliga effekter av att upphöra att existera i Storbritannien. Rätten till fri etablering ansågs inte kränkt genom kravet på tillstånd.

Werner

Werner, C-112/91. H. Werner var tysk medborgare och hade tidigare varit bosatt i Tyskland men bodde numera i Nederländerna. Han var dock fortfarande verksam som tandläkare i Tyskland med egen praktik. Vid beskattningen i Tyskland gick Werner, såsom begränsat skattskyldig, miste om den uppdelning av inkomsten som gäller för makar bosatta i det landet.

EG-domstolen ansåg i dom 1993-01-26 att Werner inte hade någon fördragsrättighet eftersom han var tysk medborgare. Han hade inte etablerat ett företag över någon landgräns utan i stället valt att flytta till ett annat land än det han var medborgare i. Någon diskriminering av rätten till fri etablering ansågs inte föreligga.

Commerzbank

Commerzbank AG, C-330/91. Den tyska banken, Commerzbank AG, hade en filial i Storbritannien genom vilken den gav lån åt amerikanska företag. Räntan på lånen togs upp till beskattning i Storbritannien men var skattefri där på grund av det brittiska skatteavtalet med USA. Skatten återbetalades därför till den tyska banken men till skillnad från inhemska subjekt erhöll banken inte någon ränta på återbetalt belopp. Storbritannien hävdade att företag med olika hemvist inte befann sig i samma situation och att den tyska banken i själva verket blivit gynnsamt

behandlad eftersom banken inte skulle ha varit skattebefriad om den varit hemmahörande i Storbritannien.

EG-domstolen fann i dom 1993-07-13 att otillåten diskriminering förelåg och ansåg att en nationell allmän regel av det slag som den ifrågasatta medför olika behandling till nackdel för företag som inte har hemvist i Storbritannien. Den omständigheten att den tyska banken inte skulle ha varit skattebefriad för räntan om banken hade varit hemmahörande i Storbritannien ansågs inte relevant vid bedömningen av regeln som sådan.

Halliburton

Halliburton, C-1/93. Det holländska bolaget Halliburton Services BV (Halliburton) ingick i en amerikansk koncern tillsammans med ett tyskt systerbolag. Det tyska bolaget överförde tillgångarna i ett fast driftställe i Nederländerna till Halliburton. I det fasta driftstället ingick fast egendom för vilken förvärvaren var skattskyldig till stämpelskatt i Nederländerna. Enligt holländsk rätt medgavs emellertid skattebefrielse under förutsättning att de båda bolagen varit holländska. Nederländernas uppfattning var att det inte rörde sig om ett diskrimineringsfall eftersom det formella skattesubjektet för stämpelskatten var det holländska och inte det tyska bolaget.

EG-domstolen ansåg i dom 1994-04-12 att otillåten diskriminering förelåg och påpekade att beskattningen kunde ha en negativ ekonomisk inverkan på försäljningsvillkoren för det tyska bolaget och detta som ett resultat av att det inte etablerat sig i form av bolag i Nederländerna.

Wielockx

Wielockx, C-80/94. G.H.E.J. Wielockx var belgisk medborgare och bosatt i Belgien men praktiserade som sjukgymnast och uppbar all sin inkomst i Nederländerna. Han betraktades där som begränsat skattskyldig och nekades avdrag för avsättning till pensionsreserv i Nederländerna med motiveringen att beskattning vid upplösningen av reserven på grund av det holländsk-belgiska skatteavtalet skulle komma att ske i Wielockx hemviststat Belgien.

EG-domstolen fann i dom 1995-08-11 att otillåten diskriminering förelåg och ansåg att argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte rättfärdigade diskrimineringen. Förhållandet mellan avdragsrätt för kostnad och beskattning av intäkt kunde visserligen inte upprätthållas mot en och samma person på nationell nivå men däremot för de två staterna gemensamt genom den inbyggda reciprocitet som skatteavtal mellan två eller flera länder bygger på.

Asscher

Asscher, C-107/94. P.H. Asscher var medborgare i Nederländerna men bosatt i Belgien. Han bedrev verksamhet som egenföretagare i båda staterna. Härigenom ansågs gemenskapsrätten vara tillämplig vid en uppkommen skattefråga i Nederländerna, eftersom frågan inte kunde anses vara begränsad till rent interna förhållanden i det landet. I Nederländerna tillämpades två skatteskalor inom ett visst inkomstskikt, en för bosatta och med dessa likställda och en för icke-bosatta. För den senare kategorin gällde en förhöjd skattesats från 13 till 25 procent mot att dessa inte, såsom bosatta, erlade sociala avgifter på 22 procent. Avsikten med den högre skattesatsen var också att kompensera för en progressiv beskattning som personer med begränsad skattskyldighet i Nederländerna kunde undgå.

EG-domstolen konstaterade i dom 1996-06-27 att Asscher inte kunde undgå progressiv beskattning i Belgien och att Asscher därför i detta avseende befann sig i en jämförbar situation med en i Nederländerna bosatt person. Domstolen ansåg det inte godtagbart att Asscher bestraffades för att han inte var tvungen att betala sociala avgifter i Nederländerna. Vid en prövning huruvida skattesystemets inre sammanhang kunde motivera särbehandlingen fann domstolen att det inte fanns något samband mellan de olika skattesatserna och det sociala skydd personerna var tillförsäkrade och att regleringen i Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 saknar betydelse.

Futura och Singer

Futura och Singer, C-250/95. Det franska bolaget Futura Participations SA (Futura) innehade filialen Singer i Luxemburg. Såsom ej hemmahörande i Luxemburg kunde tidigare års förluster dras av mot årets vinst om förlusterna var hänförliga till inkomst i Luxemburg och att räkenskaper hölls i landet. Genom att inte uppfylla sistnämnda krav beskattades Singer schablonmässigt på en andel av Futuras totala inkomst och fick inte utnyttja tidigare års underskott.

EG-domstolen ansåg i dom 1997-05-15 att det första villkoret inte innefattade någon öppen eller dold diskriminering eftersom det finns ett ekonomiskt samband mellan beskattning av affärsverksamhet i en stat och därtill hänförliga förluster. EG-domstolen konstaterade vidare att ett system som överensstämmer med den skatterättsliga territorialitetsprincipen inte ska anses vara varken öppen eller dold diskriminering (p. 22). När det gällde det andra villkoret ansåg domstolen däremot att ett formellt krav att hålla separat bokföring i Luxemburg inte kunde godtas men att företaget likväl måste kunna visa att förlusten var hänförlig till källstaten.

ICI

ICI, C-264/96. Det brittiska bolaget Imperial Chemical Industries plc (ICI) ingick i ett konsortium som ägde ett brittiskt holdingbolag med ett antal verksamma dotterbolag både i och utanför Storbritannien. ICI yrkade avdrag för förlust hos ett av dessa brittiska dotterbolag. Bolagets yrkande avslogs med motiveringen att merparten av dotterbolagen till holdingbolaget inte hade säte i Förenade kungariket. Storbritannien förklarade sin inställning med att det inte var möjligt för den brittiska skattemyndigheten att kompensera en skattelättnad till följd av en förlust i ett brittiskt dotterbolag genom att beskatta vinsterna i dotterbolag som är etablerade utanför Förenade kungariket.

EG-domstolen påpekade i dom 1998-07-16 att även om bestämmelserna om etableringsfrihet i första hand syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör de samtidigt förbud mot att ursprungsstaten hindrar dess medborgare eller bolag från att etablera sig i en annan medlemsstat. I sak ansåg domstolen att den differentierade skattemässiga behandlingen var diskriminerande och inte kunde motiveras av att säkerställa ett enhetligt nationellt skattesystem eftersom det inte förelåg något direkt samband mellan avdrag för förluster i nationella dotterbolag och beskattningen av vinster i utländska dotterbolag.

Centros

Centros Ltd, C-212/97. Centros Ltd som registrerats i England som ett ”private limited company” med ett aktiekapital på £ 100, ansökte om att få registrera en filial i Danmark. Danska myndigheter nekade att registrera filialen med motiveringen att Centros Ltd inte bedrev någon verksamhet förutom den som skulle bedrivas i Danmark. Centros Ltd hade, enligt de danska myndigheterna, bildats endast för att undkomma att tillskjuta det aktiekapital som då krävdes för ett motsvarande danskt företag, 200.000 danska kronor.

EG-domstolen tog 1999-03-09 upp frågan om den danska inställningen var diskriminerande enligt etableringsrätten, EG-fördragets artikel 52. EG-domstolen konstaterade att visserligen har en medlemsstat rätt att förhindra dess medborgare att på ett otillbörligt sätt undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda sig av de möjligheter som ges i fördraget. I detta fall fanns det dock inga skäl att frångå den grundläggande etableringsfriheten. Det var alltså fråga om diskriminering enligt dåvarande artikel 52.

Compagnie de Saint-Gobain

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, C-307/97. Det franska bolaget Saint-Gobain SA, innehade ett fast driftställe i Tyskland, till vilket var knutet andelar i underliggande bolag både i och utanför Tyskland. I tysk

skattelagstiftning finns regler om skatteintegrering och resultatet i s.k. dominerade företag kan redovisas i ett dominerande. Detta gäller även fasta driftställen och utdelningar från underliggande bolag togs i det aktuella fallet upp i driftstället. Tyska bolag kan erhålla internationella koncernförmåner i form av skattebefrielse för utdelning och indirekt avräkning, vilket inte är fallet för fasta driftställen. Den tyska regeringen framhöll att situationen för obegränsat respektive begränsat skattskyldiga objektivt sett skiljer sig från varandra och att fasta driftställen t.ex. har en fördel jämfört med inhemska dotterbolag vid överföring av vinster till utländska huvud- eller moderbolag. Vidare hävdade Tyskland att bilaterala skatteavtal med tredje land inte omfattades av gemenskapens behörighetsområde.

EG-domstolen fann i dom 1999-09-21 att den aktuella särbehandlingen stred mot friheten att välja lämplig juridisk form för verksamhet i annan medlemsstat och att den inte kunde motiveras, eftersom möjligheten att i Tyskland beskatta utdelning var jämförbar i de båda situationerna. Vidare uttalade domstolen att skillnaden i behandling i skattehänseende inte kan motiveras av andra fördelar som filialer påstås ha och som skulle uppväga nackdelarna av de nekade skatteförmånerna. Även om det antas att sådana fördelar finns, kan de, enligt domstolen, inte motivera att skyldigheten att tillämpa principen om nationell behandling åsidosätts. Slutligen fann domstolen att medlemsstat i skatteavtal med tredje stat ska bevilja fasta driftställen förmåner under samma förutsättningar som gäller för inhemska bolag.

Baars

Baars, C-251/98. C. Baars var bosatt i Nederländerna och ägde 100 % av aktierna i ett irländskt bolag vilket inte var etablerat i Nederländerna. Enligt nederländsk rätt förmögenhetsbeskattades inte ett betydande aktieinnehav i ett bolag som var etablerat i Nederländerna. Skattemyndigheten i Nederländerna förmögenhetsbeskattade därmed Baars för aktieinnehavet. Baars överklagade beslutet och menade att det stred mot både etableringsfriheten i artikel 43 och artikel 56 som förbjuder restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna.

EG-domstolen konstaterade i dom 2000-04-13 att artikel 43 omfattade ovannämnda situation. En dylik förmögenhetsskatte-regel försvårar för en bosatt i en medlemsstat att etablera sig i en annan medlemsstat. Nederländska skattemyndigheten menade att regeln trots allt kunde rättfärdigas för att behålla kongruensen i det nederländska skattesystemet, eftersom den hade till syfte att lindra den dubbelbeskattning som uppstår då ett bolag i Nederländerna beläggs med bolagsskatt och aktieägaren med förmögenhetsskatt p.g.a. värdet på bolaget. I förevarande fall var

bolaget endast skattskyldigt i Irland och det fanns därmed ingen dubbelbeskattning att kompensera.

Domstolen avfärdade skattemyndighetens invändning bl.a. med att det i detta fall inte var fråga om direkt samband mellan avdrag och beskattning, vilket var fallet i Bachmann-domen, C-204/90, utan här handlade det om två olika skatter som belastade två olika skattesubjekt. Dessutom saknade frågan om bolagets beskattning betydelse vad gäller förmögenhetsbeskattningen för aktieägaren.

Metallgesellschaft/ Hoechst

Metallgesellschaft Ltd m.fl., Hoechst AG och Hoechst Ltd, C-397/98 och C-410/98. Metallgesellschaft Ltd hade givit utdelning till sitt moderbolag i Tyskland. Metallgesellschaft var då skyldiga enligt brittisk rätt att erlägga en särskild bolagsskatt i förtid. Denna skatt kunde sedan avräknas mot den allmänna bolagsskatt som senare skulle erlägga i Storbritannien. Den särskilda förtida bolagsskatten hade Metallgesellschaft inte varit tvungna att erlägga om moderbolaget hade haft hemvist i Storbritannien. På detta sätt drabbades Metallgesellschaft likviditetsmässigt jämfört med en brittisk koncern i samma situation och bolaget menade att det därmed stred mot artikel 43 i EG-fördraget.

EG-domstolen godtog i dom 2001-03-08 inte ”skattesystemets inre sammanhang” som en rättfärdigande grund av det skälet att det inte fanns ett direkt samband mellan det engelska dotterbolagets särskilda bolagsskatt och det i Storbritannien ej skattskyldiga tyska moderbolagets negativa särbehandling. Därmed stred den särskilda bolagsskatten mot artikel 43. Domstolen bedömde även att dotterbolaget hade rätt till ränta på det belopp som felaktigt tagits ut p.g.a. den särskilda bolagsskatten trots att föreskrift om ränta i förevarande fall saknades i den engelska lagstiftningen.

AMID

Algemene Maatschappij voor Investerings en Dienstverlening NV (AMID), C-141/99. Det belgiska bolaget AMID hade en filial i Luxemburg. Enligt skatteavtal mellan Belgien och Luxemburg undantogs resultatet från filialen i Luxemburg från beskattning i Belgien (exemptavtal). Det belgiska bolaget redovisade år 1981 en förlust i Belgien men en vinst för filialen i Luxemburg. År 1982 redovisades en vinst i Belgien. AMID yrkade då kvittning av denna vinst mot förlusten året innan. Den belgiska lagstiftningen medgav inte kvittning av förlust mot senare årsvinst i detta fall eftersom förlusten år 1981 skulle ha kvittats mot vinsten samma år i filialen. Det var dock inte möjligt eftersom enligt skatteavtalet skulle vinsten i filialen inte beskattas i

Belgien. Inte heller medgavs avdrag för förlusten mot vinsten i filialen enligt luxemburgsk lagstiftning.

EG-domstolen konstaterade i dom 2000-12-14 att p.g.a. den belgiska lagstiftningen kunde ett belgiskt bolag med filial i utlandet komma i sämre läge än ett belgiskt bolag med "filial" inom Belgien eftersom i det senare fallet kunde kvittning ske mellan vinst och förlust. En dylik kvittning kunde dock inte ske i förevarande fall. Detta stred mot artikel 43, etableringsfriheten, i EG-fördraget..

**Förhandsbesked
"Koncern-
bidrags-
fallet"**

Av RÅ 1993 ref. 91 II framgår att det vid tolkning av skatteavtals diskrimineringsbestämmelser inte finns utrymme att tillämpa två eller flera avtal samtidigt eftersom bestämmelserna i varje avtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalsslutande staterna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart. I ett senare förhandsbesked om tillämpligheten av den s.k. fusionsregeln i 2 § 3 mom. 2 st. SIL har SRN funnit att inte heller gemenskapsrättens regler på området möjliggör koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett annat svenskt koncernbolag som det tillsammans med dotterbolag i Nederländerna och Tyskland till fullo äger. Bolagen har överklagat förhandsbeskedet och RR har i begäran om förhandsavgörande ställt frågan om detta är förenligt med gällande gemenskapsrätt.

EG-domstolen har i dom 1999-11-18 (mål nr C 200/98) förklarat att det strider mot etableringsfriheten att inte ge samma skattelettnader oavsett om ägandet är fördelat på bolag i en eller flera andra medlemsstater med vilka Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul.

RR har i RÅ 2000 ref. 17 följt EG-domstolens utslag och fastslog att koncernbidrag kunde ges med avdragsrätt i förevarande fall.

Fr.o.m. 1 januari 2001 har reglerna för koncernbidrag i 35 kap. IL fått en ny paragraf, 2 a §, som innebär att ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt kvalificerat subjekt och som är hemmahörande inom EES ska behandlas som ett svenskt företag under vissa förutsättningar.

**Förhandsbesked,
utländskt skade-
försäkringsföretag**

I ett förhandsbeskedsärende var frågan om den särskilda schablonbeskattningen enligt 2 § 6 mom. 12 st. SIL avseende utländska skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige är diskriminerande.

RR har i dom RÅ 1999 ref. 58 funnit att redan medborgarskapsregeln i tillämpligt skatteavtal medför att sökandebolaget har rätt att för sin verksamhet i Sverige bli beskattad enligt samma regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag.

Förhandsbesked fåmansföretags- regler

Vid sådant förhållande saknade RR anledning att gå in på frågan om den svenska schablonbeskattningen också står i strid mot diskrimineringsförbud i gemenskapsrätten.

A och B ingick i en familj som ägde samtliga andelar i ett danskt bolag med dotterföretag i olika länder. De frågor som ställdes var om A och B kunde utnyttja alternativregeln i 3 § 12 c mom. 3 st. SIL vid beräkningen av kapitalunderlaget och om A och B kunde beakta löner i de utländska bolagen vid beräkningen av löneunderlaget enligt 3 § 12 d mom. SIL.

SRN besvarade frågorna nekande, dvs. alternativregeln kunde inte utnyttjas vad gäller utländska företag och löneregeln kunde inte utnyttjas eftersom löneutbetalningarna inte utgjorde underlag för svenska arbetsgivaravgifter.

RR kom i RÅ 2000 ref. 47 till samma slutsats som SRN avseende de svenska interna reglerna. Däremot fann RR att de aktuella reglerna var diskriminerande enligt EG-rätten. De ansågs strida mot reglerna om etableringsfrihet i artikel 43 i EG-fördraget. Något förhandsbesked inhämtades inte från EG-domstolen. Jämför med RÅ 2000 ref. 38.

Frihet att tillhandahålla tjänster

Artikel 49:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen gradvis avvecklas under övergångstiden för medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan stat inom gemenskapen än mottagaren av tjänsten.

Rådet får med kvalificerad majoritet på förslag från kommissionen besluta att bestämmelserna i detta kapitel skall tillämpas även på medborgare i tredje land som tillhandahåller tjänster och som har etablerat sig inom gemenskapen.

Artikel 50:

Som "tjänster" i detta fördrags mening skall anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer.

Med tjänster skall särskilt avses verksamhet

- a) av industriell natur,
- b) av kommersiell natur,
- c) inom hantverk,
- d) inom fria yrken.

Utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet om etableringsrätt får den som tillhandahåller en tjänst tillfälligt utöva sin verksamhet i det land där tjänsten tillhandahålls på samma villkor som landet uppställer för sina egna medborgare.

...

Artikel 55:

Bestämmelserna i artiklarna 55-58 skall tillämpas på de sakområden som regleras i detta kapitel.

Safir

Safir, C-118/96. J. Safir var bosatt i Sverige och hade tecknat en kapitalförsäkring i Skandia Life, ett brittiskt försäkringsbolag. Enligt en tidigare ordning utgick särskild skatt på premiebetalningar avseende utländska försäkringar. Skatten var avsedd att skapa neutralitet mellan beskattningen av svenska och utländska försäkringsföretag och den kunde sättas ned om det utländska försäkringsföretaget var jämförligt beskattat med ett svenskt. Skatten utgjorde också en kompensation för det skattebortfall som skulle uppstå om skatt inte togs ut på sparande i utländska kapitalförsäkringar.

EG-domstolen uttalade i dom 1998-04-28 att de skyldigheter som åvilade en försäkringstagare av en utländsk försäkring i form av bl.a. registrering och betalning av skatten, uppgiftslämnande om det utländska företags skattesituation och osäkerhet hur denna påverkade den svenska skatten kunde leda till att en försäkringstagare avhöll sig från att teckna försäkringar i utländska försäkringsbolag och skapade hinder för sådana bolag att tillhandahålla sina tjänster på den svenska marknaden. Domstolen fann att premieskatten medförde inte godtagbara objektiva restriktioner med avseende på friheten att tillhandahålla tjänster och angav andra tänkbara system för att kompensera ett skattebortfall, exempelvis ett system med en schablonmässigt beräknad skatt på avkastningen av livförsäkringskapitalet, vilken kunde utgå på samma sätt på samtliga försäkringar oavsett om de var tecknade i ett inhemskt eller utländskt bolag.

Numera tas avkastningsskatt ut på utländska livförsäkringar, se avsnitt 2.5.2.6.

Fri rörlighet för kapital**Artikel 56:**

1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

2. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

...

Artikel 58:

1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser

eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

2. Bestämmelserna i detta kapitel skall inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med detta fördrag.

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.

Verkooijen

B.G.M. Verkooijen C-35/98. Verkooijen, som var bosatt i Nederländerna, erhöll utdelning från ett företag med säte i Belgien. Utdelningen beskattades i sin helhet i Nederländerna. Hade Verkooijen erhållit utdelning från ett företag med säte i Nederländerna hade en viss del av utdelningen undantagits från beskattning. Frågan, om det var diskriminerande enligt EG-rätten att behandla utdelning på olika sätt, beroende på om utdelningen kom från ett nederländskt företag eller från ett företag i en annan medlemsstat, hänsköts till EG-domstolen. Vid tidpunkten då frågan uppkom, före ikraftträdandet av det s.k. Maastricht-fördraget, reglerades den fria rörligheten för kapital genom artikel 67 och det s.k. kapitalliberaliseringsdirektivet, 88/361/EEG. Detta direktiv har i EG-domarna C-358/93 och C-416/93 Bordessa m.fl. ansetts ha s.k. direkt effekt.

EG-domstolen konstaterade i dom 2000-06-06 att utdelning från ett belgiskt företag till en person bosatt i Nederländerna omfattades av begreppet ”kapitalrörelse” enligt ovanstående direktiv. Detta innebar också att den olikbehandling som skedde beroende på om utdelningen kom från ett inhemskt eller ett utländskt företag var en restriktion mot fria kapitalrörelser.

Som rättfärdigande grund för att medge ett visst skattefritt utdelningsbelopp till personer som erhåller utdelning från ett nederländskt företag angav den nederländska regeringen bl.a. att det var för att lindra den ekonomiska dubbelbeskattning som uppstår i Nederländerna då både bolaget och den utdelningsberättigade beskattas. Dessutom hänvisade den nederländska regeringen till kongruensen i skattesystemet.

Dessa argument godtog dock ej av EG-domstolen. Vad beträffar kongruensen i skattesystemet har de godtagits då det varit fråga om ett direkt samband för samma skattskyldig. I detta fall berör det två olika skattskyldiga och två olika skatter.

Förhandsbesked fåmansföretags- reglerna

A innehade aktier i ett finskt företag. Fråga var om A, vid beräkningen av sitt löneunderlag enligt 3 § 12 d mom. SIL, kunde tillgoda räknas sig löner i det finska företaget och dess dotterbolag i utlandet som inte utgjorde underlag för svenska

arbetsgivaravgifter.

SRN fann att detta inte var möjligt enligt lagtexten i 3 § 12 d mom. SIL. SRN ansåg inte heller att den aktuella regeln var diskriminerande enligt EG-rätten.

RR menade dock, RÅ 2000 ref. 38, att regleringen får anses strida mot artikel 56 i EG-fördraget. Att det i detta fall stred mot artikel 56 och inte artikel 43 (jämför RÅ 2000 ref. 47) berodde enligt RR på att de uppgifter som lämnats i målet inte gav vid handen att A:s engagemang i de aktuella företagen var att anse som en etablering enligt artikel 43. Några rättfärdigande grunder för regleringen förelåg enligt RR inte heller. RR inhämtade inte förhandsavgörande från EG-domstolen.

**Förhandsbesked
tillskott av
kapitalbehandlad
reavinstegendom**

I ett förhandsbesked uppkom fråga huruvida de nya bestämmelserna i 3 § 1 h mom. 1 och 3 st. andra meningen SIL (SFS 1999:643) står i strid mot diskrimineringsförbud i skatteavtal och EG-rätten. SRN ansåg i förhandsbesked 1999-09-27 att förbudet enligt skatteavtalet inte var tillämpligt och uttalade följande beträffande gemenskapsrätten:

Allmänt gäller inom EG-rätten att ett land har rätt att införa bestämmelser om särbehandling så länge det är fråga om att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och skydda den egna skattebasen. Ett behov av att skydda den egna skattebasen aktualiseras när skattekrediter inte återförs till beskattning i den egna staten vid en upplösning av krediten (se Roger Persson SN 1995 s. 6). Förevarande bestämmelser förhindrar att en uppskjuten reavinstbeskattning i praktiken blir definitiv. Den särbehandling som uppkommer genom de aktuella bestämmelserna kan därför inte anses stå i strid med EG-rätten.

I artikel 43 behandlas den grundläggande rätten att etablera verksamhet i annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets medborgare. I förevarande fall är det enbart fråga om att Bolagets ägare övergår från att äga Bolaget direkt till att äga Bolaget indirekt. Det är därför enligt nämndens mening inte här fråga om en sådan form av etablering som avses i fördraget.

I artikel 56 behandlas rätten till kapitalets fria förlighet. Skattebestämmelser som behandlar utländskt kapital annorlunda genom att begränsa möjligheten till aktieförvärv med uppskjuten beskattning kan utgöra ett hinder för investerare i en stat att investera i en annan. Enligt artikel 58 1 a skall dock bestämmelserna i artikel 56 inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har investerat sitt kapital på olika ort. De åtgärder och förfaranden som avses får inte enligt punkten 3 i artikeln utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.

Det i artikel 58 1 a angivna undantaget torde bl.a. ha sin grund i det förhållandet att en majoritet av medlemsstaterna har bestämmelser i sina skattelagstiftningar som medför att utdelning från bolag i den egna staten beskattas lindrigare än utdelning från bolag i andra stater. Medan utdelning från den egna staten enligt bestämmelserna ifråga medför rätt för den skattskyldige att från den egna skatten avräkna den på utdelningen

belöpande bolagsskatten föreligger inte annat än i undantagsfall, som ett resultat av ömsesidiga åtaganden i bilaterala dubbelbeskattningsavtal, någon sådan rätt när fråga är om utdelning som erhållits från utlandet. Detta leder ofta till att utdelning från utlandet blir föremål för dubbelbeskattningsmedan utdelning från den egna staten enkelbeskattas. Även i förevarande fall är det fråga om skattebestämmelser som syftar till att investeringar som görs med skattelättnader också beskattas i samma stat. SRN finner med hänsyn härtill att de i artikel 58 1 a angivna undantaget är tillämpligt i förevarande fall.

Förhandsbeskedet har överklagats till RR och RR har begärt förhandsavgörande hos EG-domstolen.

Förhandsbesked lex ASEA

I en ansökan om förhandsbesked frågade P om han var befriad från statlig inkomstskatt avseende värdet av de aktier som skulle delas ut. Moderbolag i den koncern som delade ut aktierna var ett brittiskt bolag. Enligt dåvarande regler i 3 § 7 a mom. SIL (de s.k. lex ASEA-reglerna) krävdes för skattefrihet att moderbolaget i den utdelande koncernen var svenskt.

SRN ansåg visserligen att den svenska regeln stred mot artikel 56, men att undantaget i artikel 58 1 a var tillämpligt i förevarande fall.

Genom RÅ 2000 ref. 40 fastslog RR att villkoret i 3 § 7 a mom. SIL att moderbolaget ska vara svenskt stred mot artikel 56. Undantagen i artikel 58 ansågs inte heller tillämpliga. Vidare saknades det skäl enligt RR att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Regeln i 3 § 7 a mom. SIL (42 kap 16 § IL) har, fr.o.m. den 1 januari 2001, ändrats så att moderbolaget kan vara ett utländskt bolag som hör hemma inom EES eller i en stat med vilket Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte (42 kap 16 a § IL), (se prop. 2000/01:22).

9.8.2 Andra rättsakter

Förordning EEIG

Ministerrådet introducerade 1985 genom en förordning en ny företagsform kallad *europiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)* som syftar till att förverkliga den inre marknaden och underlätta gränsöverskridande samarbete mellan i första hand små och medelstora företag. En grupperings verksamhet ska primärt ha samband med och komplettera samt utveckla de deltagande företagens ekonomiska verksamhet och resultat men får inte ersätta denna. Även om en intressegruppering inte är tänkt att utöva en självständig yrkesmässig verksamhet och skapa vinst hos sig själv kan det inte uteslutas att verksamheten genererar intäkter som kan hänföras till inkomst av näringsverksamhet.

Registrering

En intressegruppering bildas genom att medlemmarna träffar ett samarbetsavtal sinsemellan och låter registrera grupperingen i

den stat där den har sitt säte. I Sverige regleras sådan verksamhet genom lagen (1994:1927) om europeiska intressegrupperingar och PRV ska hålla ett särskilt EEIG-register. En gruppering med säte i Sverige är bokföringsskyldig här även om den inte driver näringsverksamhet. De regler om årsredovisning, redovisning i koncerner och revision som gäller handelsbolag är tillämpliga även på intressegrupperingar. Verksamheten ska ledas av en eller flera företagsledare, som företräder grupperingen utåt. En intressegruppering med säte i Sverige ska i vart fall ha en här bosatt bemyndigad person som på grupperingens vägnar kan ta emot delgivning. Medlemmarna är solidariskt ansvariga för grupperingens förbindelser.

De skattemässiga konsekvenserna av en intressegruppering och dess medlemmar framgår av avsnitt 3.1.1.

Förordningar om social trygghet

EU:s regler om social trygghet ska tillämpas i medlemsländerna. Bestämmelser härom finns främst i Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen och i Rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning 1408/71, se avsnitt 11.3.

Direktiv

Med hänsyn till de svårigheter att finna lösningar om enhetliga inkomstskattesystem i medlemsstaterna har arbetet under senare år, i enlighet med subsidiaritetsprincipen, fått inriktas på att undanröja gränsöverskridande hinder som är absolut nödvändiga för att förverkliga den inre marknaden. Under år 1990 antogs två direktivförslag, *moder-dotterbolagsdirektivet* och *fusionsdirektivet*.

Moder-dotterbolagsdirektivet

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moder- och dotterföretag i olika medlemsstater, det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet eller *Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (90/435/EEC)*, har tillkommit för att motverka dubbelbeskattning vid vinstutdelning från utländska dotterbolag. Direktivet utgår inte från hur det utdelande företaget beskattats utan föreskriver bl.a. att källskattefrihet ska råda om ett företag uppfyller villkoren i artikel 2 i direktivet. Artikel 2 har följande lydelse:

I detta direktiv avses med "bolag i en medlemsstat" varje bolag som
 a) upprättats i någon av de bolagsformer som anges i bilaga;
 Bilagan upptar följande bolagsformer:
 bolag i belgisk rätt som kallas "société anonyme/naamloze vennootschap", "société en commandite par actions/commanditaire vennootschap op aandelen", "société privée à responsabilité

limitée/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid” och de offentligrättsliga organ som är verksamma i enlighet med privaträttslig reglering;

bolag i dansk rätt som kallas för “aktieselskab” och “anpartsselskab”;

bolag i finsk rätt som kallas “oseakeyhtiö/aktiebolag”, “osuuskunta/andelslag”, “säästöpankki/sparbank” och “vakuutusyhtiö/ försäkringsbolag”;

bolag i fransk rätt som kallas “société anonyme”, “société en commandit par actions”, “société à responsabilité limitée” samt industriella och kommersiella offentligrättsliga företag;

bolag i grekisk rätt som kallas “anonume etairia”;

bolag i irländsk rätt som hänförs till “public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee, bodies registered under the Industrial and Provident Societies Acts or building societies registered under the Building Societies Acts”;

bolag i italiensk rätt som kallas “società per azioni”, “società in accomandita per azioni”, “società a responsabilità limitata”, samt offentlig- och privaträttsliga subjekt som bedriver industriell och kommersiell verksamhet;

bolag i luxemburgsk rätt som kallas “société anonyme”, “société en commandite par actions” och “société à responsabilité limitée”;

bolag i nederländsk rätt som kallas “naamloze vennootschap” och “besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”;

bolag som är bildade enligt portugisisk rätt och som hänförs till “commercial companies or civil law companies having a commercial form as well as other legal persons carrying on commercial or industrial activities”;

bolag i spansk rätt som kallas “sociedad anonima”, “sociedad comanditaria por acciones”, “sociedad de responsabilidad limitada” och de offentligrättsliga organ som är verksamma i enlighet med privaträttslig reglering;

bolag som är bildade enligt lagstiftningen i Storbritannien och Nordirland;

bolag i svensk rätt som kallas “aktiebolag”, “bankaktiebolag” och “försäkringsaktiebolag”;

bolag i tysk rätt som kallas för “Aktiengesellschaft”, “Kommanditgesellschaft auf Aktien”, “Gesellschaft mit beschränkter Haftung” och “bergrechtliche Gewerkschaft”;

bolag i österrikisk rätt som kallas “Aktiengesellschaft” och “Gesellschaft mit beschränkter Haftung”.

b) enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara hemmahörande i den staten och som inte enligt avtal med en tredje stat om undvikande av dubbelbeskattning anses vara hemmahörande utanför Gemenskapen;

c) dessutom är skattskyldigt, utan möjlighet till valfrihet eller undantag, för någon av följande skatter:

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting i Belgien;
- selskabsskat i Danmark;
- yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund i Finland;
- impôt sur les sociétés i Frankrike;

- Phoros eisodematos nomikon prosopon kerdoskopikou karakteria i Grekland;

- corporation tax i Irland;
- imposta sul reddito delle persone giuridiche i Italien;
- impôt sur le revenu des collectivités i Luxemburg;

- vennootschapsbelasting i Nederländerna;
 - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas i Portugal;
 - impuesto sobre sociedades i Spanien;
 - corporation tax i Storbritannien och Nordirland;
 - statlig inkomstskatt i Sverige;
 - Körperschaftsteuer i Tyskland;
 - Körperschaftsteuer i Österrike;
- eller någon annan skatt som kan ha ersatt någon av de nämnda skatterna

Direktivet har implementerats genom 24 kap 22 § IL och 4 § KupL, se avsnitt 3.1.8.2

Denkavit

Denkavit, C-283/94, C-291/94 och C-292/94. Medlemsstaterna har enligt artikel 3 punkt 2 i direktivet rätt att villkora skattebefrielse av att moder-dotterbolagsrelationen består en viss minsta tid, dock längst i två år. Tyskland uppfattade direktivet vid implementeringen på så sätt att medlemsstaterna ägde föreskriva att innehavstiden skulle ha uppnåtts vid utdelningstillfället.

EG-domstolen ansåg i dom 1996-10-17 att direktivet inte ska tolkas så att den stipulerade innehavstiden behöver vara uppnådd vid utdelningstillfället utan kan uppfyllas i efterhand. Det kan nämnas att medlemsstaterna har rätt att ta ut en preliminär källskatt eller kräva t.ex. bankgaranti eller annan säkerhet för den skatt som kan komma att tas ut om kravet på innehavstid senare visar sig inte bli uppfyllt. I målen yrkat skadestånd avslogs då direktivet inte tydligt nog angav hur innehavstiden skulle beräknas.

Fusionsdirektivet

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem vid sådana fusioner, uppdelningar, överföringar av tillgångar och byten av aktier som gäller bolag i mer än en medlemsstat, det s.k. fusionsdirektivet, *Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States (90/434/EEC)*, har till syfte att möjliggöra affärsmässigt motiverade omstruktureringar inom EG utan omedelbara skattekonsekvenser. Beskattningen kan härigenom skjutas framåt i tiden till dess tillgångar lämnar den företagsgrupp som omfattas av skatteuppskovet. Detta förutsätter att skattemässig kontinuitet kan upprätthållas i den medlemsstat som har att bevilja uppskov. Sverige implementerade fusionsdirektivet genom OL i samband med EU-inträdet och från den 1 januari 1999 har regleringen av såväl inhemska som internationella omstruktureringar gjorts generell. Artikel 3 leden a och c i fusionsdirektivet motsvarar artikel 2 leden a och c i moder- dotterbolagsdirektivet (se ovan).

I bilaga till artikel 3 a i fusionsdirektivet ingår dock inte bolagsformen "société en commandit par actions" enligt fransk rätt.

Leur-Bloem

Leur-Bloem, C-28/95. A. Leur-Bloem var enda aktieägare och företagsledare för två verksamma holländska bolag. För att uppnå resultatutjämning mellan de båda bolagen skaffade hon ett holdingbolag i Nederländerna, till vilket aktierna i de rörelse-drivande bolagen överfördes genom ett aktiebyte.

Uppskov vid beskattningen i Nederländerna medgavs vid fusion genom aktiebyte om bytet gjordes "för att varaktigt samla verksamheterna i de båda bolagen i samma enhet, i finansiellt och ekonomiskt hänseende". Villkoret, som inte finns i fusionsdirektivet, har införts i Nederländerna för att motverka skatteflykt. Leur-Bloems begäran om uppskov avsågs av skatteinspektören som hävdade att villkoret för uppskov inte förelåg eftersom de två rörelsedrivande bolagen redan före aktiebytet hade samma aktieägare och företagsledare. Till saken hör att den nationelle lagstiftaren vid införlivandet av direktivets bestämmelser med nationell rätt hade beslutat att rent interna situationer skulle behandlas på samma sätt som de situationer som direktivet omfattar, detta för att bl.a. undvika att inhemska medborgare diskrimineras. En första grundläggande fråga blev om domstolen var behörig att lämna ett förhandsavgörande då aktiebytet begränsades till Nederländerna och inte bokstavligen omfattades av direktivet.

EG-domstolen ansåg i dom 1997-07-17 sig behörig att uttala sig i ärendet och anförde inledningsvis att när nationell lagstiftning anpassar rent interna transaktioner till den lösning som har valts i gemenskapsrätten, finns det ett intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från gemenskapsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt för att undvika att det i framtiden förekommer tolkningar som skiljer sig åt. I sak fann domstolen att artikel 2 d i direktivet inte kunde tolkas så långtgående som Nederländerna gav uttryck för. Vidare uttalade domstolen, i enlighet med proportionalitetsprincipen, att nationella bestämmelser, såsom de holländska, genom vilka vissa transaktioner automatiskt undantas från skattefördelar vare sig det verkligen är fråga om skatteflykt eller inte, går utöver vad som är nödvändigt för att förebygga skatteflykt. Skattemyndigheterna ska i stället företa en bedömning i det enskilda fallet och denna ska kunna underställas domstolsprövning. Vid en tolkning av begreppet "godtagbara kommersiella skäl" i artikel 11 ansåg domstolen slutligen att detta kräver mer än enbart en skattemässig förmån, såsom horisontell förlustutjämning.

**EG:s handräcknings- och in-
drivningsdirektiv**

För stater som ingår i EU gäller EG:s handräckningsdirektiv (77/779/EEC), se avsnitt 10.1.2.2 och indrivningsdirektiv (76/308/ E-EC) såvitt avser mervärdesskatt och punktskatter, se avsnitt 10.2.2.

Skadlig skattekonkurrens

Genom den bristande harmoniseringen på inkomstskatteområdet har stater under senare tid i allt högre utsträckning börjat använda skattesystemen som ett konkurrensmedel för att premiera utländska investeringar i den egna staten. Inom EU har år 1997 antagits ett åtgärds paket mot skadlig skattekonkurrens för att minska de snedvridningar som fortfarande förekommer på den inre marknaden, att förhindra betydande skattebortfall och att ge skattestrukturerna en mer sysselsättningsvänlig inriktning. De områden som anses särskilt angelägna är

- företagsbeskattning,
- beskattning av inkomster från sparande och
- frågan om källskatt på gränsöverskridande betalningar av räntor och royalties mellan företag.

På företagsbeskattningsområdet finns en särskild uppförandekod som riktar sig mot åtgärder som har eller kan få betydande inverkan på var inom EU ekonomisk verksamhet förläggs. De skatteåtgärder som avses i koden innefattar både bestämmelser i lagar eller andra författningar och administrativ praxis. Åtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå än den som normalt tillämpas i staten i fråga, anses vara potentiellt skadliga. Hänsyn bör bl.a. tas till

1. om förmånerna endast medges dem som inte är bosatta i medlemsstaten i fråga eller endast avser transaktioner med personer som inte är bosatta där, eller
2. om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget, eller
3. om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder förmånerna, eller
4. om reglerna för beräkning av vinsten från verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt allmänt vedertagna principer, särskilt de regler som godkänts av OECD, eller
5. om det inte finns några möjligheter till insyn i skatteåtgärderna, vilket inkluderar fall då lagstiftningen tillämpas mindre strikt och utan insyn på administrativ nivå.

En arbetsgrupp har tillsatts för att bedöma vilka skatteåtgärder som kan ingå i tillämpningsområdet för koden. Medlemsstaterna har åtagit sig att inte införa nya skadliga skatteåtgärder och uppmanas att avveckla sådana så fort som möjligt. Det åligger medlemsstaterna att informera varandra om gällande och planerade skatteåtgärder som kan omfattas av kodens tillämpningsområde. Arbetet består till stor del av att noggrant bedöma skatteåtgärdernas effekter på andra medlemsstater. Det ligger i sakens natur att undantag för att stödja den ekonomiska utvecklingen i bestämda regioner kommer att bedömas restriktivt. Särskild uppmärksamhet kommer därvid att ägnas åt svårigheter i regioner i de yttersta randområdena och på minde öar, utan att helheten och enhetligheten i gemenskapens rättsordning skadas. Medlemsstaterna ska verka för att principerna får så stor spridning som möjligt utanför gemenskapen.

Det får antas att internationella holdingbolag, huvudkontor, finansieringsbolag, licensbolag, captivebolag och samordningscentrer kommer att ingå i kartläggningen. För svenskt vidkommande kan behandlingen av utländska skadeförsäkringsföretag sannolikt komma att diskuteras (se avsnitt 9.8.1).

Direktivförslag om beskattning av sparande

Kommissionen har den 20 maj 1998 på uppdrag av Rådet presenterat ett direktivförslag om beskattning av sparande, ”*Council Directive (COM(98)295) to insure minimum effective taxation of savings income within the EU.*” Förslaget har dock stött på en hel del kritik och kommissionen har nu lagt fram ett nytt direktivförslag om beskattning av räntebetalningar som enskilda personer erhåller på sparande som placerats i andra medlemsstater – *Förslag till rådets direktiv i syfte att sörja för en effektiv beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar i gemenskapen (KOM (2001) 400 slutlig)*. Enligt det nya direktivförslaget ska medlemsstaterna lämna information till hemviststatens skattemyndighet för att effektivisera beskattning där. Det nya förslaget har ändrats i förhållande till det förra på det sättet att möjligheten att ta ut skatt i källstaten har slopats. Österrike, Luxemburg och Belgien föreslås dock under en övergångstid på sju år få ta ut källskatt, vilken i huvudsak ska överföras till spararens hemviststat. Definitionen av ränta i förslaget är mycket vid och omfattar inkomst av varje slag av fordran.

Direktivförslag om beskattning av ränta och royalty

Ett rådsdirektiv om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater har också tagits fram, ”*Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between parent companies and subsidiaries in*

different member states.” På samma sätt som enligt moderdotterbolagsdirektivet är syftet att undvika dubbelbeskattning vid utdelning, ränte- och royalty-betalningar mellan medlemsstaterna. Risken för dubbelbeskattning är emellertid större vid ränte- och royaltybetalningar, eftersom sådana inkomster hos mottagaren normalt är skattepliktig inkomst. Om mottagande företag redovisar en sammanräknad låg beskattningsbar inkomst finns risk att skatten i hemviststaten understiger uttagen källskatt.

Konventionen om skiljedomsförfarande vid internprissättning

Inom EU antogs år 1990 en konvention för undvikande av dubbelbeskattning i samband med justering av vinst i företag med intressegemenskap (*”Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (”(90/436/EEC”))*). Konventionen utgör ett komplement till förfarandet vid ömsesidig överenskommelse enligt OECD:s modellavtal (se avsnitt 8.3.4), som inte ger företag en garanti för en faktisk lösning av en dubbelbeskattningssituation. Konventionen gäller t.o.m. utgången av år 2004 och förlängs automatiskt om inte avtalsstaterna beslutar annat. (SFS 1999:1211 och prop. 1998/1999:118).

Rådgivande kommission

De behöriga myndigheterna ska enligt konventionen inrätta en rådgivande kommission om de misslyckas med att lösa frågan om dubbelbeskattning inom en tvåårsperiod från den tidpunkt då den först blev anhängiggjord av företaget hos en av de behöriga myndigheterna. Tvåårsperioden, som kan frångås genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna efter samtycke av berört företag, ska i det fall företaget överlämnat frågan för domstols prövning i stället räknas från den tidpunkt när dom meddelats av högsta instans.

Överlämnandet av ärendet till kommissionen ska inte hindra den avtalsslutande staten från att initiera eller fortsätta med rättsliga åtgärder eller åtgärder för administrativa sanktioner i fråga om samma ärende.

Kommissionens sammansättning

Kommissionen ska förutom ordförande, bestå av två representanter (eller efter överenskommelse en representant) från respektive berörd behörig myndighet och ett jämnt antal personer från en lista med personer som nominerats av respektive avtalsslutande stat. Varje stat utser fem personer.

Yttrande inom sex månader

Kommissionen ska yttra sig om hur den aktuella dubbelbeskattningssituationen ska lösas inom sex månader efter det att frågan överlämnats till kommissionen. De behöriga myndigheterna ska besluta om att undanröja dubbelbeskattningen inom en sexmånadersperiod efter det att kommissionen lämnat sitt yttrande. Myndigheterna kan avvika från det yttrande som lämnats av kom-

missionen. Lyckas de inte komma överens måste de följa kommissionens yttrande.

Andra förslag

Bland ytterligare förslag som framförts kan nämnas en bolagsform, kallad *europabolag*, som ska göra det möjligt att bedriva verksamhet i två eller flera medlemsstater inom ramen för ett och samma bolag utan att behöva bilda bolag i varje stat där bolaget är verksamt. Vidare har framtagits ett förslag om *rätt till förlustutjämnning inom koncerner*.

Ytterligare information kan erhållas via EU:s hemsida på Internet som har adress <http://europa.eu.int>.

