

MARTIN BERGLUND M.FL.

# Skatterättsliga aspekter på Lissabonfördraget

*Avsikten med denna artikel är tvåfaldig. Dels går vi översiktligt igenom de artiklar i EUF-fördraget som har skatteanknytning, dels beskriver vi de ändringar, oftast av marginell karaktär, som gjorts i EG-fördraget genom Lissabonfördraget.*

- 1 Inledning
- 2 EU-fördragets inledande artiklar, icke-diskriminering och fri rörlighet för unionsmedborgare
- 3 Reglerna om fri rörlighet
- 4 Statsstöd
- 5 Tillnärmning av lagstiftning genom lagstiftningsakter främst på området för indirekt skatt
- 6 Tillnärmning av lagstiftning genom lagstiftningsakter främst på området för direkt skatt
- 7 Mer om tillnärmning av lagstiftning, artiklarna 116 och 117 EUF
- 8 Lissabonfördragets konsekvenser för artikel 293 EG samt fördjudat samarbete

## 1 Inledning

*Gunnar Rabe*

De artiklar i det gamla EG-fördraget som behandlas i artikeln är de här:

- 1–5, 12, 14, 17–18 (inledande artiklar)
- 23–24 (fri rörlighet för varor)
- 39–42 (fri rörlighet för arbetstagare)
- 43–48 (fri etableringsrätt)
- 49–55 (fri rörlighet för tjänster)
- 56–60 (fri rörlighet för kapital)
- 87–89 (statligt stöd)
- 90–93 (bestämmelser om skatter och avgifter)
- 94–97 (tillnärmning av lagstiftning)
- 293 (undvikande av dubbel beskattning)

Den europeiska konstitutionen ändras på många sätt genom Lissabonfördraget. Bakgrunden till ändringarna var ”behovet av att förbättra och övervaka unionens och dess institutioners demokratiska legitimitet och öppenhet för

att föra dem närmare medlemsstaternas medborgare.”<sup>1</sup> Man behövde helt enkelt rensa upp i de tidigare fördragstexterna för att få dem mer ändamåls-  
enliga, bl.a. för att få ett beslutsförfarande anpassat till ett betydligt större  
antal medlemsstater.

Lissabonfördraget i sig är dock inte någon konstitution. Den tekniska lös-  
ning som valdes efter att projektet med en ny konstitution havererade år 2004  
var att i stället göra ändringar i de befintliga fördragen.

En av de mer synliga ändringarna är att man avskaffat den struktur med tre  
pelare vi hittills haft. Europeiska Unionen ersätter Europeiska gemenskapen  
(EG) som juridisk person och ges rätt att bl.a. ingå internationella överens-  
kommelser inom ramen för unionens befogenheter på hela dess verksamhets-  
område<sup>2</sup>. Rent generellt ökar Europaparlamentets roll, störst praktisk betydelse  
har förändringarna inom det straffrättsliga och polisära samarbetsområdet. På  
många områden går man över från krav på enhällighet i rådet till kvalificerad  
majoritet (enhällighetskravet på skatteområdet ändras dock inte).

Sammantaget ger förändringarna kraftfullare verktyg för EU-lagstiftaren  
för att agera än tidigare till följd av Europaparlamentets förstärkta inflytande.

Som utvecklas i avsnittet om EU-fördragets inledande artiklar är det osäkert  
vad den skatterättsliga innebörden blir av förändringen i fördragens ända-  
målsbestämmelser.

Fram till 1 december 2009 hade vi tre grundfördrag inom EU, *EU-fördra-  
get* (Fördraget om Europeiska unionen), *EG-fördraget* (Fördraget om upprät-  
tandet av Europeiska gemenskapen) och Euroatomfördraget (Fördraget om  
upprättandet av Europeiska atomenergigemenskapen). Främst är det EG-för-  
draget som vi använder inom skatterätten.

Både EU-fördraget och EG-fördraget ändras genom Lissabonfördraget<sup>3</sup>.

Namnet EU-fördraget blir kvar, men EG-fördraget ersätts med EUF-för-  
draget (Fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt). Eftersom de  
båda är ändringsfördrag har Lissabonfördraget samma formella ställning som  
exempelvis det tidigare Nicefördraget.

Genom Lissabonfördraget införs två nya begrepp för beslutsfattande, ordi-  
narie lagstiftningsförfarande och särskilt lagstiftningsförfarande. Det ordinarie  
lagstiftningsförfarandet motsvarar i huvudsak det nuvarande medbeslutande-  
förfarandet (artikel 251 EG, 289 EUF) och är det beslutsförfarande som ska  
användas som huvudregel. Det ordinarie lagstiftningsförfarandet innebär att  
Europaparlamentet och rådet på förslag av kommissionen gemensamt antar  
en förordning, ett direktiv eller ett beslut. Det särskilda lagstiftningsförfarande  
är en enklare beslutsprocess som innebär att en förordning, ett direktiv eller  
ett beslut antingen antas av Europaparlamentet med medverkan av rådet eller

<sup>1</sup> Bergström, Hettne och Södersten, Sieps 2008:11.

<sup>2</sup> Prop. 2007/2008:168 s.21.

<sup>3</sup> Lissabonfördraget av den 13 december 2007 om ändring av fördraget om Europeiska unio-  
nen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EUT 2007 C 306/1). Enklast  
hittas Lissabonfördraget på eur-lex.europa.eu under rubriken Fördrag, där det finns såväl i sin  
grundform som konsoliderat med övriga fördrag.

antas av rådet med medverkan av Europaparlamentet. Den exakta utformningen regleras olika beroende på det området som avses.<sup>4</sup>

På skatteområdet behålls dock som sagt den grundläggande bestämmelsen om att beslut fattas enbart i ministerrådet och med enhällighet. Dagens modell med att Europaparlamentet trots allt ska höras behålls. Formellt har och får dock parlamentet inget inflytande.

Genom Lissabonfördraget får nu EU-fördraget ett mer principiellt innehåll. Bestämmelser av mer funktionell karaktär samlas i EUF-fördraget. För oss som sysslar med skatter blir det i första hand EUF-fördraget som blir relevant.

Eftersom begreppet gemenskapen försvinner och ersätts av unionen byter EG-domstolen namn till EU-domstolen (engelska: The Court of Justice of the European Union). Förstainstansrätten byter namn till Tribunalen (engelska: The General Court) och begreppen EG-rätt och gemenskapsrätt försvinner också och ersätts av EU-rätt och unionsrätt. Gemensamma marknaden blir inre marknaden.

Som bekant hade Irland till en början svårt att acceptera fördraget. Den lagtekniska lösning som valdes var att göra till protokollet från det Europeiska rådets möte i juni 2009 foga följande uttalande: ”Bestämmelserna i Lissabonfördraget innebär inte, för någon av medlemsstaterna, någon som helst förändring av omfattningen eller genomförandet av Europeiska unionens befogenheter när det gäller beskattning.” Avsikten är att detta uttalande formellt ska fogas till fördraget i samband med ingående av nästa anslutningsfördrag.

Enligt artikel 6 EU ska unionen ansluta sig till Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, EKMR. För en anslutning krävs formellt en ändring av EKMR. En sådan tas med enhällighet av alla 47 medlemsstater, och kan därmed ta lite tid. Möjligen kan det bli klart i år. När EU anslutit sig till EKMR kan det förväntas att diskussionen om det är tillåtet med dubbelbestraffning i form av både skattetillägg och traditionellt straff i form av böter eller fängelse för samma handling, åter tar fart (jfr RÅ 2002 ref. 79, NJA 2004 s. 510 och RR:s dom 8133-08 från 17 september 2009). Det bör dock nämnas att frågan kommer att prövas dessförinnan på basis av gällande rätt än en gång eftersom Högsta domstolen i december 2009 meddelade prövningstillstånd i två mål rörande dubbelbestraffningsfrågan. I ett av målen hade Göta hovrätt inte tillåtit dubbelbestraffning med hänvisning till Zolotukhin-domen från Europadomstolen från 10 februari 2009<sup>5</sup>.

Också diskussionen om handläggningstiderna i skattedomstolarna kan förväntas förnyas. Enligt Skatteförfarandeutredningen<sup>6</sup> tillämpar Europadomstolen för övrigt en grov tumregel innebärande att handläggningstiderna inte bör överstiga mer än ett år per instans.

Lissabonfördraget trädde i kraft den 1 december 2009.

<sup>4</sup> Hettne och Langdal, s.46.

<sup>5</sup> *Sergey Zolotukhin v. Ryssland*, no. 14939/03, ECHR 2009.

<sup>6</sup> SOU 2009:59 s.654.

## 2 EU-fördragets inledande artiklar, icke-diskriminering och fri rörlighet för unionsmedborgare

*Martin Berglund*

### Inledning

De inledande artiklar som ska behandlas här är Lissabonfördragets motsvarigheter till de gamla artiklarna 1–5, 12, 14 och 17–18 EG. De delar av dessa artiklar som inte har tagits bort finns numera i artikel 1–4 i det ändrade EU-fördraget samt i artikel 18 och 20 EUF. Artiklarna förekom alltså tidigare i början av EG-fördraget, närmare bestämt i första och andra delen. Man kunde dela in dem i två grupper: dels regler om målen för EG-samarbetet och medlen för deras genomförande, dels direkt effektiva regler om icke-diskriminering och fri rörlighet.<sup>7</sup>

De nämnda reglerna om mål och medel kan alltså inte tillämpas direkt av nationella domstolar. Däremot har de, på grund av EG-domstolens ändamålsinriktade tolkningsmetod,<sup>8</sup> utgjort ett centralt tolkningsunderlag till de regler i EG-fördraget som har haft direkt effekt. Det är därför av stort intresse att undersöka i vilken omfattning dessa regler har förändrats i och med Lissabonfördraget. Om så är fallet finns det anledning att anta att tolkningen av de enskilda artiklarna om till exempel fri rörlighet också har förändrats, även om deras lydelse i stor utsträckning är densamma.

Reglerna om icke-diskriminering på grund av nationalitet och fri rörlighet för unionsmedborgare har haft viss betydelse i skattesammanhang. Artikel 18 EUF (tidigare artikel 12 EG) tillämpas då i kombination med artikel 20 EUF (tidigare artikel 18 EG). Det kanske mest uppmärksammade målet är C-403/03 *Schempp*, i vilket EU-domstolens tolkning var relativt försiktig och till fördel för medlemsstaterna. Principen om icke-diskriminering gäller i vart fall på detta område, precis som vid tillämpningen av de mer specifika reglerna om fri rörlighet.<sup>9</sup>

### Gemenskapens mål och medlen för deras genomförande

Målen med EG angavs i artikel 2 EG. EG skulle främja

- en harmonisk, väl avvägd och hållbar utveckling av näringslivet inom gemenskapen som helhet,
- en hög nivå i fråga om sysselsättning och socialt skydd,
- jämställdhet mellan kvinnor och män,
- en hållbar och icke-inflatorisk tillväxt,
- en hög grad av konkurrenskraft och ekonomisk konvergens,

<sup>7</sup> Enligt mål C-413/99 *Baumbast* har artikel 18 ensam direkt effekt när det gäller rätt till bosättning.

<sup>8</sup> Se mål 283/81 *CILFIT*.

<sup>9</sup> Skatteåtgärder prövas normalt sett mot någon av dessa specifika artiklar. Skälet är att beskattning normalt sett sker på grund av en ekonomisk aktivitet. Artikel 12 är som bekant subsidiärt tillämplig i förhållande till de specifika reglerna om fri rörlighet, se mål C-55/98 *Vestergaard*.

- en hög nivå i fråga om miljöskydd och förbättring av miljöns kvalitet,
- en höjning av levnadsstandarden och livskvaliteten, samt
- ekonomisk och social sammanhållning och solidaritet mellan medlemsstaterna.<sup>10</sup>

Målsättningen med EG återgavs i korthet också i artikel 2 i det gamla EU-fördraget. Här formulerades EU:s mål som helhet, varför artikeln innehöll en blandning mellan målen för de första, andra och tredje pelarna. Något som är av särskilt intresse är den sista strecksatsen, som anger att EU skulle ”fullt ut upprätthålla gemenskapens regelverk och bygga ut det samt [...] därvid överväga i vilken utsträckning den politik och de samarbetsformer som införs genom detta fördrag kan behöva revideras för att säkerställa effektiviteten hos gemenskapens mekanismer och institutioner”. Denna målsättning har ansetts utgöra ett visst stöd för, eller en kodifiering av, EG-domstolens effektivitetsorienterade tolkningsmetod.<sup>11</sup>

EG:s mål skulle uppnås genom upprättandet av en gemensam marknad och en ekonomisk och monetär union (EMU) samt genom ett fullföljande av den gemensamma politik eller verksamhet som avsågs i artiklarna 3 och 4.<sup>12</sup> I artikel 3 listades de områden på vilka EG kunde vidta någon form av (bindande eller icke-bindande) åtgärder. Som en fortsättning av vad som angavs om EMU i artikel 2 specificerades den ekonomiska politiken i artikel 4.<sup>13</sup> Vidare stadgades i artikel 14 att den inre marknaden ”gradvis” skulle upprättas, och genom andra punkten hänvisades vidare till de specifika reglerna om fri rörlighet.

De förändringar som sker genom Lissabonfördraget är tydliga redan på ytan. Genom att uppdelningen EG/EU försvinner upprätthålls inte längre de separata mål- och medelformuleringarna för EG. De grundläggande artiklarna i EU-fördraget, särskilt artikel 1–2 EU, byggs ut ytterligare genom artikel 2 och 3 i det ändrade EU-fördraget. Unionens *värden* slås fast i artikel 2, varefter unionens *mål* följer i artikel 3. Ett av målen är att främja unionens värden. Därefter följer ett antal andra mål, t.ex. främjandet av freden.

Upprättandet av den inre marknaden slås nu fast i artikel 3.3 i det ändrade EU-fördraget. Det sker genom en klart striktare formulering än den nuvarande artikel 14 EG. Samtidigt varvas detta medel (dvs. upprättandet av den inre marknaden) med förklaringen av vilka mål som ska uppnås därmed. Det för-

<sup>10</sup> Samtliga mål utom det första infördes i och med Maastrichtfördraget. Det första målet kompletterades då också med formuleringen om ”väl avvägd och hållbar”. Se Kapteyn & van Themaat, *The Law of the European Union and the European Communities* (4th ed., 2008) s.118 f.

<sup>11</sup> Kapteyn & van Themaat, a.a. s.116.

<sup>12</sup> Detta kan uttryckas som negativ respektive positiv integration. Före Maastrichtfördraget formulerades målen istället som (i) etableringen av en gemensam marknad och (ii) den gradvisa harmoniseringen av medlemsstaternas ekonomiska politik (artikel 2 i 1957 års Romfördrag).

<sup>13</sup> Beträffande relationen mellan artikel 2 och 4, se vidare Kapteyn & van Themaat, a.a. s.121 och 123 ff.

sta målet motsvarar i princip den fjärde strecksatsen ovan. Därefter formuleras ett nytt mål om ”en social marknadsekonomi med hög konkurrenskraft där full sysselsättning och sociala framsteg eftersträvas”. Det är alltså en omformulering av de andra och femte strecksatserna. Riktningen går tydligen mot en vidareutveckling av den ökade betoning av sociala värden vid sidan av de rent ekonomiska målen som startade i och med Maastrichtfördraget.<sup>14</sup>

Det är också möjligt att utläsa en annan förändring. I artikel 4.2 i det ändrade EU-fördraget finns uttryckliga hänvisningar till staternas ”nationella identitet” och ”det lokala och regionala självstyret”. Något som betonas är också staternas ”väsentliga statliga funktioner, särskilt funktioner vars syfte är att hävda deras territoriella integritet [...]”. Detta kontrasteras direkt mot principen om lojalitet med EU-samarbetet i artikel 4.3. Ytterligare en nyhet som är värd att notera är att den ovan nämnda kodifieringen av effektivitetsprincipen i artikel 2 EU försvinner i Lissabonfördraget.

Sammantagna skulle dessa förändringar kunna få vissa följder för tolkningen av fördragets specifika regler, bland annat om fri rörlighet, när det gäller direkt beskattning. Framförallt kan det diskuteras om den uttryckliga viktningen av de rent ekonomiska målen, bland annat om ekonomisk integration, mot sociala mål och territoriell integritet, kan få någon betydelse för den avvägning som EU-domstolen gör vid bedömningen av om nationella åtgärder, som visserligen hindrar den fria rörligheten, ändå kan rättfärdigas med hänsyn till andra intressen. De intressen som har erkänts har nämligen ofta varit av social eller territoriell karaktär.<sup>15</sup>

Möjligen kan alltså förskjutningen i fördragets inledande delar få resonans i tolkningen av de specifika reglerna. Samtidigt har emellertid bestämmelsen om den inre marknaden flyttats till en mer central position i fördraget, och givits en mer ovillkorlig formulering. Det är också tydligt att EG-domstolen redan vid tolkningen av det gällande fördraget gjort en avvägning. En förskjutning mot en mer försiktig tolkning av reglerna om fri rörlighet har därvid kunnat märkas.<sup>16</sup> Kanske har alltså Lissabonfördragets ändringar redan skett i EG-domstolens praxis.

### **Icke-diskriminering och fri rörlighet för unionsmedborgare**

Tidigare förbjöds, som nämnts, diskriminering på grund av nationalitet i artikel 12 EG. Detta förbud gällde inom fördragets tillämpningsområde och utan att påverka tillämpningen av någon annan fördragsbestämmelse.

<sup>14</sup> Förändringen framgår ännu tydligare längre fram i artikel 3.3. Där anges att bl.a. unionen ska ”bekämpa social utestängning [...] samt främja social rättvisa och socialt skydd”. Jfr även t.ex. artikel 9 EUF.

<sup>15</sup> Av undantagsgrunderna på skatteområdet kan nog de flesta sägas vara av territoriell karaktär, t.ex. säkerställandet av balansen mellan skattesystemen, en effektiv skattekontroll och bekämpandet av skatteflykt. Undantag med mer utpräglad socialt skyddssyfte märks tydligare på andra områden. Skydd för arbetstagare och konsumenter är exempel på detta, se t.ex. mål C-288/89 *Gouda* p. 14.

<sup>16</sup> Mål C-443/03 *Marks & Spencer* brukar nämnas som startpunkten för denna vändning.

Unionsmedborgare (artikel 17 EG) hade rätt till fri rörlighet inom EU (artikel 18 EG) om inte annat följde av de begränsningar och villkor som föreskrivs i fördraget eller i sekundärrätten. Artikel 12 ansågs, i kombination med artikel 17–18 EG, förbjuda diskriminerande behandling på grund av nationalitet när unionsmedborgare har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet inom EU.

Bekämpandet av diskriminering anges, utan närmare specificering, som ett av målen för EU, artikel 3.3 andra stycket i det ändrade EU-fördraget. Artikel 18 EUF är (i princip) en kopia av den tidigare artikel 12 EG. Rätten till fri rörlighet för unionsmedborgare, som numera finns i artikel 20 EUF, sammanfogas i samma artikel som de tidigare artiklarna 17 EG (unionsmedborgarskapet) och 19–21 (andra rättigheter som följer med unionsmedborgarskapet). Det anges därvid att unionsmedborgare bland annat ska ha rätt till fri rörlighet. I slutet av artikel 20 EUF framgår också att den subsidiära karaktären av denna rättighet – både i förhållande till fördragen och till sekundärrätten – upprätthålls.

Vissa ändringar genomförs alltså i dessa artiklar. På grund av ändringarnas marginella karaktär är det emellertid mycket svårt att dra slutsatsen att de skulle få någon substantiell betydelse. Förutom omdisponeringen av artikel 17–18 EG sker egentligen inga förändringar alls. De tidigare artiklarna 12 och 18 behåller sina framskjutna platser i fördraget. Icke-diskriminering lyfts visserligen fram tidigt i det ändrade EU-fördraget som ett mål för unionen. Redan tidigare har det dock varit tydligt att förbud mot diskriminering på grund av nationalitet är fundamentalt för EU. Om fördragens ändrade regler om mål och medel för EU får genomslag i tolkningen av regler med direkt effekt, finns det inget som utesluter att detta också kan påverka artikel 18 och 20 EUF.

### 3 Reglerna om fri rörlighet

*Bertil Wiman*

EG-fördraget innehåller bestämmelser om den grundläggande fria rörligheten för varor, personer (inklusive etableringsrätten), tjänster och kapital. Detta är grundläggande rättigheter som varit föremål för en hel del avgöranden i EG-domstolen och Regeringsrätten. Den främsta förändringen i Lissabonfördraget sker med avseende på den fria rörligheten på kapital. För övriga rörligheter är det små förändringar, vilka i regel inte synes ha någon större materiell betydelse för inkomstbeskattningen. Det innebär att den tolkning av artiklarna om de fyra rörligheterna som EG-domstolen har gjort fortfarande är relevant.

Varor behandlas i 28–30 EUF (23–25 EG). Dessa innebär ingen skillnad mot tidigare. Gemenskapen innefattar en tullunion och tullar mellan medlemsstaterna är förbjudna. För inkomstbeskattningen är dessa artiklar inte betydelsefulla. Däremot har artikel 34 EUF (28 EG) tillämpats i ett fall avseende Frankrike gällande en särskild avsättningsmöjlighet för tidningsföretag som

var villkorad av att man anlidade inhemska tryckerier.<sup>17</sup> Denna artikel innehåller ett förbud mot kvantitativa importrestriktioner och är oförändrad.

När det gäller den fördragsfriheterna avseende tjänster, artikel 56–57 EUF (49–50 EG) har de inte ändrats i materiellt hänseende. Detsamma gäller etableringsrätten, artikel 49 och 54 EUF (43 och 48 EG). När det gäller arbetstagare, artikel 45 EUF (39 EG), har man bytt ordet arbetsvillkor mot anställningsvillkor. Detta innebär inte någon förändring av betydelse i skattehänseende.

Ett gemensamt drag för övriga fördragsfriheter är att de alla innehåller ett förbud mot öppen diskriminering av medborgare från övriga medlemsstater. Det är dock ovanligt att ett lands skatteregler öppet diskriminerar med hänvisning till medborgarskap. Vanligare är att det föreligger dold diskriminering genom att man lägger bosättningen till grund för en viss beskattningskonsekvens. Även dold diskriminering omfattas av diskrimineringsförbudet om förhållandena för den person som är bosatt utomlands är jämförbar med den som är bosatt i medlemsstaten.<sup>18</sup> Vidare har EG-domstolen ansett att bestämmelser som innebär hinder (restriktioner) för den fria rörligheten är fördragsstridiga. Det gäller oavsett om hindret föreligger i hemstaten eller i verksamhetsstaten.

En medlemsstats diskriminerande eller hindrande lagstiftning kan dock vara legitim, kunna rättfärdigas. När det gäller öppen diskriminering finns endast de rättfärdigande grunder som anges i anslutning till fördragsfriheterna tjänster och personer, se t.ex. artikel 45.3 EUF av vilken det följer att begränsningar kan motiveras med hänsyn till ordning, säkerhet och hälsa. Dessa grunder torde normalt inte kunna motivera öppet diskriminerande inkomstskatteregler. Någon ändring har inte skett av rättfärdigande grunderna ordning, säkerhet och hälsa. Vi återkommer till den fria rörligheten för kapital nedan.

Beträffande regler som negativt särbehandlar det gränsöverskridande elementet har EU-domstolen utvecklat den så kallade ”rule of reason”-doktrinen/testet. I korthet innebär den att den skall kunna motiveras av ett tungt (trängande) allmänintresse.<sup>19</sup> Föreligger ett sådant allmänintresse måste regeln vara ägnad, dvs. vara lämplig, att uppfylla detta allmänintresse. Vidare skall den vara proportionell, dvs. inskränkningen får inte gå längre än vad som erfordras för att uppnå målsättningen för densamma. Rent allmänt kan sägas att nationella bestämmelser oftast faller på det sistnämnda proportionalitetskriteriet.

I praxis har utvecklats ett antal rättfärdigande grunder.<sup>20</sup> Man brukar peka på att domstolen inte accepterat rent fiskala skäl för inskränkning av fördragsfriheterna, såsom att man riskerar att förlora skatteintäkter. Däremot har exempelvis förhindrande av skatteflykt, skattessystemets inre sammanhang

<sup>17</sup> 18/84 Commission v. France (1985).

<sup>18</sup> Se t.ex. C-279/93 Schumacker.

<sup>19</sup> Se t.ex. C-55/94 Gebhard för en sammanfattning av rule of reason-testet.

<sup>20</sup> Se utförligt om dessa Ståhl/Persson Österman, EG-skatte rätt, Iustus Förlag, 2 uppl. 2005 s.142 ff.



och territorialitetsprincipen i godtagits, givet att bestämmelserna har varit proportionella. Betydelsen av territorialitetsprincipen som rättfärdigande grund förefaller vara stadd i utveckling och EU-domstolens praxis de senaste åren visar att denna grund har fått ökad betydelse.<sup>21</sup>

En betydelsefull faktor vid proportionalitetsbedömningen är om det föreligger möjlighet till informationsutbyte mellan de berörda staterna. Förekomsten av ett utvecklat system för informationsutbyte mellan medlemsstaterna har nämligen ibland inneburit att domstolen ansett att inskränkande regler som motiverats exempelvis med hänvisning till behovet av skattekontroll inte varit proportionella eftersom kunskap om vad som händer i en annan medlemsstat kan fås från den staten. I detta sammanhang har domstolen pekat på att inom EU finns informationsutbytesdirektivet (77/799).<sup>22</sup>

Någon förändring av domstolens hantering av rättfärdigande grunder kan inte förväntas med hänsyn till att fördragsfriheterna avseende arbetstagare och tjänster samt etableringsrätten inte har ändrats i materiellt hänseende.

Fördragsfriheten kapital företer några särdrag jämfört med friheterna för tjänster och personer. Ett särdrag är att det är den enda rörligheten som också avser transaktioner med tredje land, dvs. med icke medlemsstater. Det framkommer i artikel 63 EUF (56 EG). Den är materiellt oförändrad.

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

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

I artikel 65 EUF (58 EG) ges möjlighet till undantag från rätten till rörlighet avseende kapital. Den lyder:

”1. Bestämmelserna i artikel 63 ska inte påverka medlemsstaternas rätt att  
b) 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 överträdelser 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 motiverad 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 fördragen.

<sup>21</sup> Se C-446/03 Marks & Spencer och C-231/05 Oy AA.

<sup>22</sup> Se t.ex. C-101/05 Skatteverket v. A.

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 63.

4. I avsaknad av åtgärder enligt artikel 64.3 får kommissionen eller, om ett beslut av kommissionen saknas tre månader efter den berörda medlemsstatens ansökan, rådet anta ett beslut som föreskriver att restriktiva skatteåtgärder som en medlemsstat vidtar med avseende på ett eller flera tredjeländer ska anses förenliga med fördragen om de är berättigade med hänsyn till något av unionens mål och förenliga med en väl fungerande inre marknad. Rådet ska besluta med enhällighet på ansökan av en medlemsstat.”

Punkterna 65.1 – 65.3 EUF är materiellt oförändrade. Den diskussion som förts är om innehållet i 65.1 och 65.3 EUF innebär en skillnad jämfört med fördragsfriheterna avseende tjänster och personer. Några motsvarande undantag finns ju inte uttalat i samband med dessa rättigheter. Enligt Ståhl/Persson Österman talar mycket för att den infördes 1992 i fördraget som en reaktion på domstolens restriktiva praxis, men att domstolen kommit att tolka bestämmelsen som en kodifiering av denna praxis snarare än som en utvidgning av medlemsstaternas möjligheter att ha bestämmelser som inskränker rörligheten för kapital.<sup>23</sup> Därmed skulle rörligheterna tjänst, personer och kapital vara likställda avseende förhållanden mellan medlemsstater. Eftersom ordalydelsen inte ändrats får man anta att man accepterat den tolkning som domstolen gjort med avseende på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna.

Frågan är dock vad som gäller kapitalrörelser mellan medlemsstat och tredje stat. Denna är intressant eftersom det enbart är denna fördragsfrihet som utsträcks till tredje stat. Skulle en transaktion kunna träffas av t.ex. både etableringsrätten och rätten till fria kapitalrörelser i förhållande till tredje stat, som fallet är vid etablering av dotterbolag, tar etableringsrätten över. Någon prövning av undantagen enligt kapitalreglerna sker då inte.<sup>24</sup> Vid transaktioner med tredje land som skall prövas enligt kapitalrörelserreglerna är möjligheterna att rättfärdiga begränsande nationella regler mer långtgående än avseende övriga fördragsfriheter.<sup>25</sup> Men särskilt när det gäller argumentet att en bestämmelse krävs av skattekontrollskäl kan frågan om existensen av ett effektivt informationsutbyte med den andra staten innebära att en inskränkande bestämmelse inte är proportionell.<sup>26</sup>

Enligt 64.2 får Europaparlamentet och rådet besluta om åtgärder beträffande kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar. Denna punkt är generell och tar inte särskilt sikte på skatteåtgärder. I den helt nya 65.4 ges medlemsstat möjlighet att till kommissionen ansöka om att denna skall anta ett beslut om att restriktiva åtgärder som en medlemsstat

<sup>23</sup> Ståhl/Persson Österman 2 uppl. s.143.

<sup>24</sup> Mål t.ex. C-492/04 Lasertec eller C-102/05 Skatteverket v. A och B.

<sup>25</sup> Se t.ex. Terra/Wattel, European Tax Law, 5 uppl. s.61 och där angivet rättsfall.

<sup>26</sup> Se t.ex. det ovan nämnda C-101/05 Skatteverket v. A.

vidtar med avseende på ett eller flera tredjeländer skall anses förenliga med fördragen om de är berättigade med hänsyn till något av unionens mål och förenliga med en väl fungerande inre marknad.

Det är inte helt lätt att förstå betydelsen av detta nya undantag. Man kan diskutera vilket upplevt behov den skall tillfredsställa. Inledningsvis synes det inte vara aktuellt att tillämpa undantaget om det föreligger nationella bestämmelser som inskränker etableringsrätten visavi tredje land. Skälet är att om en kapitalrörelse som tillika är en etablering äger rum, tar etableringsrätten över och den gäller inte tredje land. Något beslut enligt artikel 65.4 EUF behövs då inte.

Undantaget måste därför avse renodlade kapitalrörelser. Det är tänkbart att man varit osäker på om domstolen inte skulle acceptera begränsande nationella regler, därför att de inte är proportionella, exempelvis med hänvisning till ett skatteavtal mellan en medlemsstat och en tredjestat som innehåller en effektiv informationsutbytesartikel. Man kan också tänka sig att en medlemsstat skulle vilja införa schablonregler för att förhindra skatteflykt och där en medlemsstat vill ha ett beslut om att de är förenliga med fördragen även om det kan diskuteras om de är proportionella. Ett exempel kan vara nationella CFC-regler.

Något oklart är också villkoret att kommissionen kan ta ett beslut om åtgärderna "är berättigade med hänsyn till något av unionens mål och förenliga med en väl fungerande inre marknad." Beträffande fördragsfriheternas tillämpning inom EU kan väl sägas att de i sig måste anses vara berättigade med hänsyn till unionens mål och vara förenliga med en fungerande inre marknad. När det gäller nationella begränsande regler som ansetts kunna rättfärdigas inom EU, är dessa inte förenliga med unionens mål/inre marknad, men har accepterats som ett led i den intresseavvägning som rule of reason-testet innebär. En restriktiv skatteåtgärd för vilken godkännande söks enligt 65.4 EUF förefaller således inte kunna godtas om den inte är förenlig med en väl fungerande inre (EU) marknad. Däremot får åtgärden ha en sådan negativ inverkan om denna inverkan begränsar sig till den eller de avsedda tredje staterna givet att de är berättigade med hänsyn till något av unionens mål.

Avslutningsvis har det sedan tidigare funnits ett undantag relaterat till restriktioner som var i kraft i en medlemsstat antingen per 31 december 1993 eller vid en senare tidpunkt när stater inträdde i unionen. Artikel 64 EUF (57 EG) är i stort oförändrad men man har lagt till Bulgarien i punkten 1 och rätten att besluta om kapitalrörelser till eller från tredje land i 57.2 EG har delats upp på två punkter, 64.2 och 64.3 EUF, och kommissionen är inte längre angiven i beslutsprocessen.

## 4 Statsstöd – artikel 107–109 (87–89 EG)

*Gunnar Rabe*

EUF-fördragets artikel 107–109 innehåller dess statsstödsregler. Huvudregeln finns i artikel 107.1 som stadgar att alla former av stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, är oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Statsstödsreglerna har funnits med ända sedan tillkomsten av Romfördraget 1957. En av Romfördragets grundläggande idéer var att en inre marknad där varor, tjänster, personer och kapital fritt kunde röra sig mellan medlemsstaterna på ett väsentligt sätt skulle främja medborgarnas välbefinnande. Brister i och hinder för en fri konkurrens måste därför undanröjas. För detta sågs statsstödsregler som ett nödvändigt verktyg.

Efterhand som den inre marknaden har växt i betydelse har statsstödsreglerna blivit allt viktigare. Tidigare var tillämpningen främst inriktad på vissa sektorer som stål-, textil- och kemisektorerna<sup>27</sup>, men systemet har växt och utgör nu i stället ett heltäckande system för att motverka konkurrens-snedvridningar mellan medlemsstaterna. Reglerna påverkar till och med i vissa fall även länder utanför unionen. Ett betydelsefullt steg togs 1999 när reglerna om krav på återbetalning av olagligt stöd omarbetades och utvidgades.

Reglerna nämner inte ordet skatt, men är likväl tillämpliga på skatteområdet, vilket klarlades redan 1974 genom rättsfallet 173/73, Kommissionen mot Italien, som gällde nedsatta socialavgifter för textilsektorn. I praktiken betyder det på skatteområdet att alla undantag eller reduktioner av skattesatser för vissa företag kan ifrågasättas såsom utgörande statligt stöd i fördragets mening. Samma förhållande som för reglerna om fri rörlighet alltså.

Liksom fri rörlighetsreglerna tillämpas numera statsstödsreglerna årligen i ett stort antal fall. 42 % av de totala statsstödsbeloppen för EU27 utgör skattnedsättningar och skatteundantag<sup>28</sup>.

Ett för Sverige vanligt område där stöd har ansetts föreligga är sedan länge energiskatteområdet. Eftersom vi i förhållande till vår omvärld har så höga energiskatter måste energiintensiv industri, för att den ska kunna vara kvar, ha nedsättningar. Alla dessa nedsättningar utgör i princip statligt stöd och måste därför statsstödsprövas. Ett annat exempel är den sänkning av arbetsgivaravgifter för vissa tjänstebranscher som regeringen föreslog (men inte fullföljde) för några år sedan.

Utvecklingen på området skatter och statsstöd går mycket fort. Under de allra senaste åren har området direkt beskattning kommit alltmer i fokus och det kan förväntas att fallen där kommer att öka. Den holländska concern-

<sup>27</sup> Mederer et.al. EU Competition Law, Claves & Casteels, 2008, p. 2.

<sup>28</sup> Commission State Aid Scoreboard 2008, COM (2008) 751 final.

ränteboxen godkändes i juli 2009, efter att kommissionen först sagt nej. Ett spanskt system för gynnsammare skatteregler vid köp av utländska företag jämfört med inhemska, befanns i oktober 2009 vara olagligt. Enligt huvudregeln ska allt olagligt stöd återbetalas, men denna gång begränsades återbetalningen för en gångs skull till perioden efter den dag kommissionen inledde sin fördjupade granskning. Möjligen berodde det beslutet i sin tur på att miljarderna helt enkelt blev för många. Den typen av politiska överväganden förekommer inte sällan på området, men kan å andra sidan överprövas i Tribunalen och i EU-domstolen.

Kommissionen arbetar med att se över sitt gamla meddelande från 1998 om statsstödsregler för direkt beskattning av företag<sup>29</sup>, men arbetet är lagtekniskt svårt och har än så länge gått sakta.

På det hela taget förändras inte artikel 87–89 EG genom Lissabonfördraget. I praktiken är ändringarna bara rena följdändringar, dock med den skillnaden att kommissionens rätt att utfärda förordningar på området efter rådsbeslut enligt artikel 89 nu följer direkt av fördraget.

## 5 Tillnärmning av lagstiftning genom lagstiftningsakter främst på området för indirekt skatt (Artiklarna 110–113 EUF)

*Mikaela Sonnerby*

Artiklarna 110–113 EUF (artiklarna 90–93 EG) omfattar bestämmelser om skatter och avgifter. I artikel 110 EUF slås ett allmänt diskrimineringsförbud mot importerade<sup>30</sup> varor fast. Artikel 110 EUF är den mest centrala bestämmelsen på punktskatteområdet när det gäller förbud mot diskriminering.<sup>31</sup> Medlemsstaterna ska inte, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter som är högre än de skatter eller avgifter som läggs på liknande inhemska varor.<sup>32</sup> Medlemsstaterna ska inte heller lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.<sup>33</sup> Artikel 110 EUF utgör ett komplement till övriga artiklar i fördraget som har till uppgift att säkerställa den fria rörligheten för varor.<sup>34</sup>

Av bestämmelsens ordalydelse följer att diskrimineringsförbudet endast omfattar varor. Ytterligare en inskränkning i artikel 110 EUF enligt ordalydelsen är att diskrimineringsförbudet omfattar varor från andra medlemsländer. Det

<sup>29</sup> Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (98/C 384/03).

<sup>30</sup> På mervärdesskatteområdet används inte begreppen import och export vid handel mellan olika medlemsländer. Import och export avser handel med länder utanför EU, så kallade tredje länder.

<sup>31</sup> Olsson, Stefan, Punktskatter, Uppsala 2001, s.98 ff.

<sup>32</sup> Artikel 110 första stycket EUF.

<sup>33</sup> Artikel 110 andra stycket EUF.

<sup>34</sup> Farmer och Lyal 1994, s.35.

kan tolkas så att artikel 110 EUF endast är tillämplig på fall då varor förs in i landet och inte ut ur landet. Av målet *Statens Kontroll mot Larsen*<sup>35</sup> framgår dock att artikel 110 EUF omfattar både fall då varor förs in i ett medlemsland och fall då varor förs ut ur ett medlemsland.<sup>36</sup>

Enligt ordalydelsen av artikel 110 EUF är diskrimineringsförbudet endast tillämpligt om det är liknande varor som inte behandlas på samma sätt. För att fastställa om två varor är liknande använder EU-domstolen ett slags ”comparable use test”. Frågan som ska ställas är om varorna används på samma sätt.<sup>37</sup> Två varor kan exempel anses liknande när de befinner sig på samma produktions- eller marknadsföringsnivå och för konsumenten har samma karaktär och svarar mot samma behov.<sup>38</sup>

En vanlig fråga för EG-domstolen med anledning av artikel 90 EG (artikel 110 EUF) och likabehandling av liknande varor har varit hur medlemsländernas alkoholbeskattning får vara utformad.<sup>39</sup> Andra vanligt förekommande rättsfall på samma tema är mål som rör differentierad fordonsskatt.<sup>40</sup>

Domstolen använder sig av en extensiv tolkning av bestämmelsen. Ett exempel på det är målet *Kommissionen mot Belgien*<sup>41</sup>. Omständigheterna i fallet var så att en särskild skatt på trävaror beskattade både inhemska och importerade trävaruprodukter med 14 %. De importerade produkterna var oftast mer förädlade medan skatten på inhemska produkter togs ut på stående eller fällt timmer. Trots att skattesatsen var den samma slog EG-domstolen fast att bestämmelsen stred mot artikel 90 EG (artikel 110 EUF).<sup>42</sup> Beskattning på de importerade produkterna blev hårdare på grund av den högre graden av förädling.<sup>43</sup> Bestämmelsen har inte förändrats i och med ikraftträdandet av Lissabonfördraget. Artikel 110 EUF motsvarar ordagrant artikel 90 EG.

Artikel 111 EUF stadgar att för varor som exporteras till någon annan medlemsstat får återbetalning av interna skatter eller avgifter inte ske med högre belopp än som betalats. Artikel 111 EUF förhindrar förtäckt subventionering av export.<sup>44</sup> Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 91 EG.

Artikel 112 EUF reglerar befrielse och återbetalning av export samt utjämningskatter och utjämningsavgifter vid import. Bestämmelsen är endast tillämplig på andra skatter eller avgifter än omsättningskatter, punktskatter och andra indirekta skatter. Mervärdesskatt omfattas därför inte av artikel 112 EUF. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 92 EG. Skillnaden mellan

<sup>35</sup> 142/77 *Statens Kontroll mot Larsen*.

<sup>36</sup> 142/77 *Statens Kontroll mot Larsen*, p. 21–24, se även *Alhager* 2001, s.50.

<sup>37</sup> *Ståhl och Österman* 2006, s.74.

<sup>38</sup> *Ståhl och Österman* 2006, s.74.

<sup>39</sup> Se exempelvis 277/83 *Kommissionen mot Italien*, 243/84 *John Walker* och 196/85 *Kommissionen mot Frankrike*.

<sup>40</sup> Se exempelvis 112/84 *Humbolt*, C-134/94 *Jacquier* och C-421/97 *Tarantik*.

<sup>41</sup> 77/69 *Kommissionen mot Belgien*.

<sup>42</sup> 77/69 *Kommissionen mot Belgien*, p. 10.

<sup>43</sup> 77/69 *Kommissionen mot Belgien*, p. 7.

<sup>44</sup> *Farmer och Lyal* 1994, s.77.

artikel 112 EUF och artikel 92 EG är att det numera, i artikel 112 EUF, inte krävs ett rådsbeslut med kvalificerad majoritet för att vidta åtgärder enligt bestämmelsen. Det krävs endast ett rådsbeslut med enkel majoritet.

Av artikel 113 EUF följer att Rådet ska i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande enhälligt och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen. Artikel 113 EUF är grunden för harmoniseringen av mervärdesskatten.

Det nya beslutsförfarandet, det särskilda lagstiftningsförfarandet, medför inte någon förändring i beslutandeordningen i artikel 113 EUF jämfört med motsvarande artikel 93 EG.

I motsats till artikel 93 EG framgår det inte av ordalydelsen i artikel 113 EUF att förslag ska initieras av kommissionen. Förändringen av ordalydelsen innebär dock ingen förändring i praktiken.<sup>45</sup> Ytterligare en skillnad mellan artikel 113 EUF och artikel 93 EG är att det i den första bestämmelsen finns en skrivning om att harmonisering ska ske om det är nödvändigt för att undvika snedvridning av konkurrensen. Den praktiska betydelsen av denna nya regel är i dagsläget oklar.

## 6 Tillnärmning av lagstiftning genom lagstiftningsakter främst på området för direkt skatt (artiklarna 114 och 115.1–2)

*Ulrika Gustafsson Myslinski*

### Inledning

I Lissabonfördraget regleras tillnärmning av lagstiftning inom det direkta beskattningsområdet, som inte är harmoniserat, genom förfarandet i artikel 115. Där föreskrivs att rådet vid antagande av direktiv om tillnärmning av lagstiftning i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknads upprättande eller funktion fattar beslut enhälligt och efter att Europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén hörts, i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande.<sup>46</sup> Tidigare motsvarades artikel 115 EUF av artikel 94 EG. Enligt artikel 94 lade kommissionen fram förslag till rådet om utfärdande av direktiv för tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkade på den gemensamma marknads upprättande eller funktion. Direktiven antogs också enligt artikel 94 EG enhälligt av rådet.

<sup>45</sup> Artikel 17.2 EUF jämfört med artikel 289 EUF.

<sup>46</sup> Se artikel 289.2 EUF.

Ytterligare ett beslutsförfarande av betydelse för tillnärmning av lagstiftning finns i artikel 114.1 EUF. Enligt artikeln ska rådet och Europaparlamentet besluta enligt ett ordinarie lagstiftningsförfarande för tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning som syftar till att upprätta den inre marknaden och få den att fungera. Det som huvudsakligen skiljer denna bestämmelse från artikel 115 är att både rådet och Europaparlamentet fattar beslut om lagstiftningsakten och att det huvudsakligen sker med kvalificerad majoritet.<sup>47</sup> Möjligheten att med kvalificerade beslut anta lagstiftningsakter avseende bestämmelser om skatter och avgifter avgränsas dock bort genom artikel 114.2. Artikel 114.1–2 i EUF-fördraget motsvarades i EG-fördraget av artikel 95.1–2. Där gavs rådet möjligheten att fatta beslut om åtgärder för tillnärmning av medlemsstaternas bestämmelser i lagar och andra författningar som syftade till att upprätta den gemensamma marknaden och få den att fungera.

### Direktiv på materiella området för direkt skatt

Eftersom artikel 95.2 EG inte tillät att det på skatteområdet antogs direktiv enligt det kvalificerade majoritetsförfarandet som angavs i artikel 95.1 EG har både ursprungsdirektiven och ändringsdirektiven på det direkta materiella beskattningsområdet antagits med grund i artikel 94 EG. Det har inneburit att beslut om direktiven fattats i rådet med samtliga medlemsstaters godkännande. Rättsutvecklingen på området har därför varit begränsad. De direktiv som har antagits är sparandedirektivet 2003/48/EG, ränte/royaltydirektivet 2003/49/EG, moder/dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och fusionsdirektivet 2009/133/EG.<sup>48</sup> Direktiven har också kompletterats av ändringsdirektiv.

Har införandet av Lissabonfördraget medfört några skillnader för antagandet av lagstiftningsakter innehållande materiella beskattningsregler? En skillnad som finns i artikel 115 EUF är att det på samma sätt som i artikel 94 EG är rådet som ska fatta beslut enhälligt, men i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, vilket tidigare inte föreskrevs.<sup>49</sup>

En annan skillnad i artikel 115 EUF jämfört med artikel 94 EG är att kommissionen hade exklusiv rätt att föreslå direktiv som skulle antas enligt artikel 94 EG. Denna exklusiva rätt att föreslå direktiv är borttagen ur artikel 115 EUF. Det innebär dock att det fortfarande kan vara kommissionen som föreslår en lagstiftningsakt, men förslaget till rättsakt kan också komma från annat håll.

Eftersom det i artikel 115 EUF endast talas om utfärdande av direktiv bör andra rättsakter vara förbjudna för att uppnå harmonisering på området för

<sup>47</sup> Se artiklarna 289.1 och 294 EUF.

<sup>48</sup> Moder/dotterbolags- och det tidigare fusionsdirektivet 90/434/EG antogs med beaktande av artikel 100 i Romfördraget, som motsvarar artikel 94 i EG-fördraget.

<sup>49</sup> Det särskilda lagstiftningsförfarandet beskrivs i artikel 289.2 EUF och innebär att rådet enhälligt ska anta ett förslag efter att ha hört Europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén.



direkt skatt.<sup>50</sup> Det kan därmed inte antas direkt gällande rättsakter, såsom förordning, på det direkta skatteområdet. Samma sak gällde enligt artikel 94 EG.

### Direktiv på området för administrativt samarbete i skatteärenden avseende direkt skatt

Det var under en period delvis oklart på vilken rättslig grund som rättsakter rörande området för administrativt samarbete i skatteärenden avseende direkt skatt skulle antas.

Kommissionen ansåg att sådana direktiv kunde antas med kvalificerad majoritet enligt artikel 95.1 EG och att regleringen i artikel 95.2 EG, som anger att ”bestämmelser om skatter och avgifter” inte får antas med kvalificerad majoritet enligt artikel 95.1 EG, skulle tolkas att endast avse direktiv innehållande materiella skatteregler. Konsekvensen av detta skulle bli att medlemsstaternas olika inställning till behov av administrativt samarbete inte lika starkt skulle påverka möjligheten att anta sådana direktiv såsom när det krävdes enhällighet. Rådet delade dock inte kommissionens tolkning av uttrycket ”bestämmelser om skatter och avgifter” och har hela tiden i stället varit av uppfattningen att direktiv avseende administrativt samarbete på det direkta skatteområdet ska behandlas på samma sätt som direktiv på samma område innehållande materiella skatteregler. Direktiven skulle således antas enhälligt enligt artikel 94 EG.

Så, vad är då ”bestämmelser om skatter och avgifter” och hade kommissionen eller Rådet rätt? EG-domstolen har vid två tillfällen tolkat uttrycket.

Eftersom det har varit kommissionens uppgift att föreslå direktiv till Rådet har den i sina förslag om administrativt samarbete i skatteärenden vid några tillfällen låtit artikel 95 EG utgöra grund för direktiven och därmed föreslagit antagande av direktiv på området med kvalificerad majoritet. Till exempel vid antagandet av Fiscalisprogrammet föreslog kommissionen den rättsliga grunden artikel 95 EG. Rådet följde förslaget och antog samarbetet med kvalificerad majoritet.<sup>51</sup>

När kommissionen sedan föreslog direktiv 2001/44/EG gjordes också det enligt artikel 95.1 EG. Det direktivet utvidgar direktiv 76/308/EEG om indrivning av skattefordringar till att också omfatta ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter på inkomst och förmögenhet samt försäkringspremier. Rådet ändrade dock grunden och antog slutligen direktivet på grundval av artiklarna 93 och 94 EG. Kommissionen anmälde beslutet till EG-domstolen och yrkade att direktivet var antaget på fel rättslig grund. EG-domstolen prövade frågan i rättsfall C-338/01 *Europeiska gemenskapernas*

<sup>50</sup> Ståhl, Persson Österman; EG-skatte rätt, upplaga 2, Iustus förlag, 2006, sid. 22–23.

<sup>51</sup> Europaparlamentets och rådets beslut nr 2235/2002/EG av den 3 december 2002 om antagande av ett gemenskapsprogram för att förbättra beskattningssystemens funktion på den inre marknaden (Fiscalisprogrammet 2003–2007).

*kommission mot Europeiska Rådet.*<sup>52</sup> Domstolen hade här att avgöra huruvida Rådet agerade korrekt genom att för direktivet 2001/44/EG välja den rättsliga grunden artiklarna 93 och 94 EG eller om det borde ha använt artikel 95 EG. Antagandet av en rättsakt där artiklarna 93 och 94 EG utgör grunden är möjligt eftersom båda artiklarna förutsätter enhällighet. Det är däremot inte möjligt att kumulera någon av de artiklarna med artikel 95 EG eftersom den artikeln stadgar kvalificerad majoritet.<sup>53</sup>

Vad gäller tolkningen av uttrycket ”bestämmelser om skatter och avgifter” i artikel 95.2 konstaterade domstolen att det inte finns några tolkningsanvisningar i fördraget och att ”[u]ttrycket är emellertid så allmänt avfattat att det omfattar inte bara hela skattesystemet, utan att det finns anledning att skilja mellan olika typer av skatter och avgifter, utan även samtliga aspekter av detta område, oavsett om det rör sig om materiella regler eller förfarandebestämmelser.”<sup>54</sup> Domstolen kom till slutsatsen att uttrycket ”bestämmelser om skatter och avgifter” i artikel 95.2 EG skall tolkas så att det inte bara omfattar bestämmelser om skattskyldighet för personer, skatteplikt för transaktioner, beskattningsunderlag, skattesatser och undantag utan även bestämmelser om metoder för indrivning av dessa.<sup>55</sup> Det innebar således att när ett direktiv utfärdades om ömsesidigt bistånd vid indrivning av skattefordringar skulle det antas genom enhälligt beslut enligt artikel 93 eller 94 EG, beroende på vilken typ av skattefordringar som reglerades.

Kommissionen ansåg dock att det inte var klart att tolkningen av ”bestämmelser av skatter och avgifter” i artikel 95.2 EG också omfattade bestämmelser på området för ömsesidigt bistånd i taxeringförfarandet. Kommissionen föreslog därför att rådet skulle anta direktiv 2003/93/EG som ändrade direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av behöriga myndigheter i medlemsstaterna på området direkt och indirekt beskattning till att omfatta försäkringspremier, men exkludera moms med artikel 95 EG som grund. Rådet antog dock det direktivet med grund i artiklarna 93 och 94 EG och samtidigt förordningen 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt med grund i artikel 93 EG.

Kommissionen anmälde också beslutet om rättslig grund för direktiv 2003/93/EG till EG-domstolen, som i mål C-533/03 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Europeiska Rådet*, fastslog också denna gång att tolkningen av orden ”bestämmelser om skatter” i artikel 95.2 EG på grund av ordens allmänna karaktär, ska de anses täcka alla områden av skatter, utan att göra någon åtskillnad mellan olika typer av arbetsuppgifter eller berörda skatter, samt också också alla aspekter av beskattning, oavsett om det rör sig om materiella regler eller formella regler. Domstolen ansåg också denna gång

<sup>52</sup> Rättsfallet har bland annat kommenterats av Henrik Paulander i *Europarättslig Tidskrift* 3/2004, s.468 *Rättslig grund för EG-rättsakter avseende administrativt samarbete på skatteområdet – Dom i mål C-338/01, kommissionen mot rådet.*

<sup>53</sup> C-338/01, p. 57–58.

<sup>54</sup> C-338/01, p. 63.

<sup>55</sup> C-338/01, p. 67.

det vara korrekt att artiklarna 93 och 94 EG var rättslig grund för åtgärder på området för ömsesidigt bistånd. Följaktligen innebär det att samma beslutsförfaranderegler ska tillämpas för åtgärder som vidtas på området för administrativt samarbete i skatteärenden som gäller för direktiv innehållande materiella skatteregler som biståndet avser.

### **Lissabonfördraget som grund för framtida direktiv vad gäller direkt beskattning**

I processen för en ny konstitution för Europeiska unionen har kommissionen fortsatt att hävda att antagandet av direktiv på området för administrativt samarbete i skatteärenden bör kunna ske med kvalificerade majoritetsbeslut.<sup>56</sup> Medlemsstaterna har i Lissabonfördraget inte tagit hänsyn till kommissionens begäran.

Sådana direktiv som avser direkt beskattning, både administrativa och materiella, anses direkt inverka på den inre marknaden och ska därför enhälligt antas av rådet enligt ett särskilt lagstiftningsförfarande i artikel 115 EUF. Lissabonfördragets införande har inte medfört någon maktöverföring till EU på området utan medlemsstaternas suveränitet kvarstår genom att enhällighet krävs. Kommissionen kan till och med anses ha förlorat en del inflytande genom att den inte längre har exklusiv rätt att föreslå lagstiftningsakter, som direkt inverkar på den inre marknads upprättande eller funktion.

## **7 Mer om tillnärmning av lagstiftning (artiklarna 116 och 117 EUF)**

*Mattias Dahlberg*

Den tredje delen av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF) avser unionens politik och inre åtgärder. Avdelning VII i den tredje delen av EUF gäller gemensamma regler om konkurrens, beskattning och tillnärmning av lagstiftning. Kapitel 3 i den avdelningen behandlar tillnärmning av lagstiftning. Här skall behandlas artiklarna 116 och 117 EUF, vilka motsvarades av artiklarna 96 respektive 97 i EG-fördraget.

Artikel 116 EUF avser fall när bestämmelser i medlemsstaternas lagar eller andra författningar framkallar en snedvridning av konkurrensen på inre marknaden. Den som har mandat att handla i sådana fall är kommissionen. Om kommissionen skulle finna att det finns sådan snedvridning skall den samråda

<sup>56</sup> Se t.ex. KOM(2003) 548 slutlig 17.9.2003 s.7. där kommissionen föreslår att avsteg från enhällighetskravet bör kunna göras t.ex. i fråga om beskattning som är knuten till den inre marknads funktion (dvs. modernisering och förenkling av befintlig lagstiftning, administrativt samarbete, åtgärder mot bedrägeri eller skatteflykt och åtgärder som rör tillämplig skattebas för bolag, men inte skattesatser, aspekter som rör den fria rörligheten för kapital i samband med bedrägeribekämpning, beskattning med anknytning till miljö, vissa aspekter av den sociala tryggheten, vissa åtgärder som rör pass samt den europeiska åklagarmyndigheten i samband med skyddet av unionens ekonomiska intressen).”

med de medlemsstater som saken gäller. För det fall att ett sådant samråd inte leder till något resultat, skall Europaparlamentet och rådet utfärda nödvändiga direktiv. Andra tillåtna och lämpliga åtgärder kan också beslutas.

Om en medlemsstat avser att införa en bestämmelse i lag eller författning som riskerar att medföra en snedvridning av konkurrensen, skall staten samråda med kommissionen, vilket följer av artikel 117.1 EUF. Efter detta samråd skall kommissionen föreslå en lämplig åtgärd för att undvika snedvridningen. Anta emellertid att medlemsstaten inte vill följa rekommendationen. Skall i ett sådant fall de andra medlemsstaterna vidta ensidiga åtgärder för att undanröja snedvridningen? Svaret på denna fråga är nej, vilket framgår av artikel 117.2. Det kan dessutom tänkas att en medlemsstat har en intern bestämmelse som endast har en snedvridande effekt för den staten, och inte för andra medlemsstater. I ett sådant begränsat fall av snedvridning skall inte artikel 116 tillämpas.

Artiklarna 116 och 117 mot snedvridande konkurrens mellan stater kan ses som ett komplement till reglerna mot statsstöd. Inom EU har det under åren företagits ett ganska omfattande arbete mot vad som har kallats ”skadlig skattekonkurrens”. Ett sådant arbete har också bedrivits av OECD, och det är alltså aktivt. Inom EU har det framförallt varit fråga om att vissa stater vid sidan om sina ordinarie skattesystem har parallella system med särskilt gynnsam beskattning i syfte att dra till sig utländska investerare.<sup>57</sup> Sådana stater kan benämnas ”parallellskattestater”.<sup>58</sup> Ett viktigt element i det europarättsliga arbetet mot skadlig skattekonkurrens är för övrigt sparandedirektivet (2003/48/EG), som medför krav på antingen informationsutbyte eller källskatt på räntebetalningar. En svaghet med direktivet är dock att det än så länge endast avser fysiska personers sparande. Ett annat viktigt medel mot skadlig skattekonkurrens har visat sig vara reglerna mot vissa former av statligt stöd. Det har visat sig att särskilt gynnsam beskattning kan utgöra sådant otillåtet statsstöd.<sup>59</sup> Det kan diskuteras om det inte i stället för statsstödsreglerna hade varit naturligare att använda de bestämmelser mot snedvridande konkurrens som numera finns i artiklarna 116 och 117 EUF. Dessa regler synes vara enklare att tillämpa, och det finns inget i deras ordalydelse som verkar hindra att de används även i förhållande till skattekonkurrens.

<sup>57</sup> EU:s och OECD:s arbete mot skadlig skattekonkurrens behandlas ur ett svenskt perspektiv i Dahlberg, *Tax competition in Europe (Sweden)*, Ed. W. Schön, IBFD, Amsterdam, 2003, s.447–470.

<sup>58</sup> Se Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Iustus förlag, Uppsala, 2000, särskilt kap. 2.

<sup>59</sup> Se särskilt Aldestam, *EC State aid rules applied to taxes*, Iustus förlag, Uppsala, 2005.

## 8 Lissabonfördragets konsekvenser för artikel 293 EG samt fördjupat samarbete

Jérôme Törner Monsenego

### Avskaffandet av artikel 293 EG

Artikel 293 EG indikerar bl.a. att medlemsstaterna ” skall i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa (...) avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen”. EG-domstolen har alltsedan *Gilly*-målet säkerställt att artikel 293 EG inte har direkt effekt<sup>60</sup>. EG-rätten gav alltså ingen skyldighet till medlemsstaterna att sluta skatteavtal och faktiskt undanröja dubbelbeskattning, även om EG-domstolen i flera mål har funnit att en olikbehandling som lett till dubbelbeskattning kan strida mot de grundläggande friheterna<sup>61</sup>.

Genom Lissabonfördraget har artikel 293 EG avskaffats helt. Eftersom denna bestämmelse skapade osäkerhet kring dess effekter skulle man utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv kunna vara nöjd med avskaffandet. Frågan är emellertid vad avskaffandet kan komma att få för konsekvenser på skatteområdet. Skälet till borttagandet är oklart: tycker medlemsstaterna att målet att undanröja dubbelbeskattning har nåtts? Eller är det inte ett mål längre? Skulle det nya fördraget räcka för att undanröja dubbelbeskattning? Har medlemsstaterna velat begränsa EU-domstolens inflyttande på skatteområdet?

Då artikel 293 EG var vag och hade en begränsad effekt enligt praxis så borde det inte bli något starkare krav på att undanröja dubbelbeskattning av det nya fördragets ordalydelse. Men eftersom EG-domstolen i flera mål (baserade på en diskrimineringsanalys snarare än på artikel 293 EG) har krävt att en medlemsstat undanröjer dubbelbeskattning, är det inte osannolikt att domstolen fortsätter på samma linje. Avskaffandet skulle i så fall inte ha några större effekter på EU-domstolens praxis, vilket kanske inte överensstämmer med medlemsstaternas vilja om det är så att avskaffandet var tänkt att faktiskt tillåta dubbelbeskattning inom unionen. EU-domstolen skulle också kunna bli mer krävande gentemot medlemsstaterna om den tycker att artikel 293 EG hindrade den från att undanröja dubbelbeskattning då dess lydelse inte ställde något krav på att *de facto* göra det. Å andra sidan, om domstolen tolkar avskaffandet av artikel 293 EG som en vilja från medlemsstaterna att tillåta dubbelbeskattning skulle den kunna ändra sin praxis och vara mindre krävande mot medlemsstaterna även i situationer där en olikbehandling förekommer. Slutsatsen verkar därför tala för att domstolen kommer att ha en relativt sett stor frihet med att tolka avskaffandet av artikel 293 EG.

<sup>60</sup> Mål C-336/96 *Gilly*, punkt 16: ”(ä)ven om avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen utgör ett av fördragets syften, framgår av denna bestämmelses lydelse att bestämmelsen som sådan inte kan ge enskilda rättigheter som kan åberopas vid nationella domstolar”.

<sup>61</sup> Se t.ex. mål C-319/02 *Petri Manninen*, mål C-170/05 *Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, mål C-379/05, *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst*, mål C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*.

En annan aspekt som bör beaktas är avskaffandets betydelse för skiljemannakonventionen<sup>62</sup>. Artikel 293 EG (då artikel 220 EG) åberopas i skiljemannakonventionens inledning som en grund för konventionen: ”(t)he high Contracting Parties to the Treaty establishing the European Economic Community, desiring to give effect to Article 220 of that Treaty, by virtue of which they have undertaken to enter into negotiations with one another with a view to securing for the benefit of their nationals the elimination of double taxation, considering the importance attached to the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, have decided to conclude this Convention”.

När nu artikel 293 EG försvunnit från fördraget, vad blir effekten på skiljemannakonventionen? Denna fråga är svårbesvarad. Man skulle kunna hävda att inledningen i konventionen borde spegla medlemsstaternas vilja. Om medlemsstaterna beslutar att avskaffa artikel 293 EG kan man undra om deras vilja att undvika dubbelbeskattning, baserat på skiljemannakonventionen, lever kvar: avskaffandet av artikel 293 EG skulle kunna leda till att konventionen tappar sitt syfte. En konsekvens skulle kunna vara att medlemsstaterna vägrar att ingå i en ömsesidig överenskommelse grundad på skiljemannakonventionen, eller vägrar att implementera rådgivande kommitténs förslag till beslut. Risken kan finnas framförallt om två medlemsstater har slutit ett skatteavtal som inte innehåller någon skiljemannaklausul efter skiljemannakonventionens ikraftträdande, vilket då skulle peka på deras motvilja att undanröja dubbelbeskattning genom skiljedom<sup>63</sup>.

Detta resonemang är dock inte helt övertygande: medlemsstaterna har bestämt att bli bundna genom ratifikation<sup>64</sup>, vilket uttrycker deras samtycke. Enligt Wienkonventionen om traktaträtten<sup>65</sup> blir medlemsstaterna bundna på det sättet. Dessutom har skiljemannakonventionen blivit en del av nationell lagstiftning<sup>66</sup> genom ratifikation. Det enda argument som skulle kunna sätta skiljemannakonventionen ur kraft verkar vara frågan om avskaffandet av artikel 293 EG är en fundamental förändring av omständigheterna<sup>67</sup>. Wienkonventionen kräver dock att två villkor uppfylls för att de förändrade omständigheterna ska sätta en traktat ur kraft eller frånträda den: förhanden-

<sup>62</sup> Konvention 90/436/EEG av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap.

<sup>63</sup> Ett exempel som rör Sverige är skatteavtalet med Polen, slutat den 19 november 2004.

<sup>64</sup> Se artikel 17 i skiljemannakonventionen.

<sup>65</sup> Enligt artikel 5, Wienkonventionen om traktaträtten, borde denna vara tillämplig på skiljemannakonventionen. Se artikel 5 i Wienkonventionen om traktaträtten: ”(d)enna konvention äger tillämpning på traktater som utgör stiftelseurkunder för en internationell organisation och traktater antagna inom en internationell organisation med förbehåll för vederbörande organisations i detta hänseende relevanta regler”.

<sup>66</sup> Se lagen (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap.

<sup>67</sup> Se artikel 62, Wienkonventionen om traktaträtten.

varon av dessa omständigheter ska utgöra en väsentlig förutsättning för parternas samtycke till att vara bundna av traktaten (i), samt verkningarna av denna förändring genomgripande ändrar räckvidden av de förpliktelser som återstår att fullgöra enligt traktaten (ii).

Dessa två villkor verkar inte vara uppfyllda; när det gäller det första villkoret kan man konstatera att eftersom artikel 293 EG inte har upprättats för att ha direkt effekt och binda medlemsstaterna att undanröja dubbelbeskattning borde den inte anses vara en väsentlig förutsättning för parternas samtycke. Det kan vara så att medlemsstaterna bestämt sig för att upprätta skiljemannakonventionen för att täcka artikel 293 EG:s svagheter, vilket skulle utesluta att artikel 293 EG i sig var en väsentlig förutsättning för parternas samtycke. Hade artikel 293 EG inte funnits i EG-fördraget år 1990 kan man även tänka sig att medlemsstaterna ändå hade upprättat skiljemannakonventionen, vilket förstärker de ovan nämnda slutsatserna.

När det gäller det andra villkoret kan det argumenteras att hela konventionen är ratificerad; genom ratifikation har medlemsstaterna godkänt hela konventionen, och dess artiklar borde anses ha ett högre värde än dess inledning. De förpliktelser som medlemsstaterna skall fullgöra påverkas inte, i sig, av avskaffandet av artikel 293 EG, framförallt då det är oklart varför medlemsstaterna har avskaffat artikel 293 EG i samband med Lissabonfördraget. Även om medlemsstaterna explicit hade uttryckt att dubbelbeskattning tillåts så skulle de ändå kunna vara villiga att undanröja den i vissa fall, såsom genom skiljemannakonventionen. I avsaknad av explicit vilja från medlemsstaterna kan det därför knappast argumenteras att skiljemannakonventionen har satts ur kraft genom avskaffandet av artikel 293 EG i samband med Lissabonfördraget. Man dock inte vara säker på att alla medlemsstaterna kommer att resonera på detta sätt.

### Fördjupat samarbete

Fördjupat samarbete har något förändrats i samband med Lissabonfördraget. Fördjupat samarbete skulle kunna vara ett aktuellt alternativ för att införa en gemensam bolagsskattebas, då medlemsstaterna troligen inte kommer att uppnå enighet i denna fråga. Lissabonfördraget innebär att det behövs minst nio medlemsstater för ett fördjupat samarbete<sup>68</sup>, medan det räckte med åtta i det gamla EU-fördraget<sup>69</sup>. Man kan anta att detta beror på att fler länder har blivit medlemmar sedan Nicefördraget. Enligt det gamla EU-fördraget räckte det med kvalificerad majoritet för att rådet skulle godkänna ett fördjupat samarbete<sup>70</sup>, medan Lissabonfördraget kräver att de medlemsstater som planerar

<sup>68</sup> Se artikel 20(2) i det nya EU-fördraget.

<sup>69</sup> Se artikel 43(g) i det gamla EU-fördraget.

<sup>70</sup> Se artikel 40a(2) i det gamla EU-fördraget.

att införa ett fördjupat samarbete själva uppnår enighet i denna fråga<sup>71</sup>. Detta verkar ju logiskt för att undvika att medlemsstater som inte är med ett potentiellt fördjupat samarbete hindrar de andra från att göra så.

Till följd av Lissabonfördraget kan alltså de medlemsstater som vill införa ett fördjupat samarbete göra det utan att behöva få samarbetet godkänt av de andra medlemsstaterna. Enligt det gamla EU-fördraget behövde man få samarbetet godkänt av en kvalificerad majoritet, vilket innebar att några medlemsstater kunde blockera ett beslut och hindra andra från att införa ett fördjupat samarbete.

Konsekvensen blir att om minst nio medlemsstater exempelvis skulle vilja införa en gemensam bolagsskattebas så kan de inte hindras av andra.

*Martin Berglund, Mattias Dahlberg, Jérôme Törner Monsenego, Ulrika Gustafsson Myslinski, Gunnar Rabe, Mikaela Sonnerby, Bertil Wiman, alla verksamma vid Uppsala Universitet och knutna till Stiftelsen Centrum för Skatterätt.*

---

<sup>71</sup> Se artikel 329 (2) EUF andra stycket, samt artikel 330 EUF.