

---

# 925

## 2005 – en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna?

AV MICHAEL LANG

### I. STÖDPUNKTER FÖR EN PRAXISÄNDRING

EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna tog sin början 1986. Det avgörande utslaget kom i målet *Kommissionen mot Frankrike*,<sup>1</sup> mera känt under beteckningen ”*avoir fiscal*”. I det målet och i många senare domar har EGD beskrivit en mängd nationella regler som inte står sig vid en prövning mot vad grundfriheterna kräver. De skattskyldiga och deras rådgivare var så gott som alla förtjusta över denna praxis. Vilken rättsfråga man än skickade upp till domstolen, nog blev den nästan alltid avgjord till den skattskyldiges fördel.

År 2005 kom en vändpunkt. EGD publicerade allt oftare avgöranden där domstolen fann att nationella regler antingen bara under vissa förutsättningar bröt mot EG-fördraget eller inte alls stred mot det. Många av dem som följer domstolens verksamhet har sedan dess utgått från att

1. EGD 1986-01-28, 270/83, *Kommissionen mot Frankrike* (”*avoir fiscal*”), REG 1986 Specialutgåva 389.

praxisändring har skett. Frågan är närmast av vilka skäl.<sup>2</sup> Politiskt tryck från medlemsstaternas regeringar kommer här i betraktande. En annan förklaring är ändringar i domstolens sammansättning. De har särskilt men inte enbart varit en följd av tillkomsten av nya medlemsstater och den därmed nödvändiga utvidgningen av domarkollegiet.

En analys som bedömer en praxisändring uteslutande med hänsyn till om de mål som underställs domstolen avgörs till de skattskyldigas eller deras regeringars fördel griper inte djupt nog. EGD kan ju faktiskt inte själv välja vilka mål den tar upp. De nationella domstolarna liksom Kommissionen har att bedöma de hänseenden i vilka EGD har att tolka fördragsrätten. Därför verkar det helt tänkbart att måltillströmningen gått i två faser. Först blev särskilt de mål underställda domstolen där det klart förelåg ett brott mot någon av grundfriheterna. Sedan, i en andra fas, prövas numera de konstellationer i vilka brott mot fördragsrätten inte så helt klart föreligger och domarna av det skälet också oftare kommer i samklang med medlemsstaternas bedömning.

Den som skulle vilja undersöka om en trendändring ägt rum måste därför gräva djupare och analysera de av EGD valda domskälen. I EGD:s praxis gäller det grundfriheternas användningsområde, jämförbarhetsprövningen, rättfärdigandeprövningen och proportionalitetsprövningen. I det följande ska EGD:s domar granskas och närmare undersökas om den praxis som utvecklades före 2005 i dessa hänseenden skiljer sig från den praxis som senare utvecklats.

## 2. PRAXIS BETRÄFFANDE GRUNDFRIHETERNA FÖRE 2005

### 2.1 GRUNDFRIHETERNAS ANVÄNDNINGSSOMRÅDE

De flesta av de fall som sedan 1986 hänskjutits till EGD har avsett förhandsavgöranden. I dessa fall har det i regel saknat betydelse vilka grundfriheter som varit tillämpliga. EGD kom redan tidigt fram till uppfattningen att de olika grundfriheterna måste tolkas enligt samma rättsliga

2. Jfr *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtsache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern?, *SWI* 2005, 365 (374 f.); *Die Presse*, Spielraum der Mitgliedstaaten wächst, 2005/36/02; *Lang, Marks & Spencer* – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils, *SWI* 2006, 3 (11 f.); *Kofler*, Europäische Grundfreiheiten, nationales Steuerrecht und die Rolle des EuGH (Teil II) *taxlex* 2006, 63 (70 f.); *Kofler*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH, *ÖStZ* 2006, 154 (165).

standarder.<sup>3</sup> Därför låg det också nära till hands att domstolen inte tillmätte någon större vikt åt frågan vilken grundfrihet som gällde i det aktuella fallet. Prövningen av den frågan överläts som regel till den hänskjutande domstolen.

Ett exempel på denna praxis är domen år 2004 i målet *de Lasteyrie du Saillant*.<sup>4</sup> Den hänskjutande domstolen frågade om det förelåg ett brott mot etableringsfriheten men EGD fullföljde inte den frågan:

”Med anledning av den osäkerhet som vissa regeringar har uttryckt i fråga om huruvida denna bestämmelse är tillämplig på omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen, och med hänsyn till att närmare preciseringar på denna punkt saknas i handlingarna i den akt som tillställts domstolen, erinrar domstolen om att det i ett förfarande enligt artikel 234 EG – en bestämmelse som har sin grund i en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen – är den nationella domstolen som skall bedöma omständigheterna i målet (...) Domstolen konstaterar vidare att den hänskjutande domstolen i föreliggande fall synes ha funnit att artikel 52 EG kan tillämpas i den tvist som den har att pröva.”

Det finns för den delen också EGD-domar där domstolen tillmäter frågan om tillämpligheten av en grundfrihet större betydelse: I *Werner*<sup>5</sup> frågade Finanzgericht Köln om det förelåg ett brott mot etableringsfriheten. EGD var bestämd på den punkten:<sup>6</sup>

”Det skall framhåvas att Hans Werner är tysk medborgare, att han har förvärvat sina examensbevis och yrkesmässiga kvalifikationer i Tyskland, att han alltid har utövat sin yrkesverksamhet i detta land och att tysk skattelagstiftning tillämpas på honom. Den enda omständigheten som inte helt och hållet hör till det nationella planet är det faktum att han är bosatt i en annan medlemsstat än den i vilken han utövar sin yrkesverksamhet.

Följaktligen skall den nationella domstolens frågor besvaras enligt följande. Artikel 52 i EEG-fördraget utgör inte hinder för att en medlemsstat beskattar de egna medborgare, som utövar sin yrkesverksamhet inom den statens territorium och som där uppstår hela eller nästan hela sin inkomst eller som där har hela eller nästan hela sin förmögenhet, hårdare om de inte är bosatta i den staten än om de är bosatta där.”

3. Jfr *Behrens*, Die Konvergenz der wirtschaftlichen Freiheiten im europäischen Gemeinschaftsrecht, EuR 1992, 145 (150 ff.); *Classen*, Auf dem Weg zu einer einheitlichen Dogmatik der EG-Grundfreiheiten?, EWS 1995, 97 (104 f.); *Eberhartinger*, Konvergenz und Neustrukturierung der Grundfreiheiten, EWS 1997, 43 (48 ff.); *Everling*, Das Niederlassungsrecht in der EG als Beschränkungsverbot, i *Schön*, (Hrsg) Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk (1997) 607 (617 f.); *Konezny/Züger*, Ist die internationale Schachtelbeteiligung ”europätauglich”? SWI 2000, 218 (219).

4. EGD 2004-03-11, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, REG 2004, I-2409, p. 41.

5. EGD 1993-01-26, C-112/91, *Werner*, REG.1993, Spec.utg. 1-7, I-429.

6. EGD 1993-01-26, C-112/91, *Werner*, REG.1993, I-429, p. 16 f.

## 2.2 JÄMFÖRBARHETSPRÖVNING

I facktidskrifterna ägnas ofta stort intresse åt frågan huruvida grundfriheterna ska ses som diskrimineringsförbud eller som förbud mot inskränkningar.<sup>7</sup> På skatterättens område spelar denna fråga knappast någon roll.<sup>8</sup> I facklitteraturen är man enig om att alla eller nästan alla de rättsfall som ligger till grund för de hittills avkunnade domarna låter sig tydas som diskrimineringsproblem. Just med skatterättsliga problem är det lätt att påvisa att man för att identifiera inskränkningar också behöver en jämförelsenorm. Annars skulle varje skattebelastning på en gränsöverskridande verksamhet vara en otillätlig inskränkning. Om man erkänner detta blir det emellertid också tydligt att så kallade inskränkningar strukturellt inte heller skiljer sig från andra former av likhetsprövning. Antagandet att en inskränkning föreligger är därför resultatet av en förkortad jämförbarhetsprövning. Det är alltid möjligt att söka efter ett jämförbart fall. I värsta fall låter sig en reglering jämföras med avsaknaden av reglering eller med hela rättsordningen.<sup>9</sup> Inskränkningförbudet låter sig därför upplösas i en jämförbarhetsprövning.<sup>10</sup>

Först som sist avgörande är det att EGD inte låter det vara en förutsättning för kränkningen av en grundfrihet att diskrimineringen grundas på medborgarskapet. I de flesta europeiska skattesystem spelar medborgarskapet nämligen ingen eller bara en underordnad roll. Om en skatteregel inte knyter an till medborgarskapet kan detta inte heller vara anknytningspunkten för en diskriminering. EGD har däremot utgått från att föreskrifter om likabehandling inte bara förbjuder öppen diskriminering på grund av medborgarskap utan också dold diskriminering

7. Jfr bl.a. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 175 ff., *Englisch*, Zur Dogmatik der Grundfreiheiten des EGv und ihren ertragsteuerlichen Implikationen, *StuW* 2003, 88 (89); *Hey*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, *StuW* 2004, 193 (194 f.); *Hahn*, Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern Teil I, *DStZ* 2005, 433 (439 ff.).

8. Jfr *Toißl*, Die EU-Grundfreiheiten und die Diskriminierungsverbote der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg) Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 139 (160 f.); *Lang*, Europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Erbschaften, i *Birk* (Hrsg) Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999) 261 ff.; *Lang*, Kapitalverkehrsfreiheit und Doppelbesteuerungsabkommen, i *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg) Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 181 (189 ff.); i denna riktning också *Lyal*, Non-discrimination and direct tax in Community Law, *EC Tax Review* 2003, 68 (74); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 247 ff.; likaså generaladvokaten *La Pergolas* förslag 1999-06-24, C-35/98, *Verkooijen*, REG 2000, I-4071, p. 18.

9. Jfr *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zum direkten Steuerrecht (2007) 96 f.; grundläggande för den försåvitt jämförbara likhetsrättsliga problematiken: *Gassner*, Gleichheitssatz und Steuerrecht, Institut für Finanzwissenschaft und Steuerrecht Nr 64 (1970)7 liksom *Korinek/Holoubek*, Gleichheitsrecht und Abgabenrecht, i *Gassner/Lechner* (Hrsg) Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 73 (83 f.), vilka hävdar att saklighetsprövningen bara är en förkortad form av likhetsrättslig prövning. *Gassner/Lechner* (Hrsg) Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 73 (83 f.).

10. *Lang* i *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg) Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht 190 f.

grundad på andra kriterier som leder till samma resultat.<sup>11</sup> Därmed skapade EGD redan 1990 förutsättningarna för ett genombrott för grundfriheterna på området för fysiska personers inkomstbeskattning.<sup>12</sup>

Men EGD har inte inskränkt sig till att bara jämföra bosatta och icke bosatta med varandra. Tvärtom tar rätten också i betraktande hur man kan jämföra situationen för bosatta som arbetar i en annan medlemsstat och där utträttar tjänster, etablerar sig eller investerar, med situationen för dem som gör detsamma inom den egna medlemsstatens gränser.<sup>13</sup>

Ett annat jämförelsepar antydde EGD redan i sin dom i ”avoir fiscal” med idén om det fria valet av rättsform.<sup>14</sup>

”Artikel 52 första stycket andra meningen i fördraget överlåter uttryckligen åt de ekonomiska aktörerna att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva deras verksamhet i en annan medlemsstat. Denna valfrihet får inte begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser.”

Till en början fäste man inte alltför stort avseende vid denna hänvisning, så mycket mera som diskrimineringen av det fasta driftstället jämfört med ett dotterbolag kom att sammanfalla med diskrimineringen av det icke domicilierade bolaget i jämförelse med ett inhemskt bolag.

Marginellt har emellertid denna fråga också kommit upp i fallet *Schumacker*.<sup>15</sup> I detta fall gällde frågan visserligen en jämförelse mellan domicilierade och icke domicilierade skattskyldiga. EGD hänvisade emellertid också till att tysk rätt beviljar ”gränsarbetstagare bosatta i Nederländerna som utövar en verksamhet i Tyskland de skattemässiga förmåner som sammanhänger med ett beaktande av deras personliga förhållanden och familjesituation, inklusive åtnjutandet av ’splitting’-tariffen.” Dessa EG-medborgare likställs nämligen med tyska medborgare enligt tillämpningsförfordningen till lagen om gränsarbetstagare från Nederländerna. Villkoret är att minst 90 procent av deras inkomst intjänats i Tyskland.

11. Jfr t.ex. EGD 1974-02-12, C-152/73, *Sotgiu*, REG 1974 Spec.utg. 399, p. 11; EGD 1990-05-08, C-175/88, *Biehl*, REG 1990 Spec.utg. 399 I-1779, p. 13; EGD 1994-04-12, C-1/93, *Halliburton*, REG 1994 Spec.utg. I-271, I-1137, p. 15; EGD 1995-02-14 C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, Spec.utg. 379 I-225, p. 28 ff.; EGD 1995-08-11, C-80/94, *Wielockx*, REG 1995, I-2493, p. 16; EGD 1996-06-27, C-107/94, *Asscher*, REG 1996, I-3089, p. 36; EGD 2003-06-12, C-234/01, *Gerritse*, REG 2003, I-5933, p. 43 ff.; EGD 2004-07-15, C-242/03, *Weidert och Paulus*, REG 2004, I-7379, p. 13 f.; EGD 2006-07-06, C-346/04, *Conijn*, REG 2006, I-6137, p. 15; EGD 2010-03-18, C-440/08, *Gielen*, ännu inte i REG, p. 37.

12. EGD 1990-05-08, C-175/88, *Biehl*, REG 1990, Spec.utg. 399 I-1779, p. 13 ff.

13. Jfr t.ex. EGD 1995-02-14, C-279/93, *Schumacker*, REG 1995 Spec.utg. 399, I-225, p. 36 ff.; EGD 1995-08-11, C-80/94, *Wielockx*, REG 1995, I-2493, p. 18 ff.; EGD 1996-06-27, C-107/94, *Asscher*, REG 1996, I-3089, p. 32 ff.; EGD 2000-05-16, C-87/99, *Zurstrassen*, REG 2000, I-3337, p. 21; EGD 2003-06-12, C-234/01, *Gerritse*, REG 2003, I-5933, p. 43 ff.; EGD 2004-07-01, C-169/03, *Wallentin*, REG 2004, I-6443, p. 15 ff., p. 36 ff.; EGD 2009-10-16, C-527/06, *Renneberg*, p. 59 ff.

14. EGD 1986-01-28, 270/83, *Kommissionen mot Frankrike (”avoir fiscal”)*, REG Spec.utg. 1986, 389, p. 22.

15. EGD 1995-01-14, C-279/93, *Schumacker*, REG 1995 Spec.utg. 379, I-225, p. 46.

EGD gjorde därför också en jämförelse mellan två gränsöverskridande situationer:<sup>16</sup> Två icke i Tyskland domicilierade personer jämfördes, den ena bosatt i Belgien, den andra i Nederländerna.

De båda nyss nämnda domarna, *avoir fiscal* och *Schumacker*, visar också att EGD redan mycket tidigt valde olika – och oförenliga – ansatser för att fastställa jämförbarhet. Båda ansatserna har det gemensamt att EGD inte alls generellt utgår från att bosatta och icke bosatta – eller andra personer som ses som jämförbara – i *varje fall* skulle vara jämförbara. I *avoir fiscal* hänvisade EGD till ”att det i de franska skattebestämmelserna när det gäller beräkningen av skatteunderlaget för bolagsskatten inte görs någon åtskillnad mellan bolag med säte i Frankrike och filialer och kontor i Frankrike som tillhör bolag med säte utomlands. Enligt artikel 209 i code général des impôts är båda skyldiga att betala skatt för vinster som gjorts i den verksamhet som bedrivs i Frankrike, med undantag för vinster som gjorts i utlandet, och för vinster som Frankrike har rätt att beskatta till följd av ett dubbelbeskattningsavtal (...) Eftersom de omtvistade skattebestämmelserna innebär att bolag med säte i Frankrike och filialer och kontor i Frankrike som tillhör bolag med säte i utlandet behandlas på samma sätt när det gäller beskattning av deras vinster, kan emellertid samma bestämmelser inte utan att ge upphov till diskriminering behandla dem olika, inom ramen för samma beskattning, när det gäller beviljandet av en skatteförmån, t.ex. skattekredit vid aktieutdelning. Genom att behandla båda etableringsformerna på samma sätt vid beskattning av deras vinster har den franska lagstiftaren nämligen erkänt att det inte finns någon objektiv skillnad mellan de båda etableringsformernas ställning, med avseende på formerna och villkoren för denna beskattning, som kan motivera olika behandling.”<sup>17</sup> I *avoir fiscal* utgår EGD alltså från den rättsliga jämförbarheten. Denna var given eftersom de relevanta rättsreglerna för domicilierade bolag och filialer – med undantag av den ogynnsamma regeln – var identiska.

I *Schumacker* valde EGD däremot en annan ansats.<sup>18</sup> Domstolen utgick från att icke domicilierade företag som invinner alla eller nästan alla sina inkomster i Tyskland där är jämförbara med dem som är domicilierade i Tyskland. Det kom alltså inte an på om de i övrigt gällande reglerna för bosatta och icke bosatta var identiska. EGD tillmätte inte

16. Jfr Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 33 ff.; Schmidmann, Zur vertikalen und horizontalen Vergleichspaarbildung des EuGH aus ökonomischer Sicht, IW 2008, 1101; Lang, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98 (104 ff.) m.fl. noter.

17. EGD 1986-01-28, 270/83, *Kommissionen mot Frankrike ("avoir fiscal")*, REG 1986, Specialutgåva 389, p. 19 f.

18. EGD 1995-01-14, C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, I-225, p. 36 ff.

dessas rättsliga ramvillkor någon betydelse för jämförbarhetsbedömningen. Allt det gällde var det faktiska läget.

De domar som senare meddelats tar antingen sikte på rättslig eller faktisk jämförbarhet. När det gäller juridiska personer förefaller EGD ge försteg åt den rättsliga jämförbarheten.<sup>19</sup> Den faktiska jämförbarheten spelar en roll vad angår fysiska personer.<sup>20</sup> Men också beträffande fysiska personer kan man finna domar som följer ansatsen rättslig jämförbarhet.<sup>21</sup> Själva *Schumacker*-domen är ett exempel på att EGD i en dom där den bedömer två olika frågor i det ena fallet kan följa ansatsen rättslig jämförbarhet och i det andra den faktiska jämförbarheten.<sup>22</sup>

Redan tidigt betonade EGD också att en diskriminering inte behöver bestå i att olika föreskrifter används på jämförbara situationer, utan också kan innebära att en och samma föreskrift används på sinsemellan olika situationer.<sup>23</sup> EGD är dock obenägen att dra konsekvenserna av denna princip vid bedömningen av konkreta omständigheter. En chans att så göra erbjöd sig i *Futura Participations*.<sup>24</sup> Domicilierade – dvs. i Luxemburg hemmahörande – bolag blir behandlade på samma sätt som bolag med hemvist i en annan medlemsstat men med fast driftställe i Luxemburg. I båda fallen måste en bokföring föreligga i Luxemburg om man vill försäkra sig om förlustavdrag mot framtida vinster. Bolag med säte i Luxemburg och bolag med säte i en annan medlemsstat kan i den meningen anses vara i olika situationer, att bolag med säte i en annan medlemsstat i regel är underkastade bokföringstvång och detta för hela företaget. Denna tanke – som EGD för den delen inte själv framför – kan vara till hjälp vid tolkningen av *Futura Participations*.

19. Jfr t.ex. EGD 1999-04-29, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, REG 1999, I-2651, p. 26 ff.; EGD 1999-09-21, C-307/97, *Saint-Gobain*, REG 1999, I-6161, p. 48; EGD 2006-12-12, C-374/04, *ACT Group Litigation*, REG 2006, I-11673, p. 65 ff.; EGD 2006-12-14, C-170/05, *Denkavit Internationaal and Denkavit France*, REG 2006, I-11949, p. 35.

20. Jfr t.ex. EGD 1995-01-14, C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, I-225, p. 36; EGD 1995-08-11, C-80/94, *Wielockx*, REG 1995, I-2493, p. 18; EGD 1996-06-27, C-107/94, *Asscher*, REG 1996, I-3089, p. 41; EGD 2000-05-16, C-87/99, *Zurstrassen*, REG 2000, I-3337, p. 21; EGD 2003-06-12, C-234/01, *Gerritse*, REG 2003, I-5933, p. 43 ff.; EGD 2004-07-01, C-169/03, *Wallentin*, REG 2004, I-6443, p. 15 ff.; se även generaladvokaten Légers förslag 2005-03-01, i C-152/03, *Ritter-Coulais*, REG 2006, I-1711, p. 82 ff.; kritisk häremot: *Lang*, Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?, RIW 2005, 336 (336 ff.).

21. Jfr t.ex. EGD 2005-07-05, C-376/03, D., REG 2005, I-5821, p. 59 ff.; EGD 2005-07-12, C-403/03, *Schempp*, REG 2005, I-6421, p. 35; EGD 2005-09-08, C-512/03, *Blankaert*, REG 2005, I-7685, p. 49.

22. EGD 1995-01-14, C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, I-225, p. 25 ff. och 48 ff.

23. EGD 1995-01-14, C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, I-225, p. 30; EGD 1995-08-11, C-80/94, *Wielockx*, REG 1995, I-2493, p. 17; EGD 1996-06-27, C-107/94, *Asscher*, REG 1996, I-3089, p. 40; EGD 1999-04-29, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, REG 1999, I-2651, p. 26; EGD 2007-07-17, C-182/06, *Lakebrink och Peters-Lakebrink*, REG 2007, I-6705, p. 27, jfr *Eicker & Obser*, EuGH-Rechtsprechung Ertragssteuerrecht (2007) 44. Om den besläktade diskussionen om författningsrättens likhetsprincip, jfr *Gassner*, Gleichheitssatz und Steuerrecht, 7 ff. liksom *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 157 ff. med ytterligare nothänvisningar.

24. EGD 1997-05-15, C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997, I-2471.

### 2.3 RÄTTFÄRDIGANDEPRÖVNING

EGD:s tidigare praxis kännetecknas av en restriktiv användning av möjliga rättfärdigande grunder. Detta kom fram redan i *avoir fiscal*-målet.<sup>25</sup> Det faktum att ”lagstiftningarna i fråga inte har harmoniserats” rättfärdigar inte ifrågasvarande olikbehandling. Vidare fastslog EGD att det enligt artikel 52 i fördraget är förbjudet för medlemsstaterna att, för personer som utövar sin rätt att etablera sig där, i sin lagstiftning föreskriva andra villkor för utövandet av deras verksamhet än de som fastställts för de egna medborgarna. Rättigheter som de därav gynnade kan härleda från artikel 52 EG är ovillkorliga och en medlemsstat kan inte göra deras tillämpning beroende av avtal som slutits med en annan medlemsstat. Särskilt tillåter denna artikel inte att ett ömsesidighetsvillkor ställs upp i syfte att motsvarande förmåner ska erbjudas i andra medlemsstater.

I *avoir fiscal* godtog EGD inte heller att en olikbehandling rättfärdigades med ”risken för skatteflykt”.<sup>26</sup> Artikel 52 i EEG-fördraget tillåter inte undantag från den grundläggande principen om etableringsfrihet av sådana skäl.” Redan 1998 avvek dock EGD i *ICI* från denna praxislinje.<sup>27</sup>

”Vad gäller motiveringen av risken för skatteflykt, är det tillräckligt att framhålla att lagstiftningen i fråga i målet vid den nationella domstolen inte har något specifikt syfte att utesluta en skattemässig fördel som skulle följa av rent konstlade upplägg, vilkas syfte skulle vara att kringgå brittisk skattelagstiftning, utan på ett generellt sätt avser varje situation i vilken merparten av dotterbolagen i en koncern av en eller annan anledning är etablerad utanför Förenade kungariket. Att etablera ett dotterbolag utanför Förenade kungariket innebär emellertid inte i sig skatteflykt, eftersom bolaget i fråga i varje fall omfattas av etableringsstatens skattelagstiftning.”

EGD har därmed tillkännagivit att den icke desto mindre kan ta ”risken för skatteflykt” i betraktande som rättfärdigande grund.<sup>28</sup>

Däremot har EGD i *ICI* gjort tydligt att förlusten av skatteintäkter inte kan vara en rättfärdigande grund.<sup>29</sup>

”Vad gäller argumentet att det är omöjligt att kompensera skattesänkningen till följd av avdrag för förluster i dotterbolag med säte i Förenade kungariket, genom att beskatta vinsterna i de dotterbolag som är etablerade utanför Förenade kungariket, skall det påpekas att den minskning av skatteintäkter som följer av detta inte ingår bland de skäl som återfinns i artikel 56 i fördraget och inte kan

25. EGD 1986-01-28, 270/83, *Kommissionen mot Frankrike ("avoir fiscal")*, REG 1986, Specialutgåva 389, p. 24 ff.

26. EGD 1986-01-28, 270/83, *Kommissionen mot Frankrike ("avoir fiscal")*, REG 1986, 273, p. 25.

27. EGD 1998-07-16, C-264/96, *ICI*, REG 1998, I-4695, p. 26.

28. Jfr *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 82.

29. EGD 1998-07-16, C-264/96, *ICI*, REG 1998, I-4695, p. 28.



anses som tvingande hänsyn av allmänintresse som i princip kan åberopas för att berättiga olika beskattning som i princip strider mot artikel 52 i fördraget.”

Denna praxislinje har EGD i fortsättningen upprepade gånger bekräftat.<sup>30</sup>

I *avoir fiscal* förkastade EGD också ett rättfärdigande genom förlustutjämnning.<sup>31</sup>

”Tvärtemot vad den franska regeringen har hävdad kan en skillnad i behandling inte heller rättfärdigas av de eventuella fördelar som filialer och kontor har jämfört med bolag och som, enligt den franska regeringen, uppväger de nackdelar som det innebär att inte beviljas skattekredit vid aktieutdelning. Även om det antas att sådana fördelar verkligen finns kan de inte rättfärdiga ett åsidosättande av skyldigheten, enligt artikel 52, att tillämpa nationell behandling när det gäller skattekredit vid aktieutdelning. Det är inte heller nödvändigt att i detta sammanhang fastställa betydelsen av de nackdelar som det innebär för utländska försäkringsbolags filialer och kontor att inte beviljas skattekredit vid aktieutdelning eller att pröva om dessa nackdelar kan påverka deras tariffer, eftersom artikel 52 förbjuder all slags diskriminering, även mycket begränsad sådan.”

Inte heller har EGD senare avvikit från denna praxis.<sup>32</sup> Likväl tog domstolen i *Bachmann* 1992 rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang (koherens) in i spelet.<sup>33</sup> EGD beslöt att skatterättens inre sammanhang måste garanteras på området för pensions- och dödsfallsförsäkring. Därmed satte EGD reglerna för beskattning av försäkringsförmåner i samband med reglerna om avdragsrätten för premier: avdragsrätten för premier motsvarades av skatteplikten för utbetalda försäkringsbelopp precis på samma sätt som det följde av att premierna inte var avdragsgilla när utfallande belopp var skattefria. Inre sammanhang och utjämnning av förmåner visade sig på detta sätt vara olika sidor av samma medalj;<sup>34</sup> om EGD antar ett inre sammanhang betraktar domstolen vissa regler som i nära sammanhang med varandra. Talar EGD där emot om att – enbart – fördelar står mot nackdelarna uttrycker den redan att reglerna på intet sätt står i nära sammanhang. Äldre praxis har emellertid kännetecknats av att EGD tillämpar kriteriet inre sammanhang ytterligt återhållsamt och att domstolen enbart i målet *Bachmann*

30. Jfr t.ex. EGD 1999-09-21, C-307/97, *Saint Gobain*, REG 1999 I-6161, p. 50 ff.; EGD 2000-06-06 C-35/98, *Verkooijen*, REG 2000, I-4071, p. 59; EGD 2002-10-03, C-136/00, *Danner*, REG 2002, I-8147, p. 55 ff.; EGD 2002-11-21, C-435/00, *X och Y*, REG 2002 I-10829, p. 50.; EGD 2005-12-13, C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, I-10837, p. 44.

31. EGD 1986-01-28, 270/833, *Kommissionen/Frankrike ("avoir fiscal")*, REG 1986 spec.utg. 389, p. 21.

32. EGD 1986-06-27, C-107/94, *Asscher*, REG 1996, I-3089, p. 53, EGD 1999-09-21 C-307/97, *Saint Gobain*, REG 1999, I-6161, p. 54; EGD 2000-06-06, C-35/98, *Verkooijen*, REG 2000 II-4071, p. 51 m.fl. noter.

33. EGD 1992-01-28, C-204/90, *Bachmann*, REG 1992 spec.utg. 31 I-249, p. 28.

34. Jfr *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, p. 54 f.

godtagit ett nära sammanhang mellan olika rättsregler som rättfärdigandegrund.<sup>35</sup>

Ytterligare en rättfärdigandegrund har EGD godtagit i form av territorialitetsprincipen i *Futura Participations*:<sup>36</sup>

”Enligt inkomstskattelagen [i Luxemburg] är domicilierade skattskyldiga underkastade skatt på hela sin inkomst, utan någon begränsning av skatteunderlaget till den i Luxemburg bedrivna verksamheten. Även om det finns befrielse regler enligt vilka en del av eller i vissa fall även samtliga utanför Luxemburg förvärvade inkomster inte är underkastade luxemburgsk skatt, omfattar skatteunderlaget för dessa skattskyldiga därmed åtminstone de vinster och förluster som härrör från deras verksamhet i Luxemburg. (...) För beräkningen av skatteunderlaget för icke domicilierade skattskyldiga beaktas däremot vid fastställande av de luxemburgska skatterna endast de vinster och förluster som härrör från deras luxemburgska verksamheter. (...) Denna ordning som motsvarar den skatterättsliga territorialitetsprincipen innebär varken någon öppen eller dold diskriminering av det slag EG-fördraget förbjuder.”

Vilken räckvidd denna rättfärdigandegrund har är inte tydligt. EGD har inte heller senare anförts den. Domstolen har visserligen inte uttryckligen förkastat den, men har försökt att klargöra varför denna rättfärdigande grund inte var giltig i det konkreta fallet.<sup>37</sup>

Kravet på fungerande skattekontroll har EGD utvecklat som rättfärdigande grund utanför den direkta beskattningens område.<sup>38</sup> Efter *Bachmann*-domen har domstolen också tagit det i betraktande på de direkta skatternas område.<sup>39</sup> I *Futura Participations* valde EGD följande formulering [icke off. övers.]:<sup>40</sup> ”En medlemsstat har därmed rätt att tillämpa sådana åtgärder vilka tillåter en klar och entydig fastställelse såväl av de i denna stat skattepliktiga inkomsterna som beloppet av en framskjuten förlust.” Denna dom visar emellertid också att EGD när allt kommer omkring inte har accepterat denna rättfärdigande grund:<sup>41</sup> ”En medlemsstats behöriga myndigheter kan nämligen alltid enligt direktivet 77/799 från de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat begära in alla

35. EGD 1992-01-28, C-204/90, *Bachmann*, REG 1992, I-249, p. 28; utförligt om koherensbegreppet *Stangl*, *Der Begriff der steuerlichen Kohärenz nach den Urteilen Maars und Verkooijen*, SWI 2000, 463.

36. EGD 1997-05-15, C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997, I-2471, p. 20 ff.

37. Jfr t.ex. EGD 2003-09-18, C-168/01, *Bosal*, REG 2003, I-9409, p. 38 f.; EGD 2004-09-07, C-319/02, *Maninien*, REG 2004, I-7477, p. 38 f.; EGD 2005-03-10, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, REG 2005, I-2057, p. 17 f., EGD 2006-02-23, C-471/04, *Keller Holding GmbH*, REG 2006, I-2107, p. 44.

38. EGD 1979-02-20, 120/78, *Rewe Central AG*, REG Specialutgåva 1979, 377, p. 8.

39. EGD 1992-01-28, C-204/90, *Bachmann*, REG 1992, spec. utg. 31, I-249, p. 18; EGD 1997-05-15, C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997, I-2471, p. 31; EGD 1999-07-08, C-254/97, *Baxter*, REG 1999, I-4809, p. 18 f.; EGD 2004-03-04, C-334/02, *Kommissionen mot Frankrike*, REG 2004, I-2229, p. 27 ff.; EGD 2005-03-10, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, REG 2005, I-2057, p. 24.

40. EGD 1997-05-15, C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997 I-2471, p. 31.

41. EGD 1997-05-15, C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997 I-2471, p. 41.

upplysningar med hjälp av vilka de enligt sin lag korrekt kan fastställa inkomstskatterna för en skattskyldig som har sitt säte i den andra medlemsstaten.”

## 2.4 PROPORTIONALITETSPRÖVNING

I EGD:s äldre praxis spelar proportionalitetsprövningen en obetydlig roll. Skälet för detta är att EGD bara sällan har accepterat några rättfärdigande grunder.

Proportionalitetsprövningen kommer emellertid efter rättfärdigandeprövningen och blir aktuell först när en olikbehandling i och för sig kan rättfärdigas. Proportionalitetsprövningen kan också spela en roll när olika situationer blir lika behandlade och det går att finna ett rättfärdigande härav.<sup>42</sup> Eftersom EGD hittills i de flesta fall försummat att fråga efter ett rättfärdigande av likabehandling av olika situationer, har proportionalitetsprövningen inte heller slagit igenom.

Proportionalitetsprövningen spelar i praxis en roll när det föreligger risk för skatteflykt.<sup>43</sup> Som redan påpekats har EGD sedan *ICI* 1998 accepterat risken för skatteundandragande som en möjlig rättfärdigande grund.<sup>44</sup> Visserligen har domstolen gjort detta beroende av att den inhemska lagregleringen har begränsats till ”artificiella konstruktioner” (ibland översatt med ”kopplingar”). Men detta kan ses som en del av proportionalitetsprövningen. Hur nära denna prövning och rättfärdigandeprövningen står varandra visar också praxis avseende skattekontrollens effektivitet.<sup>45</sup> EGD har i och för sig erkänt kravet på effektiv skattekontroll som rättfärdigande grund men samtidigt hänvisat till att denna rättfärdigande grund inte kan vara relevant inom biståndsdirektivets giltighetsområde. Detta undantag från rättfärdigande låter sig också tydas så att det skulle vara fråga om en oproportionerlig lagstiftningsåtgärd.<sup>46</sup> Förhållandet mellan ianspråktagandet av ömsesidigt bistånd och möjligheten att få den skattskyldige att medverka är i varje fall spän-

42. Jfr *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 88 f.; *Lyal*, EC Tax Review 2003, 69.

43. Jfr t.ex. EGD 2002-11-21, C-436/00, *X och Y*, REG 2002, I-10829, p. 61 f.; EGD 2004-03-11, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, REG 2004, I-2409, p. 54; EGD 2005-12-13 C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, I-10837, p. 43 ff.

44. EGD 1998-07-16, C-264/96, *ICI*, REG 1998 I-4695, p. 26 ff.; EGD 2004-03-11, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, REG 2004, I-2409, p. 54; EGD 2005-12-13, C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, I-10837, p. 49 och 57.

45. Jfr t.ex. EGD 1992-01-28, C-204/90, *Bachmann*, REG 1992, I-249, p. 18; EGD 1994-04-12, C-1/93, *Halliburton*, REG 1994, I-1137, p. 21 f.; EGD 1995-02-14, C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, I-225, p. 45; EGD 1999-10-28, C-5/98, *Bent Vestergaard*, REG 1999, I-7641, p. 25 ff.; EGD 2002-10-03, C-136/00, *Danner*, REG 2002, I 8147, p. 49 ff.; EGD 2004-03-04, C-334/02, *Kommissionen mot Frankrike*, REG 2004, I-2229, p. 30 ff.

46. Jfr *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGM zu den direkten Steuern, 89.

nande. Praxis lägger ibland tyngdpunkten på biståndsdirektivet.<sup>47</sup> Men ibland beaktar man också möjligheten att kräva den skattskyldiges medverkan.<sup>48</sup> I tidigare praxis – som i *Bachmann* och *Futura Participations* – visar det sig att EGD bara i andra hand utnyttjat möjligheten att tvinga den skattskyldige till medverkan.<sup>49</sup>

I samband med det inre sammanhanget (koherensen) har EGD likaså tillmätt proportionalitetsprövningen betydelse. I *Wielockx* utgick EGD från att en medlemsstat som ingått ett dubbelbeskattningsavtal själv gett avkall på det inre sammanhanget.<sup>50</sup> I *X och Y* skulle säkringen av skatteunderlaget ha räckt som rättfärdigande, men den nationelle lagstiftaren hade inte uppfyllt de stränga krav som proportionalitetsprövningen reser.<sup>51</sup>

”I ett sådant fall som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är risken däremot att beskattningsunderlaget kan försvinna på ett senare stadium till följd av att den skattskyldige slutligt flyttat utomlands (...) Till skillnad från vad som var fallet i de ovannämnda målen *Bachmann* och kommissionen mot Belgien (...) kan kongruensen [det inre sammanhanget] inom skattesystemet i en sådan situation emellertid säkerställas med medel som är mindre ingripande och i mindre grad inverkar på etableringsfriheten och som särskilt avser risken att den skattskyldige slutligt flyttar utomlands och som gäller alla typer av aktieöverlåtelser som medför samma objektiva risk. Sådana åtgärder skulle till exempel kunna bestå i att det utfärdades bestämmelser om ställande av säkerhet eller andra garantier som är nödvändiga för att säkerställa att skatten betalas när överlåtare slutligt flyttar utomlands.”

Likaså spelade proportionaliteten en betydande roll i *Manninen*.<sup>52</sup>

”Ändamålet som eftersträvas med de finska skattebestämmelserna är att undvika dubbelbeskattning av vinst som utdelas till bolagets ägare, vilket kan uppnås genom att skattetillgodohavande beviljas även för vinst som delats ut på detta sätt av svenska bolag till personer som är obegränsat skattskyldiga i Finland.”

47. EGD 1994-04-12, C-1/93, *Halliburton*, REG 1994, I-1137, p. 21 f.; EGD 1995-02-14, C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, I-225, p. 45; EGD 1999-10-28, C-55/98, *Bent Vestergaard*, REG 1999, I-7641, p. 25 ff.; EGD 2002-10-03, C-136/00, *Danner*, REG 2002, I-8147, p. 49 ff.; EGD 2004-03-04, C-334/02, *Kommissionen mot Frankrike*, REG 2004, I-2229, p. 30 ff.

48. EGD 1992-01-28, C-204/90, *Bachmann*, REG 1992, I-249, p. 18 ff.; EGD 1992-01-28, C-300/90, *Kommissionen mot Belgien*, REG 1992, I-305, p. 11 ff.; EGD 1997-05-15, C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997, I-2471, p. 38 ff.; EGD 1999-10-28, C-55/98, *Bent Vestergaard*, REG 1999, I-7641, p. 25 ff.; EGD 2002-10-03, C-136/00, *Danner*, REG 2002, I-8147, p. 49 ff.; EGD 2005-03-10, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, REG 2005, I-2057, p. 25.

49. EGD 1992-01-28, C-204/90, *Bachmann*, REG 1992, I-249, p. 18 ff.; EGD 1997-05-15, C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997, I-2471, p. 38 ff.

50. EGD 1995-08-11, C-80/94, *Wielockx*, REG 1995, I-2493, p. 23 ff.

51. EGD 2002-11-21, C-436/00, *X och Y*, REG 2002, I-10829, p. 58 f.

52. EGD 2004-09-07, C-319/02, *Manninen*, REG 2004, I-7477, p. 48.

### 3. EGD:S SKATTEPRAXIS MED AVSEENDE PÅ GRUNDFRIHETERNA FRÅN 2005

#### 3.1 GRUNDFRIHETERNAS TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Om man närmare analyserar praxis sedan 2005 slår det en att EGD fäster mer uppmärksamhet vid frågan om och varför vilken grundfrihet är tillämplig. Detta blir särskilt tydligt i målet *N*.<sup>53</sup> *N* hade flyttat ut ur Nederländerna och generaladvokaten Kokott utgick fortfarande från att etableringsfriheten skulle tillämpas av det skälet att han hade haft för avsikt att ta upp jordbruk i Storbritannien.<sup>54</sup> För EGD:s del kom etableringsfriheten snarare till användning på grund av att *N* ägde andelar i aktiebolag.<sup>55</sup>

”I detta avseende och i enlighet med en väletablerad praxis, är begreppet ’etablering’ i den mening som avses i artikel 43 EG ett vittomfattande begrepp, som innebär en möjlighet för en person som är bosatt i gemenskapen att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten (...) Domstolen har, närmare bestämt, slagit fast att om en skattskyldig äger 100 procent av aktierna i ett bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat omfattas han helt klart av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (...) Även en gemenskapsmedborgare som är bosatt i en medlemsstat och som i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat innehar ett kapital som ger honom ett betydande inflytande över bolagets beslut vilket ger honom en möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet omfattas således av etableringsfriheten, vilket alltid är fallet när han är innehavare av 100 procent av bolagsandelarna (...) Domstolen konstaterar dock att tvisten vid den nationella domstolen rör en gemenskapsmedborgare som efter utflyttning har sitt hemvist i en medlemsstat och som innehar samtliga aktier i bolag som är etablerade i en annan medlemsstat. Därav följer att *N* efter utflyttningen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 43 EG (...)”

I förstone överraskar det att EGD numera tillmäter frågan om tillämplig grundfrihet större betydelse. Först som sist anläggs inga skiljaktiga måttstockar inom EU vid användning av de olika grundfriheterna eller av den allmänna rörligheten. Ur denna synvinkel borde det inte göra någon skillnad vilken grundfrihet som är tillämplig eller om den allmänna fria rörligheten tillämpas. Den omständigheten att EGD numera inte uteslutande går efter det tolkningsprerogativ som tillkommer den hänskjutande domstolen, utan själv gör denna prövning, skulle kunna ha att göra

53. EGD 2006-09-07, C-470/04, *N*, REG 2006, I-7409, p. 48.

54. Generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande 2006-03-30, C-470/04, *N*, REG 2006, I-7409, p. 52 ff., utförligt kommenterat av Lang, Die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für "Exit Taxes" im Lichte der Schlussanträge von GA Kokott in der Rechtsache *N*., SWI 2006, 213.

55. EGD 2006-09-07, C-470/04, *N*, REG 2006, I-7409, p. 26.

med att domstolen numera allt oftare har att bestämma över konstellationer med tredje stater och därmed mer än tidigare blivit uppmärksam på att de andra grundfriheterna inte gäller i relationer med tredje stater. Det är bara kapitalets fria rörlighet och inte de andra grundfriheterna eller den generella rörligheten som kan tillämpas. Åtminstone för konstellationer med tredje land gör det därför skillnad vilket faktiskt tillämpningsområde rörelsefriheten för kapital omfattar.

Mot denna bakgrund är det förståeligt att EGD stundom tenderar att lämna företräde för de fria kapitalrörelserna i jämförelse med grundfriheterna. "The leading case" är – den inte skatterättsliga – domen *Fidium Finanz*, i vilken EGD beträffande ett schweiziskt företag som sysslar med yrkesmässig kreditgivning uttryckt sig som följer:<sup>56</sup>

"Vad avser den fria rörligheten av kapital, i den mening som avses i artikel 56 EG och följande artiklar, är det möjligt att de omtvistade bestämmelserna, genom att göra det svårare för kunder i Tyskland att köpa finansiella tjänster som erbjuds av bolag med säte utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, resulterar i att dessa kunder utnyttjar nämnda tjänster mindre ofta, vilket skulle innebära att de gränsöverskridande finansiella flödena kopplade till tillhandahållandet av sådana tjänster minskar. Detta utgör emellertid endast en oundviklig konsekvens av inskränkningen av friheten att tillhandahålla tjänster (...) Av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen framgår det att friheten att tillhandahålla tjänster dominerar över den fria rörligheten för kapital. Genom att utestänga bolag med säte i tredjeland från den tyska finansmarknaden har de omtvistade bestämmelserna nämligen en avgörande inverkan på friheten att tillhandahålla tjänster. Eftersom bestämmelsernas begränsande inverkan på den fria rörligheten för kapital endast är en oundviklig konsekvens av inskränkningen av friheten att tillhandahålla tjänster är det inte nödvändigt att domstolen prövar huruvida bestämmelserna är förenliga med artikel 56 EG och följande artiklar."

EGD utgår härmed från den – ingalunda självfallna – uppfattningen att regeln om de fria kapitalrörelserna inte kan tillämpas i de fall där friheten för kapitalrörelserna kommer i efterhand bakom någon annan grundfrihet, och att detta också gäller i förhållande till tredje länder där grundfriheterna inte alls kan åberopas.<sup>57</sup>

Mot denna bakgrund har särskilt frågan om avgränsningen mellan etableringsfriheten och de fria kapitalrörelserna avseende bolagsandelar fått större relevans i praxis. EGD har hittills undvikit att binda sig vid en

56. EGD 2006-10-03, C-452/04, *Fidium Finanz*, REG 2006, I-9521, p. 48 f.

57. Jfr *Schön*, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, i *Gockel/Goschl/Lang* (Hrsg) Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift Wassermeyer (2005) 489 (496 ff.); kritiskt *Hohenwarter/Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtssache *Holböck*, SWI 2007, 346 (355 ff.); *Kofler*, Kapitalverkehrsfreiheit, Kontrollbeteiligung und Drittstaaten, taxlex 2008, 326 (326); *Rehm/Nagler*, Anmerkungen zum nachstehenden EuGH-Urteil "Burda", IStR 2008, 511 (512) liksom även generaladvokaten *Stix-Hackl*, slutrapport 2006-03-16, C-452/04, *Fidium Finanz*, REG 2006, I-9521, p. 70 ff.

bestämd procentsats. Etableringsfriheten kan alltid tillämpas när andelen ger bolagsmannen ett så starkt inflytande på bolagets beslut att han kan bestämma bolagets verksamhetsområden.<sup>58</sup> I fråga om innehav, där övriga andelar fördelas på småposter, kan detta ske redan vid en 5-procentig eller ännu mindre andel.<sup>59</sup> EGD har hittills inte gjort skillnad mellan olika bolagsformer, även om det kan bero på bolagsformen om andelsägarna kan ge anvisningar till de bolagsorgan som har ansvar för den operativa ledningen. Det är omstritt om det därvid kommer an på den nationella rättens föreskrift eller det konkreta sakförhållandet.<sup>60</sup> Enligt min mening talar de bästa argumenten för att det är det konkreta sakförhållandet som bör råda.<sup>61</sup> EGD:s praxis är emellertid – vilket bevisas av den nyligen meddelade domen *Glaxo Wellcome*<sup>62</sup> – vacklande.<sup>63</sup>

### 3.2 JÄMFÖRBARHETSPRÖVNING

I sin tidigare praxis ville EGD inte göra några nämnvärda ansträngningar för att fastställa situationers jämförbarhet. Detta har nu ändrats. EGD har redan upprepade gånger dragit fram argument för bedömning av jämförbarhet vilka domstolen annars skulle ha provat på rättfärdigandnivå: I *Schempp* androg EGD rättsläget i den andra medlemsstaten för bedömning av jämförbarheten.<sup>64</sup>

”I motsats till vad Egon Schempp har hävdad följer härav att betalningen av ett underhållsbidrag till en mottagare som är bosatt i Tyskland inte kan jämföras med en betalning av ett sådant bidrag till en mottagare som är bosatt i Österrike. Mottagaren av nämnda bidrag är nämligen i fråga om beskattningen i dessa två situationer föremål för olika skattelagstiftningar.”

58. EGD 2000-04-13, C-251/98, *Baars*, REG 2000, I-2787, p. 22; EGD 2002-11-21, C-436/00, *X och Y*, REG 2002, I-10829, p. 37; EGD 2006-09-12, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, REG 2006, I-7995, p. 31; EGD 2007-07-18, C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, I-6373, p. 20, med fler noter; jfr även *Kofler*, taxlex 2008, 3236.

59. Detta skulle särskilt kunna vara fallet vid innehav liknande de s.k. ”Golden Shares”, jfr t.ex. EGD 2005-06-02, C-174/04, *Kommissionen mot Italien*, REG 2005, I-4933; EGD 2006-09-28, C-282/04 och C-283/04, *Kommissionen mot Nederländerna*, REG 2006, I-9141; jfr även *Zorn*, EG-Grundfriheten und Dritte Länder i *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg) *Steuern im Gemeinschaftsrecht – Festschrift Nolz* (2008) 211 (212 f.).

60. Jfr *Zorn* i *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg) *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, 215 ff.; *Mihlechner*, *Kontrollbeteiligungen und Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten*, SWI 2007, 523 (523 ff.), *Kofler*, taxlex 2008, 327 ff.; med stöd av sakförhållandet t.ex. EGD 2008-06-26, C-284/06, *Burda*, REG 2008, I-4571, p. 69 ff., med flera noter; däremot med stöd av föremålet för rättsnormen t.ex. EGD 2007-05-10, C-492/04, *Lasertec*, REG 2007, I-3775, p. 19, med flera noter.

61. Så även *Zorn* i *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg) *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, 216 ff.; av samma uppfattning också EGD 2010-01-21, C-311/08, *SIG*, p. 34 (ännu inte i REG).

62. EGD 2009-09-17, C-182/08, *Glaxo Wellcome*, ännu inte publicerat i REG, p. 47 ff.

63. Härom *Lang*, *Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten – Maßgeblichkeit des Sachverhaltes oder der nationalen Rechtsvorschrift? I Lang/Wenzler!* (Hrsg), *Europäisches Steuerrecht*, Festschr. Friedrich Rödler (2010) 521 (521 ff.).

64. EGD 2005-07-12, C-403/03, *Schempp*, REG 2005, I-6421, p. 35.

Den omständigheten att EGD – om också på ett mycket ytligt sätt – har dragit in de skatterättsliga reglerna i den andra staten utesluter jämförbarhet.<sup>65</sup> I *Eurowings* fann EGD ännu, om också bara på rättfärdigandepåståendet, att den andra statens rättsordning saknade relevans:<sup>66</sup>

”Till skillnad från vad Finanzamt har påstått kan en sådan särbehandling inte heller rättfärdigas av att det uthyrningsföretag som är etablerat i en annan medlemsstat betalar låg skatt i den stat där det är etablerat. Det faktum att de som tillhandahåller tjänster kan erhålla en skatteförmån på grund av att de betalar låg skatt i den medlemsstat där de är etablerade kan inte medföra att en annan medlemsstat tillåts att skattemässigt missgynna de mottagare av dessa tjänster som är etablerade i sistnämnda stat. En sådan kompensationsbeskattning strider mot själva grunderna för den inre marknaden, vilket kommissionen med rätta har påpekat.”

Den bara några dagar före *Schempp* meddelade domen *D* bevisar också att EGD numera är redo att på jämförbarhetsnivån gripa till argument vilka domstolen tidigare avvisat på rättfärdigandepåståendet.<sup>67</sup> I *D* förnekade EGD jämförbarhet på grund av den omständigheten att olikbehandlingen grundades på ett bilateralt skatteavtal:<sup>68</sup>

”Den omständigheten att dessa ömsesidiga rättigheter och skyldigheter endast är tillämpliga på personer som är bosatta i en av de två avtalslutande medlemsstaterna följer implicit av de bilaterala avtalen om undvikande av dubbelbeskattning. En skattskyldig person som är bosatt i Belgien befinner sig alltså inte i samma situation som en skattskyldig person som är bosatt utanför Belgien när fråga är om förmögenhetsskatt som påförs fast egendom som är belägen i Nederländerna”

I *avoir fiscal* betonade EGD däremot fortfarande att

”de rättigheter som följer av artikel 52 är ovillkorliga och en medlemsstat kan inte göra iakttagandet av dem beroende av innehållet i ett avtal som slutits med en annan medlemsstat. Det är nämligen inte tillåtet enligt den artikeln att underställa dessa rättigheter ett villkor om ömsesidighet i syfte att uppnå motsvarande förmåner i andra medlemsstater.”<sup>69</sup>

Ytterligare ett exempel är den likaledes år 2005 meddelade domen *Blankaert*.<sup>70</sup> För EGD var det – bland annat – en avgörande punkt att man inte betraktade bosatta och icke bosatta som i en jämförbar situation. ”Till det logiska inre sammanhanget i ett sådant system hör även att en förmån i form av minskningar av eller avdrag från socialförsäkringsavgif-

65. Härom utförligt i *Lang*, SWI 22005, 411 ff.

66. EGD 1999-10-26, C-294/97, *Eurowings*, REG 1999, I-7447, p. 43 ff.

67. EGD 2005-07-05, C-376/03, *D*, REG 2005, I-5821; jfr *Lang*, SWI 2005, 365 ff.

68. EGD 2005-07-05, C-376/03, *D*, REG 2005, I-5821, p. 61.

69. EGD 1986-01-28, 270/83, *Kommissionen mot Frankrike ("avoir fiscal")*, REG 1986, 273, p. 26.

70. EGD 2005-09-08, C-512/03, *Blankaert*, REG 2005, I-7685, p. 49.



terna förbehålls dem som har att erlagga sådana avgifter, det vill säga dem som omfattas av systemet.” EGD avvisade därför slutligen jämförbarheten under åberopande av systemets inre sammanhang och använde därmed på denna nivå ett argument varmed domstolen tidigare varit ytterst återhållsam, åtminstone på rättfärdigandenivån.

I *X Holding BV* växlade slutligen EGD mellan jämförbarhets- och rättfärdigandenivån, och det i samma dom: Argumentet om uppdelning av beskattningsrätten accepterades av domstolen vid en jämförelse mellan inlands- och utlandssituationen som rättfärdigandegrund för olikbehandlingen.<sup>71</sup> Detta medan domstolen vid prövningen av två gränsöverskridande situationer redan på ett tidigare stadium betraktat argumentet som avgörande och använt det för att redan från början förneka jämförbarheten.<sup>72</sup>

Man måste ge EGD det erkännandet att jämförbarhets- och rättfärdigandeprövningarna är nära besläktade.<sup>73</sup> Det går inte att skarpt urskilja de båda stadierna av den grundfrihetsrättsliga prövningen. Därför finns det heller ingenting att invända mot att rättfärdigandeargument stundom spelar en roll på jämförbarhetsnivån och omvänt. Vad EGD kan lastas för är att domstolen numera med omvänt förtecken tar fram argument som den tidigare avvisat eller bara med stor återhållsamhet använt på rättfärdigandenivå. Resultatet är att EGD på detta vis accepterar rättfärdiganden av skiljaktiga behandlingar som domstolen tidigare förkastat. EGD har ändrat sin praxis på detta område utan att uttryckligen vidgå detta. Användningen av rättfärdigandeargument på jämförbarhetsnivån betyder att denna praxisändring inte kommer i dagen.

Här kommer det återigen fram att det för det mesta varit en läpparnas bekännelse när EGD med en redan ofta använd skrivning utsagt att en diskriminering kan föreligga också när utan motsvarande rättfärdigande behandlingen av olika situationer varit densamma.<sup>74</sup> EGD har varken i sin äldre eller i sin senare praxis fyllt utsagan med liv. Generaladvokaten Kokott har nämligen med rätta i sitt förslag till avgörande i *Truck Center* med åberopande av Generaladvokaten Poiares Maduro hänvisat till att

71. EGD 2010-02-25, C-337/08, *X Holding BV*, ännu inte publicerat i REG, p. 28 ff.

72. EGD 2010-02-25, C-337/08, *X Holding BV*, ännu inte publicerat i REG, p. 40.

73. Jfr betr. den vittgående utbytbarheten av jämförbarhets- och rättfärdigandenivåerna också redan *Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, i *Gasser/Lang/Lechner* (Hrsg) Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1997) 25 (37); liksom *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 483.

74. EGD 1995-01-14, C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, I-225, p. 30; EGD 1995-08-11, C-80/94, *Wielockx*, REG 1995, I-2493, p. 17; EGD 1996-06-27, C-107/94, *Ascher*, REG 1996, I-3089, p. 40; EGD 1999-04-29, C-311/97, *Royal Bank of Scotland, Lakebrink and Peters-Lakebrink*, REG 2007, I-6705, p. 27; EGD 2010-03-18, C-440/08, *Gielen*, ännu inte publicerat i REG, p. 38.

det ”för att diskriminering inte ska föreligga (...) inte [är] tillräckligt att framhålla att tyska medborgare och utländska medborgare inte befinner sig i samma situation.<sup>75</sup> Det ska också visas att skillnaden i deras situationer motiverar skillnaden i behandling. Med andra ord ska skillnaden i behandling sammanhånga med och stå i proportion till skillnaden i deras situationer.” EGD har emellertid – med högst tivelaktiga argument<sup>76</sup> – förnekat jämförbarheten och med en gång avbrutit den grundfrihetsrättsliga prövningen. Att man avstått från rättfärdigande och proportionalitetsprövning då det brister i jämförbarhet får till följd att de ändrade måttstockar som EGD numera anlägger vid bedömning av rättfärdigandegrunder på jämförbarhetsnivån leder till betydande konsekvenser.

Detta har också visat sig i domen *Van Hilten*.<sup>77</sup> EGD har utgått från att skattskyldiga med hemvist i landet, på samma sätt som medborgare i staten vilka för mindre än 10 år sedan upphört att vara bosatta där, är underkastade obegränsad skattskyldighet till arvsskatt och därför hur som helst blir likabehandlade. EGD har implicit behandlat frågan om personer vilka bor i en medlemsstat är jämförbara med andra personer vilka för nästan 10 år sedan upphört att vara bosatta i medlemsstaten och numera bara genom medborgarskapet är knutna till denna. Svaret från EGD är att de är jämförbara. Om domstolen inte implicit hade funnit dem jämförbara hade det krävts ett rättfärdigande för att tillämpa identiska rättsföljder. EGD ägnade sig emellertid inte mera åt den frågan eftersom domstolen redan dessförinnan avbrutit sin prövning.

Stundom finner man emellertid exempel som visar att EGD någon gång anlägger en känsligare måttstock: I *Deutsche Shell* fann EGD år 2008 med återopande av etableringsfriheten att förluster på utländska valutor som drabbat utländska fasta driftställen var avdragsgilla, trots att sådana förluster för inländska fasta driftställets del enligt sin natur inte förekommer och därför inte heller är avdragsgilla.<sup>78</sup> Denna dom kan bara förklaras med att EGD utgått från som givet att skattskyldiga med förluster som drabbat deras utländska filialer från denna synpunkt är i ett annat läge än skattskyldiga med inländska filialförluster och att den bristande jämförbarheten också kräver olikbehandling.<sup>79</sup>

75. GA Kokott, i förslag till avgörande 2008-09-18, C-282/07, *Truck Center*, REG 2008, I-10767, p. 37; GA Poiares Maduro förslag till avgörande 2008-04-03, C-524/06, *Huber*, REG 2008, I-9705, p. 7.

76. EGD 2008-12-22, C-282/07, *Truck Center*, REG 2008, I-10767, p. 41 ff.; jfr *Lang*, EC Tax Review 2009, 99 ff.; *Kühbacher*, Die Rs ”*Truck Center SA*” – Neues zur Abzugsbesteuerung des § 99 EGD, ÖStZ 2009, 227 (228 ff.).

77. EGD 2006-02-23, C-513/03, *Van Hilten*, REG 2006, I-1957.

78. EGD 2008-02-28, C-293/06, *Deutsche Shell*, REG 2008, I-1129.

79. Jfr *Lang*, EC Tax Review 2009, 99; jfr *Haslehner* EuCH-Urteil Deutsche Shell GmbH (Rs-293/06): Das gemeinschaftsrechtliche Ende der Symmetriethese?, SWI 2008, 161 (164).

Också i ett annat avseende har EGD inte släppt på sin kontrolltätthet. Inte heller i nyare praxis nöjer sig domstolen med att enbart jämföra antingen i staten bosatta med där icke bosatta eller i staten bosatta som har inhemska inkomster eller förmögenheter med där bosatta ägare av utländska inkomster eller förmögenheter. Nu som förr tar domstolen i betraktande också en jämförelse mellan olika gränsöverskridande situationer. Den annars ofta med rätta kritiserade domen *D* kan tas som ett positivt åskådningsexempel.<sup>80</sup> I denna dom underkände EGD visserligen jämförbarheten av två i Nederländerna icke bosatta personer, av vilka en bodde i Tyskland och den andra i Belgien, men detta skedde uteslutande av det skälet att olikbehandlingen föreskrevs i dubbelbeskattningsavtal. Detta pekar på att EGD ingalunda generellt avvisar jämförbarheten och att utslaget i detta fall skulle ha blivit ett annat om olikbehandlingen inte hade vilat på skatteavtallstillämpning utan på ursprunglig inomstatlig rätt.<sup>81</sup> I fallet *CLT UFA* jämförde domstolen år 2006 inhemska aktiebolag som hade moderbolag i utlandet med inhemska fasta driftställen med högkvarter i utlandet.<sup>82</sup> I *Cadbury* fann EGD inte bara att brittiska bolag med ett irländskt dotterbolag var jämförbara med andra brittiska bolag med inhemska dotterbolag, utan även att det brittiska bolaget som hade ett irländskt dotterbolag var jämförbart med ett annat brittiskt bolag vars dotterbolag hade sitt säte i en medlemsstat med högre skatt.<sup>83</sup> I *Denkavit Internationaal* fann EGD jämförbarhet föreligga mellan inhemska bolag som lämnade utdelning till aktieägare bosatta i en annan medlemsstat och liknande situationer där de utländska aktieägarna höll sin andel indirekt genom ett inhemskt fast driftställe.<sup>84</sup> På liknande sätt utgick EGD också i *Amurta* från jämförbarhet mellan vinstutdelning direkt till det utländska bolaget och sådana vinstutdelningar som sker över ett fast driftställe.<sup>85</sup>

Det kom till stora diskussioner när avgörandet i *Columbus Container* meddelades.<sup>86</sup> Till skillnad från vad EGD ännu gjort i *Cadbury* och från

80. EGD 2005-07-05, C-376/03, *D*, REG 2005, I-5821.

81. Jfr *Kofler/Schindler*, "Dancing with Mr. D": the ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the "D" Case, ET 2005, 530 (534 ff.); *Codewener/Reimer*, The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2, ET (2006) 291 (293 ff.); *Fuchs*, Status quo der Meistbegünstigung im Europäischen Steuerrecht, ÖStZ 2007, 33 (33 f.); *Lang*, EC Tax Review 2009, 104.

82. EGD 2006-02-23, C-253/03, *CLT UFA*, REG 2006, I-1831, p. 30.

83. EGD 2006-09-12, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, REG 2006, I-7995, p. 44.

84. EGD 2006-12-14, C-170/05, *Denkavit International and Denkavit France*, REG 2006, I-11949, p. 35.

85. EGD 2007-11-08, C-379/05, *Amurta*, REG 2007, I-9569, p. 51.

86. EGD 2007-12-06, C-298/05, *Columbus Container Services*, REG 2007, I-10451; jfr t.ex. *Gstötner*, Rs Columbus Container – Absage an die "Outbound-Meistbegünstigung", taxlex 2008, 285 (288 ff.); *Migglausch*, Rs Columbus Container Services – Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht, ecoloex 2008, 265 (267).

vad generaladvokaten hade föreslagit i sitt förslag till avgörande betraktade EGD inlämningar som investerar i lågskatteländer inom EU såsom uppenbart icke jämförbara med andra inlämningar som investerar i medlemsstater med högre skatter. Om EGD – i konsekvent tillämpning av sin eljest använda praxis – hade förklarat jämförbarhet föreligga, skulle utslaget förmodligen ha blivit ett annat.

Likväl kan *Columbus Container* inte ses som början på en ny linje i praxis, utan bara som en ”rymmare”.<sup>87</sup> Redan några få dagar efter denna dom hade EGD nämligen i målet *A* funnit svenska delägare vilka mottagit utdelningar från Schweiz inte bara jämförbara med andra svenska delägare vilkas utdelningar härrörde från andra medlemsstater utan till och med med svenska bolag som mottagit utdelningar från svenska bolag vilka lyft utdelningar från EES-stater eller också från tredje länder med vilka administrativt biståndsutbyte utövas på grund av bilaterala arrangemang.<sup>88</sup> Denna praxisutveckling har EGD också något senare indirekt bekräftat, först i *OESF* 2008<sup>89</sup> och sedan i *Kommissionen mot Nederländerna* 2009.<sup>90</sup> Domen i *X Holding BV* ligger på samma linje: EGD diskuterar nämligen på grundval av de konkret tillämpliga avtalsföreskrifterna varför fasta driftställen i en annan medlemsstat och dotterbolag med säte i utlandet inte befinner sig i en jämförbar situation.<sup>91</sup> Denna hänvisning skulle vara helt obegriplig om man gjorde antagandet att EGD utgår från att utländska dotterbolag och utländska fasta driftställen aldrig skulle kunna vara i jämförbara situationer. Sätillvida måste man först som sist utgå från att också en jämförelse mellan olika gränsöverskridande situationer kommer i betraktande.<sup>92</sup>

Oförändrade befinner sig i EGD:s senare praxis också de båda praxislinjerna avseende rättslig och faktisk jämförbarhet: Domarna i *Eckelkamp* och *Arens-Sikken*, vilka båda meddelades 2008, kan likväl som den 2009 meddelade domen i *Kommissionen mot Italien* anföras som exempel på den hela tiden praktiserade rättsliga jämförbarheten.<sup>93</sup> I *Turpeinen* (2006), *Lakebrink* (2007) och *Renneberg* (2008) har EGD fortsatt

87. Av annan mening är tydligen *Hohenwarter*, *Verlustverwertung im Konzern* (2009) 579 f.

88. EGD 2007-12-18, C-101/05, *A*, REG 2007, I-11531, p. 41 f.

89. EGD 2008-05-20, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, REG 2008, I-3747, p. 63 ff.

90. EGD 2009-06-11, C-521/07, *Kommissionen mot Nederländerna*, ännu inte publicerat i REG, p. 43 ff.

91. EGD 2010-02-15, C-337/08, *X Holding BV*, ännu inte publicerat i REG, p. 38 ff.

92. Jfr *Lang*, *EC Tax Review* 2009, 106; *Schmidtmann*, *IW* 2008, 1101.

93. EGD 2008-09-11, C-11/07, *Eckelkamp*, REG 2008, I-6845, p. 59 ff.; EGD 2008-09-11, C-43/07, *Arens-Sikken*, p. 55 ff.; EGD 2009-11-19, C-540/07, *Kommissionen mot Italien*, ännu inte publicerat i REG, p. 52; 2007-07-17, C-182/06, *Lakebrink and Peters-Lakebrink*, REG 2007, I-6705, p. 28 ff.; EGD 2008-10-16, C-527/06, *Renneberg*, REG 23008, I-7735, p. 59 ff. – EGD 2010-03-18, C-440/08, *Gielen*, ännu inte publicerat i REG, där EGD inte använder sin Schumacker-praxis, torde likaså vara exempel på den faktiska jämförbarheten.

med sin ofta kritiserade *Schumacker*-praxis, enligt vilken den faktiska jämförbarheten anses gälla.<sup>94</sup> Någon motivering som kunde ange under vilka förutsättningar EGD är redo att välja den ena eller andra praxislinjen ges lika lite i nyare praxis som tidigare.<sup>95</sup>

### 3.3 RÄTTFÄRDIGANDEPRÖVNING

Också på nivån för rättfärdigande grunder visar det sig att EGD har ändrat sin praxis, men utan att uttryckligen medge detta. Exempelvis har domstolen också i nyare praxis avstått från att till nytt liv återuppväcka territorialiteten som rättfärdigande grund. Den andogs i *Futura Participations* men detta har inte upprepats.<sup>96</sup> I *Marks & Spencer* hänvisade domstolen uttryckligen till att ”den omständigheten att nämnda medlemsstat inte beskattar vinsterna i utländska dotterbolag till ett moderbolag som är hemmahörande i denna stat, motiverar inte i sig att koncernavdraget begränsas till att enbart gälla förluster som uppkommit i bolag med hemvist i nämnda medlemsstat.”<sup>97</sup> I samma dom utgick domstolen emellertid från att det – för att ”säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna” – inte desto mindre kunde vara nödvändigt att beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som är hemmahörande i någon av dessa stater tillämpa enbart skattereglerna i nämnda stat på såväl vinster som förluster. Denna rättfärdigande grund har EGD – om man bortser från dess dittills icke upprepade omnämnande i den mångfaldigt kritiserade domen i *Gilly*<sup>98</sup> – fört in som en nyhet i målet. För domstolen var denna rättfärdigande grund inte ensam utslagsgivande utan enbart gemensamt med två ytterligare rättfärdigande grunder, nämligen faran för dubbelräkning av förluster och risken för skatteflykt.<sup>99</sup> Det sistnämnda argumentet har EGD annars gjort gällande bara i fall av konstlade upplägg medan det har förkastats i andra sam-

94. EGD 2006-11-09, C-520/04, *Turpeinen*, REG 2006, I-10685, p. 26 ff.; EGD 2007-07-17, C-182/06, *Lakebrink and Peters-Lakebrink*, REG 2007, I-6705, p. 28 ff.; EGD 2008-10-16, C-527/06, *Renneberg*, REG 23008, I-7735, p. 59 ff. – EGD 2010-03-18, C-440/08, *Gielen*, ännu inte publicerat i REG, där EGD inte använder sin *Schumacker*-praxis, torde likaså vara exempel på den faktiska jämförbarheten.

95. Det är också oklart om domen 2009-11-17, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, ännu inte i REG, följer den rättsliga eller den faktiska jämförbarheten (härom även *Lang*, Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, IStR 2010, under tryckning).

96. Jfr t.ex. EGD 2006-02-23, C-471/04, *Keller Holding GmbH*, REG 2006, I-2107, p. 44.

97. EGD 2005-12-13, C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, I-10837, p. 40.

98. EGD 1998-05-12, C-336/96, *Gilly*, REG 1998, I-2793, p. 30; kritisk häremot är *Moris*, Anmerkung, IStR 1998, 341; *Saß*, Zu den Auswirkungen des EU-Vertrags auf die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1998, 1482; *Thömmes*, European Court of Justice Continues to Dictate the Pace for European Taxation, Intertax 1998, 320.

99. EGD 2005-12-13, C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, I-10837, p. 47 ff.

manhang.<sup>100</sup> Också skattesituationen i andra medlemsstater som finner sitt uttryck i det dubbla förlustavdraget har EGD tidigare inte betraktat som avgörande, något som t.ex. framgår av *Eurowings*-domen.<sup>101</sup> Den omständigheten att en kombination av tre rättfärdigande grunder, vilka delvis dykt upp på nytt men delvis till och med avvisats, nu dock kan rättfärdiga en skiljaktig behandling, har i betydande mån begränsat rättsskipningens förutsebarhet. Med rätta frågade sig kommentarskrivarna vilka andra – nya eller redan förkastade – rättfärdigande grunder som numera kan spela en roll i kombination med varandra.<sup>102</sup>

Fortsatt praxis har visat att EGD till och med ytterligare dragit ner sin värdeskala: i domen i *Oy AA* 2007 räckte det för EGD att två rättfärdigande grunder tillsammans – dvs. kravet på upprätthållande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och skatteflyktsrisken – kunde motivera grundfrihetskonformiteten hos en inhemsk olikbehandling.<sup>103</sup> I domen i *Lidl Belgium*, meddelad 2008, räckte det för EGD:s del likaså med två olika rättfärdigande grunder – om än delvis andra än i *Oy AA* – nämligen behovet av att upprätthålla uppdelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och nödvändigheten av att förhindra en dubbel förlustavdragsrätt.<sup>104</sup> I *SGI* fastslår EGD:

”Behovet av att upprätthålla en välvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förebygga skatteflykt innebär, betraktade tillsammans, att domstolen kan konstatera att de ändamål som eftersträvas med en sådan lagstiftning som den i målet vid den nationella domstolen är förenliga med fördraget, samt att denna lagstiftning omfattas av tvingande skäl av allmänintresse och att den är ägnad att säkerställa uppnåendet av dessa ändamål.”<sup>105</sup>

I *X Holding BV* talar visserligen EGD till slut också om att tillåtelsen att ta in ett utländskt bolag i den nederländska koncernordningen skulle innebära, att moderbolaget fritt kunde avgöra i vilken medlemsstat det skulle utnyttja sina förluster. Men man säger sedan om den inskränkande skatteregeln: ”En sådan beskattningsmetod som den i målet vid den

100. Skatteflyktsrisk som rättfärdigande grund erkändes i exempelvis EGD 2006-09-12, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, REG 2006, I-7995, p. 51; EGD 2007-07-18, C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, I-6373, p. 58 ff.; men ogillades däremot t.ex. i EGD 1986-01-28, 270/83, *Kommissionen mot Frankrike ("avoir fiscal")*, REG 1986, 273; EGD 2006-11-09, C-433/04, *Kommissionen mot Belgien*, REG 2006, I-10653, p. 35; EGD 2007-03-13, C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, REG 2007, I-2107, p. 72 ff.

101. EGD 1999-10-26, C-294/97, *Eurowings*, REG 1999, I-7447.

102. Lang, SWI 2006, 4 ff.; *Doumal/Naumburg*, Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?, ET 2006, 431 (4343); *Kube*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und die Zuordnung von Verantwortung, IStR 2008, 305 (307 f.); *Petuschnigg/Six*, EuGH Urteil *Lidl Belgium* – Neues zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, SWI 2008, 365 (370); Lang, EC Tax Review 2009, 107.

103. EGD 2007-07-18, C-231/05, *Oy AA*, 2007, I-6373, p. 60.

104. EGD 2008-05-15, C-414/06, *Lidl Belgium*, REG 2008, I-3601, p. 41 f.

105. EGD 2010-01-21, C-311/08, *SGI*, ännu inte publicerat i REG, p. 69.

nationella domstolen rättfärdigas följaktligen av behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna(...)<sup>106</sup>

I *Lidl Belgium* gjordes också tydligt att den – om man bortser från *Gilly*<sup>107</sup> – särskilt i *Marks & Spencer* utformade rättfärdigandegrunden, nämligen nödvändigheten att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, går ut på att tillmäta symmetrihänsyn större betydelse:<sup>108</sup>

”När det gäller huruvida den första grunden för rättfärdigande är relevant under de faktiska omständigheter som gäller i målet vid den nationella domstolen, ska det observeras att den medlemsstat där det bolag till vilket det fasta driftstället hör har sitt säte har beskattningsrätten för de vinster som genereras i en sådan enhet, om avtal för att undvika dubbelbeskattning saknas. Ändamålet att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan de båda berörda medlemsstaterna, vilket ändamål återspeglas i avtalets bestämmelser, kan följaktligen rättfärdiga den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom det upprätthåller symmetrin mellan rätten att beskatta vinsterna och avdragsrätten för förlusterna. När det gäller huruvida den första grunden för rättfärdigande är relevant under de faktiska omständigheter som gäller i målet vid den nationella domstolen, ska det observeras att den medlemsstat där det bolag till vilket det fasta driftstället hör har sitt säte har beskattningsrätten för de vinster som genereras i en sådan enhet, om avtal för att undvika dubbelbeskattning saknas. Ändamålet att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan de båda berörda medlemsstaterna, vilket ändamål återspeglas i avtalets bestämmelser, kan följaktligen rättfärdiga den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom det upprätthåller symmetrin mellan rätten att beskatta vinsterna och avdragsrätten för förlusterna.”

Också domen i *X Holding BV* stöds av en liknande motivering.<sup>109</sup>

I tidigare EGD-praxis återfinns inte några liknande symmetrihänsyn. Ibland har de till och med implicit förkastats. Så låter sig inte de överväganden som yttrats i *Lidl Belgium* förena med den på sin tid i *Wielockx* valda motiveringen: I detta mål gällde frågan avdragsrätten för att bilda en pensionsreserv som inte gällde för icke bosatta i landet. Den nederländska regeringen hade för att rättfärdiga denna åtskillnad – bland annat – åberopat principen om skattesystemets inre sammanhang, enligt vilken det bestod ett ömsesidigt samband mellan de belopp som avdrags från skatteunderlaget och de skattepliktiga utbetalningarna. I fallet med en utlänning som bygger upp en pensionsfond och därmed får anspråk på en pension, skulle i Nederländerna senare ingen skatt upp-

106. EGD 2010-02-25, C-337/08, *X Holding BV*, ännu inte publicerat i REG, p. 33.

107. EGD 1998-05-12, C-336/96, *Gilly*, REG 1988, I-27893.

108. EGD 2008-05-15, C-414/06, *Lidl Belgium*, REG 2008, I-3601, p. 33.

109. EGD 2010-02-25, C-337/08, *X Holding BV*, ännu inte publicerat i REG, p. 28 ff.

bäras eftersom denna inkomst enligt de nederländska skatteavtalen bara kunde beskattas i bosättningsstaten. EGD utgick däremot från att det inte är avtalsregleringen som ger upphov till ett inre sammanhang, utan att Nederländerna genom att avstå från beskattning i skatteavtalet har gett avkall på det inre sammanhanget i den egna ordningen och att avtalsregleringen inte kan andras som motivering för vägrande av avdragsrätt. Om EGD i *Lidl Belgium* också hade använt denna argumentation skulle avdragsrätten för underskott på fasta driftställen just inte rättfärdigas med symmetrihänsyn: Tyskland har ju faktiskt genom att avsluta ett skatteavtal med friställningsmetod avstått från beskattningen av vinster från fasta driftställen och därmed självt gett avkall på den nationella ordningens inre sammanhang.

Domen 2008 i *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* gör det redan tydligt att *Lidl Belgium* inte är något undantagsfall och att symmetrihänsyn numera är avgörande för EGD:s nyare praxis.<sup>110</sup>

”På denna punkt påpekar domstolen att den återföring av underskott som föreskrivs i den tyska skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen måste ses tillsammans med det faktum att de beaktats i ett tidigare skede. Denna återföring återspeglar nämligen en logisk symmetri när det gäller ett bolag som har ett fast driftställe beläget i en annan stat över vilket detta bolags hemviststat inte har någon beskattningsrätt, något som den hänskjutande domstolen också har påpekat. Det finns alltså ett direkt, personligt och materiellt samband mellan de två beståndsdelarna i den skattemekanism som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom nämnda återföring utgör den logiska följden av det tidigare medgivna avdraget.”

Medan symmetrisynpunkterna i *Lidl Belgium* och *X Holding BV* stödde sig på upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten,<sup>111</sup> härledde EGD i *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* samma argument ur hänsynen till det inre sammanhanget.<sup>112</sup>

Detta visar inte bara att EGD numera tillmäter den i tidigare praxis mycket försiktigt använda rättfärdigandegrunden ”skattesystemets inre sammanhang” större betydelse. Särskilt blir det tydligt genom *Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee* hur utbytbara de enstaka rättfärdigandegrunderna blivit. Denna valfrihet visar sig också i att den rättfärdigandegrund som gäller för symmetrihänsyn, nämligen upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, kan vara bestämmande: i fallet *X Holding BV* ensam, i fallen *Lidl Belgium* och *OYAA*

110. EGD 2008-10-23, C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, REG 2008, I-806112, p. 42.

111. EGD 2008-05-15, C-414/06, *Lidl Belgium*, REG 2008, I-3601, p. 42; EGD 2010-02-25, C-337/08, *X Holding BV*, ännu inte publicerat i REG, p. 28 ff.

112. EGD 2010-02-25, C-337/08, *X Holding BV*, ännu inte publicerat i REG, p. 42 f.



bara tillsammans med ytterligare en rättfärdigandegrund och i *Marks & Spencer* till och med gemensamt med två ytterligare rättfärdigande grunder. Synpunkterna på det inre sammanhanget som uppenbart ligger bakom symmetrikravet är i allmänhet redan ensamma hållbara som rättfärdigande grund.

Att EGD i *Marks & Spencer* – tillsammans med ytterligare två rättfärdigande grunder – och i *Lidl Belgium* – tillsammans med ytterligare en rättfärdigande grund – fann möjligheten till dubbla förlustavdrag avgörande motsvarar den nya, av EGD motiverade praxislinje, enligt vilken skattesituationen i utlandet kan tas i betraktande vid den grundfrihetsrättsliga prövningen. Ibland tar EGD hänsyn till dessa idéer på rättfärdigandenivån,<sup>113</sup> men ibland också – som nämndes redan i samband med *Schempp*<sup>114</sup> – på jämförbarhetsnivån.<sup>115</sup> Jämte dessa kommer emellertid nu som förr domar där EGD överhuvudtaget inte tar hänsyn till skattesituationen i den andra medlemsstaten. Ett exempel på detta är domen 2009 i målet *Busley/Cibrian*.<sup>116</sup> *Scorpio* och andra domar som berör källskattefrågor kan likaledes hänföras till denna praxis.<sup>117</sup> Här passar också *Amurta* in. Där fann EGD visserligen att det var möjligt att en sämre behandling kunde neutraliseras genom en obegränsad avräkning i den andra medlemsstaten, men domstolen ansåg detta tillåtligt enligt EU-rätten bara när denna neutralisering grundades på ett dubbelbeskattningsavtal som slutits av den medlemsstat som orsakat olikbehandlingen.<sup>118</sup> Slutligen sätter EGD värde på om den medlemsstat som orsakat denna behandling också själv är verksam för att avlägsna den.<sup>119</sup>

Den praxislinje, enligt vilken dubbelt avdrag för förluster i två olika medlemsstater kan undvikas, är inte obetingat välavvägd. Det visar sig också genom att EGD inte ser något unionsrättsligt förbud mot dubbel-

113. EGD 1999-10-26, C-294/97, *Eurowings*, REG 1999, I-7447, p. 43 f.; EGD 2004-09-07, C-319/02, *Manninen*, REG 2004, I-7477, p. 46 f.; EGD 2005-12-13, C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, I-10837, p. 47 ff.; EGD 2006-12-14, C-170/05, *Denkavit Internationaal and Denkavit France*, REG 2006, I-11949, p. 45 ff.; EGD 2008-05-15, C-414/06, *Lidl Belgium*, REG 2008, I-3601, p. 35 ff.

114. EGD 2005-07-12, C-403/03, *Schempp*, REG 2005, I-6421, p. 35.

115. Jfr t.ex. EGD 1995-02-14, C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, I-225; jfr *Koflör* ÖStZ 2006, 1504; kritisk *Englisch* Dividendenbesteuerung, 240 m.fl. noter.

116. EGD 2009-10-15, C-335/08, *Busley/Cibrian*, ännu inte publicerat i REG.

117. EGD 2006-10-03, C-290/04, *Scorpio*, REG 2006, I-9461; beskattningen och rättsläget i utlandet blev likaledes obeaktade i EGD 1986-01-28, 270/83, *Kommissionen mot Frankrike ("avoir fiscal")*, REG 1986 Spec.utg. 389; EGD 1999-04-29, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, REG 1999, I-2651; EGD 1999-09-21, C-307/97, *Saint-Gobain*, REG 1999, I-6161; EGD 2004-06-15, C-315/02, *Lenz*, REG 2004, I-7063.

118. EGD 2007-11-08, C-379/05, *Amurta*, REG 2007, I-9569, p. 62 f.; också EGD 2009-11-19, C-540/07, *Kommissionen mot Italien*, ännu inte publicerat i REG, p. 38 ff.; 2010-06-03, C-407/08, *Kommissionen mot Italien*, ännu inte publicerat i REG, p. 58 ff.

119. EGD 2007-11-08, C-379/05, *Amurta*, REG 2007, I-9569, p. 39; jfr *Biebl*, EuGH in der Rs. *Amurta*: Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Quellensteuer auf Outbound-Dividenden, SWI 2008, 29 (31 f.).

beskattning. I *Block* och senast även i *CIBA* har domstolen uttryckligen bekräftat denna praxis.<sup>120</sup> Enligt min uppfattning skulle det inte finnas något att invända mot denna praxislinje, förutsatt att EGD inte tvärtom skulle sörja för möjligheten av dubbelt förlustavdrag.<sup>121</sup>

### 3.4 PROPORTIONALITETSPRÖVNING

På proportionalitetsprövningsnivån har EGD ändrat sin värderingsmåtstock i många hänseenden. Detta visar sig i den praxis som gäller kravet på skattekontroll.<sup>122</sup> Visserligen fann EGD i sin tidigare praxis att det inte alltid var uteslutet att använda denna rättfärdigande grund ens i de fall där myndigheterna med åberopande av EU-rättsliga regler haft möjlighet att be den andra medlemsstatens myndigheter om administrativt bistånd. Ibland har EGD nämligen också tidigare betonat den skattskyldiges skyldighet att medverka.<sup>123</sup> På senare tid har sådana hänvisningar blivit vanligare och tydligare, som exempelvis visar sig i domen *Jäger* år 2008.<sup>124</sup> Här uttalade EGD:

”Det skall i detta sammanhang påpekas att även om det kan visa sig vara svårt för de nationella myndigheterna att tillämpa det värderingsförfarande som föreskrivs i 140–144 §§ BewG på en jord- och skogsbruksfastighet som är belägen i en annan medlemsstat, kan denna svårighet inte rättfärdiga ett kategoriskt nekande av den ifrågavarande skattefördelen, eftersom de skattskyldiga som berörs skulle kunna åläggas att själva tillhandahålla nämnda myndigheter de uppgifter som myndigheterna anser sig behöva för att kunna säkerställa att detta förfarande tillämpas på ett sätt som är anpassat till de företag som är belägna i andra medlemsstater.”

Generellt visar det sig att EGD inom proportionalitetsprövningens ram inte längre kräver att det mildaste medlet sätts in: I *Marks & Spencer* hade det nämligen varit tillräckligt för att undvika dubbel förlustavdragsrätt att utlandsförlusterna i tillfälle av senare överskott kunde återföras till

120. EGD 2009-02-12, C-67/08, *Block*, ännu inte publicerad i REG, p. 29 ff.; 2010-04-15, C-96/08, *CIBA*, ännu inte publicerad i REG, p. 28.

121. Jfr *Lang*, SWI 2006, 5; av motsatt uppfattning och därmed för ett EU-rättsligt förbud mot dubbelbeskattning: t.ex. *Englisch*, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, Intertax 2005, 310 (323 ff.); *Kofler*, *Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht*, SWI 2006, 62 (62 ff.); *Loukotal/Jiroušek*, *Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht*, SWI 2007, 295 (297 ff.); *Beiser*, *Sind Doppelbesteuerungen gemeinschaftsrechtskonform?*, RdW 2010, 55 (55 f.).

122. Jfr *Lang*, EC Tax Review 2009, 110 ff.

123. EGD 1992-01-28, C-300/90, *Kommissionen mot Belgien*, REG 1992, I-305, p. 13; EGD 1999-10-28, C-55/98, *Bent Vestergaard*, REG 1999, I-7641, p. 26; EGD 2002-10-03, C-136/00, *Danner*, REG 2002, I-8147, p. 50; EGD 2003-06-25, C-422/01, *Skandia*, REG 2003, I-6817, p. 43; EGD 2005-03-10, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, REG 2005, I-2057, p. 25.

124. EGD 2008-01-17, C-256/06, *Jäger*, REG 2008, I-123, p. 54; liknande också EGD 2009-01-27, C-318/07, *Persche*, REG 2009, I-359, p. 54.

beskattning.<sup>125</sup> I stället har emellertid EGD ansett det vara proportionerligt att utlandsförlusterna överhuvudtaget bara beaktas i de fall där ett utnyttjande av dem annars överhuvudtaget inte skulle komma i fråga.

I *N* har EGD inom ramen för proportionalitetsprövningen också kommit fram med – det nästan cyniska – argumentet att den skattenackdel som tvingande påbördats den skattskyldige också kan medföra fördelar för honom.<sup>126</sup>

”Även om det vore möjligt att vänta med att fastställa den del av skatten som skall tillfalla ursprungsmedlemsstaten till dess att aktierna faktiskt avyttras, skulle detta inte medföra skyldigheter som skulle vara mindre betungande för en sådan skattskyldig person. Den skattskyldige skulle då vara tvungen att inge en skattedeclaration till de ansvariga nederländska myndigheterna vid tidpunkten för avyttrandet av aktierna. Dessutom skulle den skattskyldige vara tvungen att bevara samtliga handlingar avseende beräkningen av marknadsvärdet av aktierna vid tidpunkten för utflyttningen av sitt hemvist såväl som eventuella avdragsgilla kostnader.”

Bekymret att den skattskyldige i annat fall hade måst spara olika dokument under längre tid hade EGD också kunnat ta med i beräkningen i det att domstolen krävt att den nationelle lagstiftaren erbjöd en rätt men inte en skyldighet att avge en skattedeclaration redan vid avflyttningen.

Den mildare måttstock som numera kommer till användning vid proportionalitetsprövningen visar sig också i praxis beträffande likviditetsförmånen: År 2001 var EGD inte redo att i *Metallgesellschaft Hoechst* acceptera vad som enbart var en likviditetsfördel för ett inhemskt bolag jämfört med ett utländskt bolag.<sup>127</sup> I *Lidl Belgium* återopade generaladvokaten Sharpston i sitt förslag uttryckligen denna praxis och fann den enligt tysk rätt stadgade, sämre behandlingen av utlandsförluster på grund av likviditetsnackdelen vara oproportionerlig.<sup>128</sup> EGD följde emellertid inte sin generaladvokats uppfattning och fann det tydligen inte vara något problem att acceptera likviditetsnackdelen.<sup>129</sup> I denna bild av nyare praxis passar också *Truck Center* in.<sup>130</sup> Även om generaladvokaten Kokott utförligt behandlat frågan om likviditetsnackdelen i sitt förslag till avgörande finner man inte någon antydning om detta i domen. EGD godtog tydligen denna nackdel.

125. Jfr EGD 2005-12-13, C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, I-10837, p. 53 ff.

126. EGD 2006-12-07, C-470/04, *N*, REG 2006, I-7409, p. 50.

127. EGD 2001-03-08, C-397/98, *Metallgesellschaft/Hoechst*, REG 1995, I-1727, p. 44 ff.

128. GA Sharpston, förslag till avgörande 2008-02-14, C-414/06, *Lidl Belgium*, REG 2008, I-3601, p. 29 ff.

129. EGD 2008-05-15, C-414/06, *Lidl Belgium*, REG 2008, I-3601, p. 41 f.; kritiskt uttalar sig *Watrin/Witkowski/Lindscheid*, EuGH: Keine Sofortverrechnung ausländischer Betriebstättenverluste, IStR 2008, 637 (639 ff.).

130. GA Kokott, förslag till avgörande 2008-09-18, C-282/07, *Truck Center*, REG, I-10767, p. 48 ff.; EGD 2008-12-22, C-282/07, *Truck Center*, REG 2008, I-10767.

Domen i *Amurta* kan nog också passa in i denna praxislinje.<sup>131</sup> Som bekant är EGD bara redo att godkänna källskatt på utdelning till utlänningar då det på grund av en avtalsrättslig förpliktelse kommer till ”obegränsad avräkning” av källskatten i den andra medlemsstaten. I normalfallet kommer neutraliseringen av den nackdel som källskatten innebär att bli effektiv först vid en senare tidpunkt, varför i varje fall en likviditetsnackdel blir kvar. Det är för den delen inte alldeles uteslutet att den ”obegränsade avräkningen” skulle behöva kombineras med en förräntning. I själva domen finner man inga kommentarer till detta. Att döma av de andra utslag som nämnts här är detta emellertid inte så sannolikt.

Proportionalitetsprövningen spelade en viktig roll också i domen *Oy AA*.<sup>132</sup> Sedan generaladvokaten Kokott först funnit att den differentiering var berättigad som stadgats med regeln att koncernbidrag medges endast till inhemska bolag, övergår hon till en prövning av om inte denna ordning går utöver vad som är erforderligt och proportionerligt för att syftena ska uppfyllas.<sup>133</sup>

”Skulle det endast vara fråga om att utesluta icke-beskattning av överförd inkomst och skatteundandragande, så skulle den allmänna begränsningen av avdragsrätten för koncernbidrag till att endast omfatta bidrag till inhemska bolag vara för långtgående. Dessa båda mål skulle nämligen även kunna uppnås genom en åtgärd som inte inskränker etableringsfriheten i lika hög grad. Skatteavdrag för koncernbidrag skulle till exempel, såsom nämnts ovan, kunna beviljas på villkor att det kan styrkas att inkomsten faktiskt beskattas hos det mottagande bolaget. Målsättningen att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten, som har ett direkt samband med de båda andra berättigandegrunderna, skulle emellertid inte kunna uppnås genom andra nationella åtgärder med mindre restriktiv inverkan. En bestämmelse enligt vilken den medlemsstat i vilken det bolag som lämnar koncernbidrag har sitt hemvist måste tillåta avdrag om beskattning sker hos det mottagande bolaget skulle inte utesluta en överföring av beskattningsrätten. Med beaktande av de olika intressena förefaller ett system som det som föreskrivs i den finska lagen om koncernbidrag vara proportionerligt i strikt mening. Om det bara gällde att utesluta icke-beskattningen av överförda inkomster och förhindra skatteflykt, då vore emellertid den generella begränsningen av avdragsrätten för koncernbidrag till inhemska bolag alltför långtgående. Dessa båda syften kan nämligen uppnås genom en regel som i mindre omfattning begränsar etableringsfriheten. Skatteavdrag för koncernbidrag kunde – som redan framhållits – knytas till bevisning om att inkomsterna faktiskt blir beskattade hos det mottagande bolaget. (...) Värnandet om uppdelningen av beskattningsrätten, varmed de båda andra rättfärdigandegrunderna omedelbart sammanhänger, skulle dock inte kunna uppnås genom en mindre restriktiv, nationell reglering. En ordning enligt vilken den stat där det koncernbidragsgivande bolaget har sitt säte måste

131. EGD 2007-11-08, C-379/05, *Amurta*, REG 2007, I-9569.

132. EGD 2007-07-18, C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, I-6373.

133. GA Kokott, förslag till avgörande 2006-09-12, C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, I-6373, p. 67 ff.

medge avdrag så snart det mottagande bolagets stat beskattar koncernbidraget, skulle just sakna möjligheten att utesluta en förskjutning av beskattningsrätten. (...) Om de olika intressena vägs mot varandra förefaller en ordning sådan som den finska lagen om koncernbidrag att vara proportionerlig i trängre mening.”

EGD har gjort denna motivering till sin egen och förefaller därmed att i *Oy AA* ha gått utöver sin ett år tidigare meddelade dom i *Cadbury*. Där bestod likaledes risken för att skattskyldiga genom dotterbolagsbildning i en lågbeskattande medlemsstat och försörjande av dotterbolaget med eget kapital åtminstone delvis skulle kunna föra över skatteunderlaget till en annan medlemsstat. Den gången fann EGD att det var tillräckligt om en inhemsk reglering, ägnad att hämma en sådan utveckling, inskränkte sig till ”konstlade upplägg”. I *Oy AA* gick domstolen däremot ett steg längre och betraktade olikbehandlingen som proportionerlig.

I *Cadbury* hade EGD också ett tillfälle att ytterligare klargöra förutsättningen ”konstlade upplägg”. Domstolen utgick därvid från objektiva och subjektiva kriterier.<sup>134</sup> Även om anknytningen till subjektiva kriterier inte alls ligger tvingande nära och till och med kan medföra rättsosäkerhet,<sup>135</sup> kan man inte se något trendskifte i vidareutvecklingen av denna praxis. I tidigare domar var utgångsfakta så långt från varje misstanke om missbruk att det blev nödvändigt att närmare belysa begreppet ”konstlade upplägg”. Först i samband med CFC-förordningar, vilka typiskt sett också tar sikte på missbruk, blev detta nödvändigt.

År 2007 fann det EGD i sin dom i *A* också för första gången nödvändigt att medge, att vid proportionalitetsprövningen olika måttstockar kan gälla inom EU och i förhållandet till tredje stater.<sup>136</sup> I samband med det EU-rättsliga administrativa biståndet och den skattskyldiga ges plikt att medverka uttalade EGD med åberopande av sin praxis avseende konstellationer inom EU:<sup>137</sup>

”Denna rättspraxis, som avser restriktioner för utövandet av de fria rörligheterna inom gemenskapen, kan emellertid inte i sin helhet tillämpas på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang än det som gällde i de mål som nämnts i de två föregående punkterna”.

I detta sammanhang hänvisade EGD å ena sidan till de EU-rättsliga reglerna om administrativt bistånd, vilka enbart gäller inom EU, och å

134. EGD 2006-09-12, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, REG 2006, I-7995, p. 64.

135. Jfr *Lang*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273 (273 ff.); *Bieber*, Cadbury Schweppes: Dem Missbrauch auf der Spur, taxlex 2006, 702 (702 ff.).

136. EGD 2007-12-18, C-101/05, *A*, REG 2007, I-11531, p. 37.

137. EGD 2007-12-18, C-101/05, *A*, REG 2007, I-11531, p. 60; så även EGD 2009-11-19, C-540/07, *Kommissionen mot Italien*, ännu inte publicerat i REG, p. 69 ff.

andra sidan till vissa EU-rättsliga harmoniseringsåtgärder – som exempelvis i bolagsrätten och på redovisningsområdet<sup>138</sup> – vilka är giltiga bara inom EU och i förhållande till EES-stater, däremot inte i förhållande till tredjeländer som Schweiz.

#### 4. SLUTSATSER

Analysen av praxis visar alltså en differentierad bild. På intet sätt kan man utgå från att EGD:s praxis skulle ha gjort en helomvändning. EGD har inte heller i sin nyare praxis begränsat sig till att med varandra bara jämföra utländska och inländska personer eller skattskyldiga i interna och i gränsöverskridande konstellationer. Tvärtom har de domar till och med blivit vanligare, i vilka olika gränsöverskridande konstellationer betraktats som inbördes jämförbara.<sup>139</sup> Nu som förr – och även här har nyare praxis inte avvikit från den tidigare – är det sällsynt att EGD kräver ett rättfärdigande för likabehandlingen av skiljaktiga konstellationer. I äldre praxis är *Futura Participations* ett exempel på detta,<sup>140</sup> i nyare praxis *Deutsche Shell*.<sup>141</sup>

Också på rättfärdigandegrundernas område råder kontinuitet i många hänseenden. EGD vägrar nu som förr att erkänna förlusten av skatteintäkter som rättfärdigandegrund.<sup>142</sup> Den uteblivna skatteharmoniseringen har inte längre anförts som argument av medlemsstaterna, och därmed fattas en diskussion av denna rättfärdigandegrund.

På proportionalitetsprövningens område ska åtskilliga vidareutvecklingar av praxis inte heller tolkas som trendskiten. I *Cadbury* var det exempelvis nödvändigt för EGD att för första gången gå in på vad domstolen menar med ”konstlade upplägg”. Kravet att hänvisa till att vid proportionalitetsprövningen skilda måttstockar kan komma till användning i förhållande till tredjeländer blev aktuellt först i målet *A* år 2007. Det finns inget skäl att förmoda att domarna i fråga skulle ha utfallit annorlunda om dessa rättsfrågor redan tidigare hade underställts EGD.

138. EGD 2007-12-18, C-101/05, *A*, REG 2007, I-11531, p. 62 med hänvisning till GA Bot, förslag till avgörande 2007-09-11, *A*, I-11531, p. 141 ff.

139. Jfr *Lang*, EC Tax Review 2009, 104 ff.; jfr t.ex. EGD 2007-12-18, C 101/05, *A*, REG 2007, I-11531; EGD 2009-06-11, C-521/07, *Kommissionen mot Nederländerna*, ännu inte publicerat i REG, p. 43 ff.

140. EGD 1997-05-15, C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997, I-2471.

141. EGD 2008-02-28, C-293/06, *Deutsche Shell*, REG 2008, I-1129.

142. Jfr t.ex. EGD 2006-09-14, C-386/04, *Staufßer*, REG 2006 I-8203, p. 59, med ytterligare noter; EGD 2007-03-06, C-292/04, *Meilicke*, REG 2007, I-1835, p. 30; EGD 2008-05-20, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, REG 2008, I-3747, p. 84; EGD 2009-01-27, C-318/07, *Persche*, REG 2009, I-359, p. 446.

Men det finns också praxisändringar som ägt rum 2005 och senare: EGD har blivit klarare medveten om att den odifferentierade tillämpningen av fria kapitalrörelser i förhållande till tredjeländer skulle kunna leda till en ensidig utvidgning av den inre marknaden. Detta i sin tur kan ha fått domstolen att till skillnad från sin tidigare praxis dra konturerna av de särskilda grundfriheterna skarpare också i konstellationer inom EU och ofta också utgå från att de andra grundfriheterna har en högre rang än kapitalets fria rörlighet.

Jämförbarhetsprövningen har också i många hänseenden genomgått en grundläggande förändring. EGD beaktar numera vid bedömningen av jämförbarhet rättfärdigande grunder som domstolen tidigare explicit eller implicit har avvisat. Så spelar numera sedan målet *Schempp* skattebehandlingen i den andra medlemsstaten en roll också på jämförbarhetsnivån.<sup>143</sup> I *D* har EGD accepterat det sedan *avoir fiscal* på rättfärdigandenivån förkastade reciprocitetsargumentet.<sup>144</sup> I *Blanckaert* drog domstolen in i jämförbarhetsprövningen det i dess tidigare praxis ytterligt restriktivt behandlade argumentet om inre sammanhang.<sup>145</sup> Dessa ändringar förtjänar kritik, men inte så mycket därför att EGD övergett sin tidigare praxis, utan i första hand av det skälet att den inte har gjort denna praxisändring explicit. I varje fall har ett återtagande av prövningsmåtstocken förbundits med praxisändringen.

Också på rättfärdigandenivån har EGD tydligt ändrat sin prövningsmåtstock. Med upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten, det dubbla förlustavdraget och skatteflyktsrisken har domstolen numera accepterat rättfärdigande grunder vilka antingen är helt nya eller sådana som EGD tidigare till och med förkastat eller vilka bara i undantagsfall spelat en roll. EGD har först accepterat dessa rättfärdigande grunder bara i kombination med varandra, men kort därefter har EGD gjort det tydligt att redan kombinationen av två av dessa rättfärdigande grunder räcker. Det förhållandet att domstolen stundom stöder symmetriresonemang på en kombination av argumentet om upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätterna och undvikandet av dubbla förlustavdrag men sedan enbart på skatterättens inre sammanhang visar hur nyckfull EGD:s praxis har blivit. Återtagandet av måtstocken på rättfärdigandenivån har en entydig effekt på medlemsstaterna, vilka nu har det lättare att framhäva nackdelar för gränsöverskridande koalitioner som konforma med grundfriheterna.

143. EGD 2005-07-12, C-403/03, *Schempp*, REG 2005, I-6421, p. 35.

144. EGD 2005-07-05, C-376/03, *D*, REG 2005, I-5821, p. 28 ff.

145. EGD 2005-09-08, C-512/03, *Blanckaert*, REG 2005, I-7685, p. 45 ff.

Detta gäller också för proportionalitetsbedömningen. Här har måttstocken likaså förskjutits till medlemsstaternas förmån. EGD har – i motsats till förr i tiden – accepterat likviditetsnackdelar för gränsöverskridande koalitioner och inte redovisat motiv för sitt frångående av tidigare praxis. Generellt förefaller EGD vid proportionalitetsprövningen inte längre fråga efter den mildaste åtgärden.

*Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang förestår Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht vid Wirtschafts-Universität Wien och är där vetenskaplig ledare för LLM-programmet i International Tax Law. Artikeln grundar sig på författarens föreläsning i samband med förläningen av hans hedersdoktorat vid Uppsala universitet, 2010-01-21. Författaren tackar Frau Mag. Karoline Spies för förslag, litteratur- och judikatorsökning och korrekturläsning.*

*Översättning från tyskan: Leif Mutén (citat från EGD-dokument har tagits från EUR-lex).*