

LIU-IEI-FIL-A--13-01398--SE

Förhållandet mellan den fria rörligheten inom EU och internationella dubbelbeskattningsavtal

En analys med utgångspunkt i EU-domstolens praxis

The relationship between the free movement within the EU and international double taxation treaties

An analysis based on the case law of the European Court of Justice

Catharina Österman

HT 2012 och VT 2013

Handledare: Maria Nelson



Masteruppsats

Affärsjuridiska programmet med europainriktning

Sammanfattning

När en skattskyldig blir beskattad flera gånger för samma inkomst, i minst två länder och under samma tidsperiod, uppstår juridisk dubbelbeskattning. En vanlig metod för att i möjligaste mån undvika dubbelbeskattning är att stater ingår bilaterala dubbelbeskattningsavtal med varandra. I ett dubbelbeskattningsavtal avgör de avtalsslutande staterna vilken stat som, i en rad olika situationer, ska ha beskattningsrätt och vilken stat som till följd därav avstår från sin rätt till beskattning. Därigenom undviks, så långt det är möjligt, att en skattskyldig beskattas fler gånger för samma inkomst.

Dubbelbeskattning undviks även inom EU genom bilaterala dubbelbeskattningsavtal. EU-rätten innehåller nämligen i dagsläget inga harmoniserade regler avseende direkt skatterätt och området är således en del av medlemsstaternas egen behörighet. Gemenskapsrätten kan dock, EU:s bristande behörighet till trots, likväl påverka medlemsstaternas regler inom den direkta skatterätten på ett indirekt sätt. En sådan påverkan uppstår till exempel om en direkt skatteregel i en medlemsstat inskränker den av EU garanterade fria rörligheten inom unionen. Med anledning av att medlemsstaternas skattelagstiftningar utökas med ett stort antal dubbelbeskattningsavtal, finns det en risk att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om fri rörlighet också riskerar att påverka medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal.

Uppsatsen avser att utreda vilken ställning de EU-rättsliga reglerna om fri rörlighet har i förhållande till dubbelbeskattningsavtalen. I uppsatsen behandlas praxis från EU-domstolen, där dubbelbeskattningsproblematiken berörs. Härutöver redogörs för hur redovisad praxis har analyserats och kommenterats i doktrin.

EU-domstolen har upprepade gånger påpekat att medlemsstaterna är fria att lösa problemet med dubbelbeskattning på valfritt sätt. Medlemsstater måste dock beakta gemenskapsrätten även i förhållande till de rättsområden som inte har harmoniserats, såsom undvikandet av dubbelbeskattning. När EU-domstolen säkerställer att unionsmedborgares rätt till fri rörlighet inte diskrimineras tar den inte någon särskild hänsyn till dubbelbeskattningsavtalens speciella funktion. I framtiden skulle dubbelbeskattningsproblematiken inom EU möjligtvis kunna behöva lösas på ett annat sätt. En alternativ lösning till dagens bilaterala dubbelbeskattningsavtal, som torde fungera väl, är ett EU-modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning.

Abstract

When a taxpayer is being taxed several times in respect of the same income, in at least two countries and for identical periods, juridical double taxation is created. A common method to avoid double taxation as far as possible is that states conclude bilateral double taxation treaties with each other. In a double taxation treaty the contracting states decide which state should have the right to taxation and which state, as a consequence thereof, will refrain from its right to taxation, in a series of different situations. Thereby it is, as far as possible, avoided that a person is being taxed several times for the same income.

Double taxation is also being avoided within the EU through bilateral double taxation treaties. The Community law doesn't in the present situation contain any harmonized rules regarding direct tax law and the area is thus a part of the Member States' own competence. However, despite EU's lack of competence, the Community law can affect the Member States' rules in the area of direct taxation in an indirect way. This kind of influence can for example emerge when a direct tax rule in a Member State restrains the free movement within the EU. On account of that the Member States' tax law is expanded with a great amount of double taxation treaties; there is a risk that the Community law regulations of free movement can also affect the Member States' double taxation treaties.

The thesis intends to investigate which position the Community law rules of free movement have in relation to the double taxation treaties. In the thesis I will discuss the case law from the European Court of Justice, where the problem with double taxation is brought up. The thesis will also account for how the case law in question has been analyzed and commented on in the legal literature.

The European Court of Justice has several times pointed out that the Member States are free to solve the problem with double taxation in an optional way. However the Member States must also comply with the Community rules regarding the national legislation that has not been harmonized, such as the avoidance of double taxation. When the European Court of Justice ensures that the right to free movement within the EU is not being discriminated it doesn't take any particular consideration to the special function of the double taxation treaties. In the future the problem with double taxation within the EU might have to be solved in a different way. An alternative solution to the bilateral double taxation treaties used today, that will probably function well, is an EU model tax convention for avoidance of double taxation.

Innehållsförteckning

Förkortningar	5
Definitioner	5
1. Inledning	6
1.1. Problembakgrund	6
1.2. Problemformulering	7
1.3. Syfte	7
1.4. Metod	8
1.5. Avgränsningar	9
1.6. Disposition	9
2. Bakgrund	10
2.1. Dubbelbeskattningsavtalens utveckling	10
2.1.1. Historia	10
2.1.2. OECD	10
2.1.3. Situationen idag och potentiella problem	11
2.2. Dubbelbeskattningsavtalens funktion	12
2.3. EU-bestämmelser om undvikande av dubbelbeskattning	14
2.4. Rättfärdigandegrunder vid inskränkning i den fria rörligheten	15
3. Praxis från EU-domstolen	16
3.1. EU-rätten måste beaktas	16
3.2. EUD får bara tolka gemenskapsrätten	19
3.3. Dubbelbeskattningsavtalen och tolkningen av EU-rätt	20
3.4. Ett argument mot diskriminering	22
3.5. EUD uttalar sig om skatteavtalsbestämmelsers ändamål	24
3.6. Betydelsen av OECD:s modellavtal	25
3.7. Sammanfattning	27
4. Uttalanden i doktrin om behandlad praxis	28

4.1. Inledning.....	28
4.2. Avoir fiscal-målet	28
4.3. Gilly-målet.....	29
4.4. Saint Gobain-målet.....	31
4.5. de Groot-målet.....	33
4.6. D-målet.....	34
4.6.1. Most favoured nation treatment.....	34
4.6.1.1. Negativ respons på D-målet	35
4.6.1.2. Positiv respons på D-målet	38
4.7. Bouanich-målet.....	39
4.8. Renneberg-målet	39
4.9. Damseaux-målet	40
4.10. Övriga mål.....	41
5. Analys.....	43
5.1. Behörighet och gränsdragningsproblem	43
5.2. Artikel 351 FEUF.....	47
5.3. Dubbelbeskattning är ingen inskränkning i den fria rörligheten	49
5.4. EUD har ingen respekt för skatteavtalen.....	50
5.4.1. Renneberg-målet.....	50
5.4.2. Wielockx-målet.....	51
5.4.3. de Groot-målet	52
5.5. Vikten av OECD:s modellavtal.....	53
5.6. Most favoured nation treatment	56
5.7. Framtidsutsikter	58
5.7.1. Avskaffandet av EG-fördragets artikel 293	58
5.7.2. Möjliga framtida lösningar	59
6. Slutsats	61
Källförteckning.....	63

Förkortningar

EC	European Community
ECJ	European Court of Justice
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EUD	EU-domstolen
FN	Förenta nationerna
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OEEC	Organisation for European Economic Cooperation
SvSKT	Svensk skattetidning

Definitioner

Dubbelbeskattningsavtal/skatteavtal	Folkrättsligt avtal, normalt slutet mellan två stater, för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet.
OECD:s modellavtal/modellavtalet	OECD:s Model Tax Convention on Income and on Capital, som har arbetats fram av OECD:s Fiscal Committee. Se vidare avsnitt 2.1.2.
Wienkonventionen	Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23/5-1969, ratificerad av Sverige den 20/12-1974 genom SÖ 1975:1.
Fördelningen av beskattningsrätten/ skatteavtalens fördelningsregler	Fördelningen av beskattningsrätt mellan de avtalsslutande staterna i ett dubbelbeskattningsavtal. Se vidare avsnitt 2.2.

1. Inledning

1.1. Problembakgrund

Rätten att ta ut skatt är ett uttryck för en stats suveränitet och en beskattningsrätt kan i princip baseras på vilka grunder som helst. I praktiken torde dock en beskattning bara vara effektiv om det finns någon form av koppling mellan den skattskyldige och den beskattande staten.¹ En sådan koppling kan till exempel bestå i att den skattskyldige är medborgare, har sin hemvist, sin vistelseort eller sitt säte² i den beskattande staten. I dagens globala samhälle är det vanligt att personer har inkomster med kopplingar till flera länder. Det här får till följd att en person riskerar att bli skattskyldig för samma inkomst flera gånger, på grundval av olika kriterier. En stat kan till exempel beskatta en inkomst på grund av att den berörda personen har sin hemvist där, samtidigt som en annan stat kan begära skatt på samma inkomst med anledning av att den aktuella inkomsten härrör från i staten belägen verksamhet. I extremfallet kan därutöver en tredje stat kräva skatt på den ifrågavarande inkomsten eftersom den skattskyldige är medborgare i den senast nämnda staten.³ Det skildrade scenariot kallas juridisk dubbelbeskattning⁴ och kan definieras som “the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.”⁵ För att undvika ovan skildrade problematik har många stater slutit bilaterala internationella dubbelbeskattningsavtal med varandra, i vilka beskattningsrätten delas upp mellan de avtalsslutande staterna för att förhindra att en skattskyldig person beskattas flera gånger för samma inkomst.⁶

Många rättsområden har harmoniserats av EU men medlemsstaterna har ännu inte enats om en gemensam lösning på dubbelbeskattningsproblematiken. Dubbelbeskattning undviks därför även inom EU genom bilaterala avtal mellan de enskilda staterna. Inte heller de olika medlemsstaternas direkta beskattningsregler i övrigt är i dagsläget harmoniserade i EU-länderna. Även om den direkta skatterätten faller utanför EU:s behörighet kan dock EU-rätten ändå indirekt påverka medlemsstaternas regler om direkt beskattning. En sådan inverkan kan bland annat uppstå om

¹ Panayi, “Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community”, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, s. 1.

² I fall när den skattskyldige är en juridisk person.

³ Se Panayi (2007), s. 1–5.

⁴ Skilj från ekonomisk dubbelbeskattning, som innebär att olika skattesubjekt beskattas för samma inkomst. Se Lang, “Introduction to the Law of Double Taxation Conventions”, Linde, Wien, 2010, s. 25.

⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital – condensed version, 22/7-2010, punkt 1 i introduktionen.

⁶ Se Lang (2010), s. 25–26.

någon av ett lands skatteregler skulle inskränka den av EU garanterade fria rörligheten för varor, personer, tjänster, kapital och betalningar inom unionen.⁷ Om en skattebestämmelse i ett av medlemsländerna leder till att andra EU-medborgare behandlas sämre än det aktuella landets egna medborgare, exempelvis genom en högre skattesats eller avsaknad av vissa skatteförmåner, kan EU-domstolen (EUD) underkänna bestämmelsen med motiveringen att regeln strider mot den fria rörligheten. Även om den direkta beskattningen faller utanför EU:s behörighet har medlemsstaterna nämligen en skyldighet att beakta EU-rätten vid tillämpningen av de interna skattereglerna.⁸ Eftersom EU-ländernas interna skattebestämmelser i regel kompletteras av en mängd dubbelbeskattningsavtal, kan följden av EU-rättens inverkan på den interna skatterätten bli att reglerna i dubbelbeskattningsavtalen också riskerar att påverkas av EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet inom unionen.

1.2. Problemformulering

Vilken ställning har EU-rättens regler om fri rörlighet inom unionen i förhållande till de internationella dubbelbeskattningsavtalen, med utgångspunkt i relevant praxis från EUD?

1.3. Syfte

Uppsatsens syfte är att försöka bringa klarhet i hur förhållandet mellan bestämmelserna om fri rörlighet inom EU och de internationella dubbelbeskattningsavtalen ser ut. Mer specifikt är avsikten att analysera relevant praxis från EUD och utreda hur EUD i sina avgöranden har behandlat och resonerat rörande de dubbelbeskattningsavtal som medlemsstaterna har slutit. Härutöver har uppsatsen som ändamål att belysa hur dubbelbeskattningsproblematiken, med utgångspunkt i behandlad praxis, har analyserats i doktrin.

⁷ Se närmare artiklarna 28, 45, 56 och 63 i FEUF.

⁸ Se EUD:s mål C-279/93, Schumacker, från den 14/2-1995, punkt 21.

1.4. Metod

I den här uppsatsen har dubbelbeskattningsavtalen betraktats ur ett EU-rättsligt perspektiv. Dubbelbeskattningsproblematiken är ett internationellt fenomen och den aktuella problemställningen har inte en särskild koppling till uteslutande svensk rätt. Med anledning härav har jag vid besvarandet av uppsatsens frågeställning använt mig i huvudsak av internationellt material, som beskrivs närmare nedan. Eftersom den direkta skatterätten inte är harmoniserad av EU har jag, för att klargöra och utreda rättsläget, främst tagit hjälp av EUD:s praxis inom det aktuella området. Domarna har jag i första hand läst på svenska men om en dom har framstått som oklar har jag även läst den aktuella domen på ett eller flera andra språk, för att på så sätt uppnå största möjliga förståelse. Språk har valts med hänsyn till den aktuella domens rättegångsspråk och har även begränsats av mina egna språkkunskaper.

För att tolka oklarheter i och utreda betydelsen av dubbelbeskattningsavtalen har jag till viss del använt mig av Wienkonventionen om traktaträtten⁹. Eftersom en stor del av de europeiska ländernas dubbelbeskattningsavtal är slutna med OECD:s modellavtal som grund har jag dock i uppsatsen främst använt mig av nämnda modellavtal med tillhörande kommentarer för att klargöra skatteavtalsbestämmelsers innebörd.¹⁰

För att besvara min frågeställning har jag härutöver tagit ledning av hur den praxis som jag har behandlat har analyserats i doktrin. Doktrin har valts ut på grundval av dess aktualitet och betydelse för ämnet. Svenska och internationella verk har, på grund av ämnets internationella karaktär, jämförts. Vid osäkerhet med översättningen av utländska texter har även de ursprungliga uttrycken angetts.

⁹ Wien den 23/5-1969, ratificerad av Sverige den 20/12-1974 genom SÖ 1975:1. Se särskilt artiklarna 1 och 2.

¹⁰ Modellavtalets och dess kommentarers ställning i den internationella rätten är i viss mån omdebatterad, se vidare avsnitt 2.1.2.

1.5. Avgränsningar

Jag kommer inte att behandla förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och nationell rätt, vilket redan är tillfredsställande utrett på många andra håll.¹¹ Jag kommer inte heller att beakta eventuella skillnader som bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal avseende enbart arvs- och gåvoskatt eller liknande skulle kunna ha på mitt ämne.

1.6. Disposition

Efter det inledande avsnittet följer ett kapitel som redogör för dubbelbeskattningsavtalens och OECD:s bakgrund, utveckling och funktion samt innehåller en redogörelse över EU-lagstiftning på området och en kort beskrivning av möjliga rättfärdigande grunder vid en inskränkning i den fria rörligheten. I kapitel tre behandlar jag relevant praxis från EUD och jag har valt att indela kapitlet efter relevanta uttalanden och konstaterande som EUD har gjort i de olika målen. Kapitel fyra redogör för hur behandlad praxis har analyserats i doktrin, med en kronologisk uppdelning utifrån de olika målen. Jag har valt att utforma kapitlen tre och fyra på det här sättet, istället för att göra en indelning som helt baseras på de olika rättsfallen, eftersom jag menar att det gynnar framställningen. Genom att först behandla viktiga delar i praxis och visa vilka fall som liknar varandra avser jag att synliggöra betydelsefulla mönster i hur EUD dömer och göra det lättare för läsaren att ta till sig den analys som har gjorts i doktrin. Kapitel fyra har jag indelat efter de olika rättsfallen, för tydlighetens skull och för att belysa hur fallen har analyserats av olika författare. Efter den deskriptiva framställningen följer i kapitel fem min egen analys av EUD:s praxis och doktrins analys därav. Uppsatsen avslutas med några sammanfattande ord och slutsatser i kapitel sex.

¹¹ Se t.ex. Lang (2010), s. 32–36; Lindencrona, "Dubbelbeskattningsavtalsrätt", Juristförlaget, Stockholm, 1994, s. 11–27; Dahlberg, "Internationell beskattning", Studentlitteratur, Lund, 2012, s. 230–259 och Hultqvist, "Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys", SvSkT, 2010:5, s. 520–534.

2. Bakgrund

2.1. Dubbelbeskattningsavtalens utveckling

2.1.1. Historia

Inget dubbelbeskattningsavtal, i dagens bemärkelse, hade ingåtts före första världskriget. Nationernas förbund började sedan på 1920-talet undersöka hur problematiken med internationell dubbelbeskattning skulle kunna lösas, vilket resulterade i ett modellförslag på ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal. Trots att förslaget hade en stor betydelse blev det dock inte allmänt accepterat. Samma sak gällde även för två senare modellförslag, Mexikoförslaget från 1943 och Londonförslaget från 1946.¹²

Världens första fullständiga bilaterala dubbelbeskattningsavtal, som även kom att tillämpas, slöts mellan Tyskland och Italien 1925. Under tiden fram till andra världskrigets utbrott slöts sedan ytterligare cirka 30 dubbelbeskattningsavtal, varav de flesta hade europeiska länder som avtalsparter. Sverige slöt sitt första dubbelbeskattningsavtal, med Tyskland, 1928. Med anledning av händelserna under andra världskriget blev det efter krigets slut ännu viktigare att hitta en hållbar lösning på dubbelbeskattningsproblematiken.¹³

2.1.2. OECD

I ett sönderbombat Europa grundades 1947 *the Organisation for European Economic Cooperation* (OEEC) för att styra och övervaka den USA-finansierade Marshallplanen, vars syfte var att bidra ekonomiskt till att återuppbygga Europa efter kriget. OEEC bestod av 18 europeiska länder och organisationen strävade även bland annat efter ett utökat samarbete inom handel och betalningar. OEEC ersattes 1961 av *the Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD). Idag har OECD 34 medlemsländer¹⁴ spridda över stora delar av världen.¹⁵ Den beslutande makten i OECD har styrelsen (*the council*), som har sitt huvudkontor i Paris och består av en representant från varje

¹² Mattsson, "Svensk internationell beskattningsrätt", Norstedts juridik, Stockholm, 2004, s. 162–163.

¹³ Mattson (2004), s. 163.

¹⁴ OECD består idag av Australien, Belgien, Chile, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Luxemburg, Mexiko, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Schweiz, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Sydkorea, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern, USA och Österrike, se <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>, besökt den 22/11-2012.

¹⁵ Se <http://www.oecd.org/about/history/>, besökt den 22/11-2012 och <http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>, besökt den 22/11-2012.

medlemsland och en representant från EU-kommissionen. Till OECD hör också cirka 250 kommittéer, som utför utredningar inom områden såsom handel, ekonomi och utbildning.¹⁶

OECD:s *Committee on Fiscal Affairs* arbetade 1963 fram det första modellavtalet (*Model tax convention on income and on capital*). Modellavtalet reviderades sedan 1977 och 1992. Därefter har avtalet reviderats succesivt, med hjälp av lösblad, för att möta de nya skattesituationer som utvecklingen av världsekonomin har medfört.¹⁷

Det finns på flera håll en utförlig diskussion angående modellavtalets och dess kommentarers ställning i den internationella rätten. Jag ämnar nedan att kort belysa viktiga slutsatser från nämnda debatt, dock utan anspråk på fullständighet eftersom den omfattande diskussionen inte kan göras rättvisa inom ramen för den här uppsatsen. Den generella uppfattningen synes vara att kommentaren till OECD:s modellavtal inte ska betraktas som bindande för medlemsstaterna i OECD.¹⁸ Kommentaren torde kunna ses som "a political commitment, not a binding legal obligation"¹⁹. OECD:s modellavtal och kommentarer har dock, trots att de inte är bindande, en stor betydelse i många länder och kan vara till hjälp vid tolkningen av oklara regler i dubbelbeskattningsavtalen.²⁰ När en sådan tolkning sker bör i första hand de kommentarer användas som var publicerade när det aktuella dubbelbeskattningsavtalet slöts, även om senare kommentarer i viss mån kan användas som vägledning.²¹

2.1.3. Situationen idag och potentiella problem

Det finns idag över 2 500²² bilaterala dubbelbeskattningsavtal i bruk i världen och antalet avtal ökar även i utvecklingsländerna. FN har utarbetat ett modellavtal för bilaterala skatteavtal som sluts mellan industri- och utvecklingsländer, avtalet tar hänsyn till de speciella problem som kan uppstå i den här typen av situationer. Det är dock inte bara ingåendet av skatteavtal som kan förorsaka

¹⁶ <http://www.oecd.org/about/whodoeswhat/>, besökt den 22/11-2012.

¹⁷ <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/oecdmodeltaxconventiononincomeandoncapital-anoverviewofavailableproducts.htm>, besökt den 22/11-2012.

¹⁸ Se bl.a. Ward, "Is there an obligation in international law of OECD member countries to follow the commentaries on the model?", i Douma och Engelen (ed.), "The legal status of the OECD commentaries", IBFD, Amsterdam, 2008, s. 73-75 och 92-93 samt Weiss, "Interpretation of tax treaties in accordance with the commentaries on the OECD model tax convention under the Vienna convention on the law of treaties", i Douma och Engelen (2008), s. 136-141.

¹⁹ Ward, i Douma och Engelen (2008), s. 75.

²⁰ Weiss, i Douma och Engelen (2008), s. 141-144.

²¹ Ward, i Douma och Engelen (2008), s. 86-87.

²² Se Weiss, i Douma och Engelen (2008), s. 133.

problem utan det kan även uppkomma problem med alla typer av redan slutna dubbelbeskattningsavtal. När en stats territorium förändras och indelas i flera nya stater, som till exempel vid Sovjetunionens upplösning, Jugoslaviens fall och självständigheten av före detta kolonier, uppstår frågan om ett redan slutet avtal, efter revidering, ska omfatta även de nytillkomna staterna eller om nya avtal måste förhandlas fram. Nämnade problematik måste lösas med hänsyn till förutsättningarna i det enskilda fallet. Oavsett mellan vilka stater ett dubbelbeskattningsavtal sluts måste skatteavtalen också revideras med jämna mellanrum, för att ta hänsyn till förändringar i de interna skatterättsliga reglerna.²³

2.2. Dubbelbeskattningsavtalens funktion

De avtalsslutande staterna avstår genom dubbelbeskattningsavtalen från en del av sin beskattningsrätt. De allra flesta dubbelbeskattningsavtalen är bilaterala, alltså slutna mellan två stater, men det finns också enstaka multilaterala skatteavtal som har fler än två stater som avtalsparter. Ett exempel på ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal är det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna.²⁴ Det finns både fullständiga och partiella avtal. Medan de fullständiga skatteavtalen innehåller regler om så gott som alla inkomstslag reglerar de partiella avtalen endast ett visst område. Dubbelbeskattningsavtalens huvudsyfte är att undvika internationell juridisk dubbelbeskattning, att en skattskyldig beskattas flera gånger för samma inkomst, i olika stater och under samma tidsperiod. Därutöver har skatteavtalen till avsikt att bekämpa internationell skatteflykt, skapa regler om informationsutbyte mellan de avtalsslutande staterna och bekämpa skattemässig diskriminering. Ett dubbelbeskattningsavtal är bindande för de avtalsslutande staterna i enlighet med principen *pacta sunt servanda*. Det här framgår även av artikel 26 i Wienkonventionen om traktaträtten och i artikel 27 i samma konvention stadgas därutöver att en stat inte får rättfärdiga ett eventuellt avtalsbrott med hänvisning till bestämmelser i intern rätt.²⁵

När ett dubbelbeskattningsavtal har undertecknats finns det flera olika sätt för avtalet att bli en del av nationell rätt, beroende av om en stat förespråkar dualismen eller monismen. Det dualistiska synsättet innebär å ena sidan att folkrätten och den nationella rätten är två helt åtskilda rättssystem medan den monistiska uppfattningen å andra sidan går ut på att folkrätt och nationell rätt är olika

²³ Mattsson (2004), s. 163–164.

²⁴ För närmare detaljer se lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

²⁵ Pelin, "Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv", Studentlitteratur, Lund, 2011, s. 87–88.

delar av ett och samma rättssystem. Sverige har till exempel anammat det dualistiska synsättet och samtliga dubbelbeskattningsavtal som landet ingår inkorporeras också i svensk rätt. När Sverige ingår ett nytt dubbelbeskattningsavtal utfärdas samtidigt en särskild införlivningslag som ger avtalet giltighet såsom intern svensk skatterätt. En införlivningslag stiftas och tolkas på samma sätt som annan svensk lag.²⁶

Ett dubbelbeskattningsavtal kan vara utformat på många olika sätt men skatteavtalens struktur tenderar att ha många likheter. Vanliga delar i ett dubbelbeskattningsavtal lyder som följer. Inledningsvis innehåller ett dubbelbeskattningsavtal normalt artiklar som reglerar vilka skatter och personer som omfattas av avtalet. Vanligtvis följer i skatteavtalet sedan flera artiklar där beskattningsrätten, av de personer som omfattas av avtalet, fördelas mellan de avtalsslutande staterna. Den här fördelningen baseras på olika kriterier, beroende av vilken typ av skatt och vilka personer som omfattas av en viss bestämmelse. Fördelningen görs i regel utifrån vilken av de avtalsslutande staterna som är den skattskyldiges hemviststat respektive källstat och kan resultera i att den berörda inkomsten antingen beskattas enbart av hemviststaten, enbart av källstaten eller av bägge staterna gemensamt.²⁷ När jag i den fortsatta framställningen använder mig av uttrycken "fördelningen av beskattningsrätten" och "skatteavtalens fördelningsregler" är det den nu beskrivna fördelningen mellan de avtalsslutande staterna som avses.

Efter fördelningsreglerna innehåller ett dubbelbeskattningsavtal vanligtvis så kallade metodartiklar. De här artiklarna föreskriver hur dubbelbeskattning, som kvarstår efter tillämpningen av fördelningsartiklarna, ska undanröjas.²⁸ Enligt OECD:s modellavtal är det den skattskyldiges hemviststat som ska se till att dubbelbeskattning avlägsnas. I modellavtalet föreslås två metoder som kan användas härför, undantagandemetoden (*exempt method*) och avräkningsmetoden (*credit method*).²⁹ Undantagandemetoden, som är vanlig i Centraleuropa, innebär att hemviststaten helt undantar den inkomst som har intjänats utomlands från beskattning. Den här inkomsten beskattas således bara i källstaten, även om hemviststaten ändå har möjlighet att beakta den undantagna inkomsten vid fastställandet av skattesatsen för den kvarvarande inkomsten. Avräkningsmetoden används ofta i länder med ett anglo-amerikanskt rättssystem och går ut på att hemviststatens

²⁶ Pelin (2011), s. 89–90.

²⁷ Dahlberg (2012), s. 264 och Lang (2010), s. 65.

²⁸ Dahlberg (2012), s. 234.

²⁹ Se artikel 23 A och 23 B i OECD:s modellavtal.

skattebas består av den skattskyldiges samtliga inkomster men att en avräkning får göras motsvarande hemviststatens skatt på den utländska inkomsten.³⁰

2.3. EU-bestämmelser om undvikande av dubbelbeskattning

I EG-fördraget fanns det en bestämmelse, artikel 293, som handlade om avskaffandet av dubbelbeskattning. Bestämmelsen hade följande lydelse: "[m]edlemsstaterna skall i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa [...] avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen"³¹. Föreskriften togs bort vid införandet av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).

FEUF innehåller dock en annan bestämmelse som torde ha viss betydelse för dubbelbeskattningsavtalen. Bestämmelsen berör avtal som medlemsstaterna har ingått, enskilt eller i grupp, med ett eller flera tredje länder, innan medlemsstaterna anslöt sig till EU. Bestämmelsen, artikel 351, föreskriver att rättigheter och förpliktelser enligt ett sådant avtal inte ska påverkas av EU-rätten, men att medlemsstaterna dock ska vidta åtgärder för att undanröja de inskränkningar som föreligger om avtalen inte skulle vara förenliga med gemenskapsrätten. Bestämmelsens tredje stycke har vidare följande lydelse:

"Vid tillämpning av sådana avtal [...] ska medlemsstaterna beakta att de fördelar som varje medlemsstat beviljar enligt fördragen utgör en integrerad del av upprättandet av unionen och härigenom är oskiljaktigt förbundna med upprättandet av gemensamma institutioner, med överlämnandet av befogenheter till dessa och med beviljandet av samma fördelar av alla övriga medlemsstater."³²

³⁰ Se artikel 23 A och 23 B i OECD:s modellavtal; se även Lang (2010), s. 69.

³¹ Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, artikel 293.

³² Se artikel 351 stycke 3 FEUF.

2.4. Rättfärdigandegrunder vid inskränkning i den fria rörligheten

Den av EU garanterade fria rörligheten inom unionen är inte oinskränkt och i vissa situationer kan medlemsstaterna rättfärdiga en behandling som gör det mindre attraktivt för andra unionsmedborgare att utöva sin rätt till fri rörlighet. Etableringsfriheten och den fria rörligheten för arbetstagare och tjänster får, enligt bestämmelser i FEUF, begränsas av medlemsstaterna om hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa kräver det.³³ Härutöver tillåter även fördraget att den fria rörligheten för kapital och betalningar i vissa fall inskränkas av medlemsstaterna.³⁴

EUD har i Gebhard-målet³⁵ slagit fast att nationella åtgärder som hindrar eller gör det mindre attraktivt att utöva den fria rörligheten inom unionen måste uppfylla fyra förutsättningar för att vara tillåtna. För att vara tillåten måste en inskränkande åtgärd:

1. vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt,
2. framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
3. vara ändamålsenlig samt
4. vara proportionerlig.³⁶

³³ Se artikel 45.3, 52 och 62 i FEUF. Vad som menas med allmän ordning, säkerhet och hälsa framgår av direktiv 2004/38/EG, artikel 27–29.

³⁴ Se artikel 65 i FEUF.

³⁵ Mål C-55/94, Gebhard, från den 30/11-95.

³⁶ Mål C-55/94, punkt 37.

3. Praxis från EU-domstolen

3.1. EU-rätten måste beaktas

Ett av de första fallen från EUD, där en medlemsstats dubbelbeskattningsavtal figurerar, är det så kallade *Avoir fiscal-målet*³⁷. Fallet berörde regler om en fransk skattecredit, som kommissionen såg som diskriminerande och en inskränkning i rätten att upprätta ett fast driftställe. Frankrike hävdade dock att skillnaden i behandling av utländska bolag till viss del berodde på bestämmelser i ett antal dubbelbeskattningsavtal ingångna med andra medlemsstater. Vidare menade Frankrike att de omtvistade reglerna inte torde strida mot gemenskapsrätten eftersom medlemsstaterna, i avsaknad av harmoniserande åtgärder, själva hade att ta hänsyn till skillnader i de olika beskattningssystemen.³⁸ EUD invände att en diskriminering inte kunde rättfärdigas av att det aktuella rättsområdet inte hade harmoniserats. Förbudet att tillämpa skilda regler för andra EU-medborgare än landets egna medborgare fanns nämligen kvar även om det aktuella området reglerades nationellt.³⁹ EUD menade även, till skillnad från Frankrike, att olikheterna i behandling av bolag med hemvist utanför landet, varom det tvistades i fallet, inte härrörde från dubbelbeskattningsavtalen. Dessutom ansåg EUD att rättigheter enligt etableringsfriheten inte kunde göras beroende av ett avtal som en medlemsstat hade slutit med en annan medlemsstat, såsom dubbelbeskattningsavtalen.⁴⁰

EUD fastslog alltså redan på ett tidigt stadium att även om fördelningen av beskattningsrätt för att undgå dubbelbeskattning, i avsaknad av enhetliga eller harmoniserade bestämmelser, är en del av medlemsstaternas egen behörighet, måste staterna likväl ta hänsyn till gemenskapsrätten vid utövandet av nämnda behörighet. EUD har senare gjort liknande uttalanden i ett flertal andra mål, bland annat i *Saint Gobain-målet*⁴¹, *Truck Center-målet*⁴² och *de Groot-målet*⁴³.

Saint Gobain-målet berörde en tvist mellan den tyska skattemyndigheten och det franska bolaget Saint Gobains fasta driftställe i Tyskland. Saint Gobain ägde andelar i två tyska bolag och ett bolag från USA. Därutöver ägde Saint Gobains två tyska dotterbolag andelar i ett bolag från Italien, ett

³⁷ Mål C-270/83, *Avoir fiscal*, från den 28/1-86.

³⁸ Mål C-270/83, punkt 2–3, 7 och 23.

³⁹ Mål C-270/83, punkt 24.

⁴⁰ Mål C-270/83, punkt 26.

⁴¹ Mål C-307/97, *Saint Gobain*, från den 21/9-99, punkt 57–58.

⁴² Mål C-282/07, *Truck Center*, från den 22/12-08, punkt 22–23.

⁴³ Mål C-385/00, *de Groot*, från den 12/12-02, punkt 93–94; se även mål C-379/05, *Amurta*, från den 8/11-07, punkt 16–17.

bolag från Österrike samt ett bolag från Schweiz. Saint Gobains två tyska dotterbolag hade av sina dotterbolag fått utdelningar, som överfördes till Saint Gobains fasta driftställe i Tyskland. Enligt tyska regler var Saint Gobains tyska dotterbolag knutna till Saint Gobains fasta driftställe i Tyskland, genom ett avtal om skatteintegrering, och det franska moderbolaget Saint Gobain var skattskyldigt för bolagens samtliga inkomster. Vid beskattningen av utdelningarna från de utländska bolagen nekades Saint Gobain, som var inskränkt skattskyldigt i Tyskland, vissa skatteförmåner. De aktuella skatteförmånerna var nämligen, enligt intern tysk rätt och regler i dubbelbeskattningsavtal med tredje land, förbehållna bolag som var oinskränkt skattskyldiga i Tyskland.⁴⁴

EUD fastslog att det hade inneburit en inskränkning i etableringsfriheten att neka ett fast driftställe till ett bolag från en annan medlemsstat de omstridda skatteförmånerna, eftersom nekandet av förmånerna främst berörde bolag som inte hade sin hemvist i Tyskland. De aktuella bestämmelserna innebar således en minskad frihet i valet av verksamhetsform.⁴⁵ Tyskland menade bland annat att nekandet av skatteförmånerna berodde på att dubbelbeskattningsavtal med tredje land inte omfattades av EU:s behörighetsområde och att medlemsstaterna därmed torde vara fria i sin utformning av skatteavtalen med tredje land. EUD konstaterade att fördelningen av beskattningsrätten för att undvika dubbelbeskattning, i avsaknad av enhetliga eller harmoniserade bestämmelser, låg i medlemsstaternas behörighet. EUD fastslog dock vidare att medlemsstaterna var skyldiga att beakta gemenskapsrätten vid utövandet av sin tilldelade beskattningsbehörighet. Vidare uttalade EUD att balansen och ömsesidigheten i dubbelbeskattningsavtalen mellan Tyskland och Schweiz respektive USA inte skulle rubbas om Tyskland utvidgade den personkrets, som i Tyskland beviljades de i skatteavtalen föreskrivna skatteförmånerna. En sådan utvidgad tillämpning av de omstridda skatteförmånerna skulle, enligt EUD, inte störa Schweiz eller USA:s rättigheter enligt dubbelbeskattningsavtalen och inte heller medföra nya skyldigheter för Schweiz och USA. EUD konstaterade slutligen att inskränkningen i etableringsfriheten inte kunde motiveras och att Saint Gobain hade utsatts för diskriminering.⁴⁶

Truck Center-målet rörde beskattningen av den ränta som det belgiska bolaget Truck Center hade att erlagga för ett lån som ett luxemburgskt bolag, som ägde Truck Center till 48 %, hade beviljat Truck Center.⁴⁷ Enligt belgiska skatteregler var Truck Center förpliktat att betala förskottsskatt på räntan till

⁴⁴ Mål C-307/97, punkt 2–14.

⁴⁵ Mål C-307/97, punkt 37–44.

⁴⁶ Mål C-307/97, punkt 55–64.

⁴⁷ Mål C-282/07, punkt 2 och 12.

det luxemburgska bolaget, medan förskottsskatt inte togs ut i fall när det mottagande bolaget hade sin hemvist i Belgien.⁴⁸ EUD fastslog inledningsvis att den omstridda lagstiftningen omfattades av etableringsfriheten och inte av den fria rörligheten för kapital och betalningar.⁴⁹ EUD uttalade vidare att bolag med hemvist i en viss medlemsstat generellt inte befann sig i en objektivt jämförbar situation som bolag med hemvist i en annan medlemsstat.⁵⁰ Skillnaden i beskattning för bolag med hemvist i respektive utanför Belgien var, enligt EUD, ett resultat av de olika situationer som bolagen befann sig i och de omstridda reglerna var därmed inte diskriminerande.⁵¹

de Groot-målet gällde en person som hade förvärvsarbetat i ett flertal medlemsstater. Hemviststaten hade, på grund av regler i de aktuella skatteavtalen, vid sin beskattning av den aktuella personen bara beviljat skatteförmåner, med anledning av den skattskyldiges personliga förhållanden, på den del av inkomsten som härrörde från hemviststaten. Hemviststaten menade att verksamhetsstaterna borde beakta resterande delar av den skattskyldiges personliga förhållanden vid sina respektive beskattningar.⁵² EUD konstaterade att den skattskyldiges personliga förhållanden lättast kunde beaktas i den stat där personen hade större delen av sina personliga och ekonomiska intressen, vilket vanligtvis var hemviststaten. EUD stödde bland annat sina argument på att det även i den internationella skatterätten i stort, och särskilt i OECD:s modellavtal, beskrevs att hemviststaten hade att i sin helhet beskatta den skattskyldige, med hänsyn till dennes personliga förhållanden.⁵³ Dessutom menade EUD att den i dubbelbeskattningsavtalen valda fördelningsmodellen inte skulle påverkas om den skattskyldiges personliga förhållanden beaktades fullt ut i hemviststaten.⁵⁴

Ett annat intressant mål är det så kallade *Scorpio-målet*⁵⁵. Fallet gällde situationen att en skattebefrielse, som var reglerad i ett dubbelbeskattningsavtal, enligt intern rätt bara kunde beaktas om den behöriga skattemyndigheten hade utfärdat ett särskilt intyg. Bolaget Scorpio menade att regleringen stred mot den fria rörligheten för tjänster och dessutom utgjorde ett hinder mot bestämmelserna i det aktuella skatteavtalet.⁵⁶ Liksom i fallen ovan klargjorde EUD att medlemsstaterna var tvungna att ta hänsyn till gemenskapsrätten vid utövandet av den

⁴⁸ Mål C-282/07, punkt 4–14.

⁴⁹ Mål C-282/07, punkt 24–30.

⁵⁰ Mål C-282/07, punkt 36–38.

⁵¹ Mål C-282/07, punkt 41–50.

⁵² Mål C-385/00, punkt 2, 11–13, 29–32 och 53–59.

⁵³ Mål C-385/00, punkt 98.

⁵⁴ Mål C-385/00, punkt 109.

⁵⁵ Mål C-290/04, Scorpio, från den 3/10-06.

⁵⁶ Mål C-290/04, punkt 11–15 och 23–24.

beskattningsrätt som staten hade tilldelats för att dubbelbeskattning skulle undvikas, även om utformningen av fördelningsreglerna var en del av staternas egen behörighet.⁵⁷ Slutligen slog EUD fast att det aktuella förfarandet stred mot den fria rörligheten men att inskränkningen kunde rättfärdigas på grund av kontrollbehovet vid undanhållandet av källskatt.⁵⁸ I målet *Asscher*⁵⁹ kunde en inskränkning i den fria rörligheten dock inte rättfärdigas. Det intressanta med det här målet var att EUD avlog medlemsstatens försök till rättfärdigande bland annat genom att hänvisa till det i fallet aktuella dubbelbeskattningsavtalet, som hade baserats på OECD:s modellavtal.⁶⁰

3.2. EUD får bara tolka gemenskapsrätten

EUD får, enligt artikel 267 FEUF, i sina förhandsavgöranden tolka bestämmelser i fördragen och andra gemenskapsrättsliga rättsakter. EUD:s behörighet innefattar således inte tolkning av intern- eller internationell rätt. EUD har även i några fall tydligt fastslagit att den saknar behörig att avgöra om en medlemsstat har åsidosatt sina förpliktelser enligt ett dubbelbeskattningsavtal. Uttalanden av ett sådant slag gjorde domstolen i *Columbus-målet*⁶¹ och *Damseaux-målet*⁶².

I *Columbus-målet* handlade konflikten om ett stadgande i intern tysk lagstiftning, som innebar att dubbelbeskattning av vinst i ett tyskt företags fasta driftställe i Belgien skulle undvikas genom att den belgiska skatten räknades av mot den tyska. Ett dubbelbeskattningsavtal mellan de bägge länderna föreskrev dock en annan lösning. Skatteavtalet fastslog nämligen att dubbelbeskattning i fall som det aktuella skulle undvikas genom undantagandemetoden, nämligen att den belgiska inkomsten helt undantogs från beskattning i Tyskland. Företaget Columbus menade att ovan skildrade avvikelser från bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet också innebar en inskränkning i etableringsfriheten.⁶³ EUD inledde med att ännu en gång slå fast att det, i avsaknad av enhetliga eller harmoniserade bestämmelser, låg i medlemsstaternas egen behörighet att bestämma fördelningskriterierna för undvikande av dubbelbeskattning men att staterna var skyldiga att beakta gemenskapsrätten vid utövandet av sin beskattningsbehörighet.⁶⁴ Efter att sedan ha konstaterat att de omdiskuterade bestämmelserna inte innebar någon nackdel eller diskriminering för Columbus fastslog EUD att den

⁵⁷ Mål C-290/04, punkt 54–55.

⁵⁸ Mål C-290/04, punkt 57–61.

⁵⁹ Mål C-107/94, *Asscher*, från den 27/6-96.

⁶⁰ Mål C-107/94, punkt 46–49.

⁶¹ Mål C-298/05, *Columbus*, från den 6/12-07.

⁶² Mål C-128/08, *Damseaux*, från den 16/7-09.

⁶³ Mål C-298/05, punkt 3–24.

⁶⁴ Mål C-298/05, punkt 27–28.

saknade behörighet att avgöra om en medlemsstat hade åsidosatt bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal. EUD framhöll som stöd härför att den inte fick pröva förhållandet mellan en nationell reglering och bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal, eftersom nämnda spörsmål inte berörde tolkningen av gemenskapsrätten.⁶⁵

Även i *Damseaux-målet* konstaterade EUD att den inte var behörig att avgöra om en medlemsstat hade brustit i sina åtaganden enligt ett bilateralt skatteavtal. Målet berörde en utdelning, från ett franskt bolag till en person med hemvist i Belgien, som beskattades i både Frankrike och Belgien. Precis som i Columbus-fallet ovan motiverade EUD sin bristande behörighet med att den inte fick bedöma förhållandet mellan nationella regler och bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal, på grund av att det inte omfattades av tolkningen av gemenskapsrätten. EUD menade vidare att det var den nationella domstolens ansvar att fastställa vilka skyldigheter som följde av ett dubbelbeskattningsavtal och att även ta konsekvenserna av om bestämmelser i ett sådant avtal inte skulle ha följts.⁶⁶ Att två stater hade utövat sin beskattningsrätt parallellt utgjorde, enligt EUD, inte en inskränkning i den fria rörligheten, under förutsättning att de berörda reglerna inte var diskriminerande.⁶⁷ EUD konstaterade också i målet att en medlemsstat inte kunde stödja sig på ett dubbelbeskattningsavtal för att undkomma sina förpliktelser enligt EU-rätten.⁶⁸

3.3. Dubbelbeskattningsavtalen och tolkningen av EU-rätt

EUD:s behörighet innefattar, enligt avsnittet ovan, således inte tolkning av intern- eller internationell rätt.⁶⁹ EUD kan dock *vid en tolkning av gemenskapsrätten* beakta bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal, om nämnda bestämmelser har figurerat i det nationella målet och den nationella domstolen uttryckligen har presenterat dem för EUD. Det här framkommer i målet *Bouanich*.⁷⁰ EUD tryckte dock i fallet på att det var den nationella domstolens uppgift att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna i målet.⁷¹ Målet handlade om en fransk kvinna som vid inlösningen av sina aktier i ett svenskt bolag beskattades såväl i sin hemviststat Frankrike som till viss del även i Sverige, enligt regler i ett dubbelbeskattningsavtal som baserades på OECD:s modellavtal.

⁶⁵ Mål C-298/05, punkt 38–47.

⁶⁶ Mål C-128/08, punkt 6–9 och 20–22.

⁶⁷ Mål C-128/08, punkt 27; se även mål C-157/10, Banco Bilbao, från den 8/12-11, punkt 38–39.

⁶⁸ Mål C-128/08, punkt 34.

⁶⁹ Se även punkt 18 i mål C-141/99, Amid, från den 14/12-00.

⁷⁰ Mål C-265/04, Bouanich, från den 19/1-06, punkt 51.

⁷¹ Mål C-265/04, punkt 54.

Den franska kvinnan begärde att den skatt som hade innehållits i Sverige skulle återbetalas. EUD fastställde att de omstridda reglerna i skatteavtalet var förenliga med den fria rörligheten för kapital, under förutsättning att aktieägare med hemvist utanför den aktuella medlemsstaten behandlades minst lika förmånligt som de i staten bosatta aktieägarna. Det var vidare upp till den nationella domstolen att avgöra hur situation såg ut i det aktuella fallet.⁷²

EUD:s möjligheter att beakta ett dubbelbeskattningsavtals regleringar vid tolkningen av gemenskapsrätten har även fastslagits i målet *Test Claimants*⁷³. Fallet handlade om ett lån mellan två bolag i samma koncern, men med säten i olika medlemsstater, och hur den på lånet belöpande räntan behandlades skattemässigt. De omstridda bestämmelserna härrörde till viss del från dubbelbeskattningsavtal.⁷⁴ EUD påminde i sin bedömning om att behörigheten att fastslå fördelningen av beskattningsrätten, för att undvika dubbelbeskattning, låg hos medlemsstaterna och framhöll vidare att nämnda reglering bland annat kunde bestå av en tillämpning av internationell praxis, såsom OECD:s modellavtal.⁷⁵ Även i det här fallet underströk EUD dock medlemsstaternas skyldighet att följa EU-rätten vid utövandet av den beskattningsrätt som staten hade tilldelats i skatteavtalet.⁷⁶ Bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal var i det aktuella fallet en del av den nationella domstolens rättsliga ram och hade även beskrivits på det sättet av den nationella domstolen. Till följd av det här angav EUD att den *var tvungen* att ta hänsyn till de aktuella reglerna i dubbelbeskattningsavtalet vid sin tolkning av gemenskapsrätten, för att förhandsavgörandet skulle vara användbart för den hänskjutande domstolen.⁷⁷

Inte heller i *Denkavit-målet*⁷⁸ fick EUD bortse från det aktuella dubbelbeskattningsavtalet i sin tolkning av gemenskapsrätten, eftersom den nationella domstolen hade berört skatteavtalsbestämmelserna och även hade frågat EUD om de berörda bestämmelserna stred mot etableringsfriheten.⁷⁹ EUD kom i målet till slutsatsen att en tillämpning av de berörda nationella reglerna och bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet gjorde det mindre attraktivt för ett bolag från en annan medlemsstat att etablera sig i den i fallet berörda staten. Det här ledde, enligt EUD, till

⁷² Mål C-265/04, punkt 7–10, 17–20 och 56.

⁷³ Mål C-524/04, *Test Claimants*, från den 13/3-07.

⁷⁴ Mål C-524/04, punkt 2 och 7–8.

⁷⁵ Mål C-524/04, punkt 49.

⁷⁶ Mål C-524/04, punkt 53.

⁷⁷ Mål C-524/04, punkt 54.

⁷⁸ Mål C-170/05, *Denkavit*, från den 14/12-06.

⁷⁹ Mål C-170/05, punkt 16 och 45.

en diskriminering som utgjorde en inskränkning i etableringsfriheten.⁸⁰ EUD fastslog sålunda att en medlemsstat inte kunde åberopa bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal för att undkomma sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten.⁸¹

I motsats till ovanstående praxis har EUD i *Kerckhaert-målet*⁸² inte beaktat det aktuella dubbelbeskattningsavtalet i sitt avgörande. Fallet handlade om att Belgien hade nekat makarna Kerckhaert en skatteförmån vid beskattningen av en utdelning från ett företag med hemvist i Frankrike, som de enligt ett dubbelbeskattningsavtal mellan länderna hade rätt till.⁸³ EUD menade att den eventuella ofördelaktiga behandlingen av makarna Kerckhaert berodde på att två stater utövade sin beskattningsrätt parallellt och att det var dubbelbeskattningsavtalets syfte att lindra effekterna av en sådan dubbel skattebörda.⁸⁴ EUD konstaterade, liksom i många andra mål, att det låg i medlemsstaternas egen behörighet att, i syfte att undvika dubbelbeskattning, fastställa kriterier för fördelningen av beskattningsrätten, då reglering på unionsnivå saknades. Därefter fastställde EUD att just nämnda undvikande av dubbelbeskattning var avsikten med det, i det aktuella fallet, berörda skatteavtalet men att nämnda avtal dock inte var föremål för tolkning i målet.⁸⁵ EUD kom slutligen fram till att den parallella beskattningen som hade förekommit i målet inte stred mot den fria rörligheten.⁸⁶

3.4. Ett argument mot diskriminering

I vissa mål har EUD påvisat att det faktum att en bestämmelse syftar till att undvika dubbelbeskattning kan ses som ett argument för att en diskriminerande inskränkning i gemenskapsrätten *inte* har skett. EUD har med andra ord i viss mån beaktat skatteavtalsbestämmelser när den har fastslagit att de, i det aktuella målet, omstridda bestämmelserna inte har inskränkt den fria rörligheten. Här avses följaktligen *inte* att EUD skulle ha beaktat skatteavtalsbestämmelser som en rättfärdigande grund, eftersom tillämpningen av en rättfärdigande grund förutsätter att en inskränkning i den fria rörligheten har förelegat.⁸⁷

⁸⁰ Mål C-170/05, punkt 48–49.

⁸¹ Mål C-170/05, punkt 53.

⁸² Mål C-513/04, Kerckhaert, från den 14/11-06.

⁸³ Mål C-513/04, punkt 2 och 9.

⁸⁴ Mål C-513/04, punkt 20–21.

⁸⁵ Mål C-513/04, punkt 22–23.

⁸⁶ Mål C-513/04, punkt 24.

⁸⁷ Se avsnitt 2.4.

Ett exempel på EUD:s i stycket ovan beskrivna argumentering är målet *Krankenheim*⁸⁸, där den omtvistade regleringen inte ansågs strida mot gemenskapsrätten. EUD stödde bland annat sin slutsats på att den eventuella inskränkningen i etableringsfriheten berodde på fördelningen av beskattningsrätt i ett dubbelbeskattningsavtal och inte på de i målet omtvistade nationella bestämmelserna.⁸⁹

EUD förde ett liknande resonemang i målet *D*⁹⁰. Målet berörde en tysk medborgare som ansåg sig ha blivit diskriminerad eftersom han inte hade fått göra grundavdrag vid förmögenhetsbeskattningen i Nederländerna, trots att belgiska medborgare hade rätt till nämnda grundavdrag enligt bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal. D var bosatt i Tyskland och hans förmögenhet utgjordes till tio procent av en fastighet i Nederländerna medan resterande delar av D:s förmögenhet var belägen i Tyskland.⁹¹ EUD fastslog att medlemsstaterna i dubbelbeskattningsavtalen, som hade slutits på grund av avsaknaden av gemenskapsrättsliga åtgärder, hade en frihet att själva fastställa kriterier för fördelningen av beskattningsrätten. En skillnad i behandling av medborgare från olika medlemsstater till följd av nämnda beskattningsfördelning kunde således, enligt EUD, inte leda till en diskriminering som inskränkte den fria rörligheten för arbetstagare.⁹² EUD menade även att användningsområdet för ett dubbelbeskattningsavtal begränsades till just de avtalsslutande staterna och att en viss förmånlig bestämmelse i ett skatteavtal inte kunde anses vara löstagbar från avtalet som helhet. Det stred således inte mot gemenskapsrätten att Nederländerna inte utvidgade den förmånliga behandling, som belgiska medborgare hade rätt till enligt det berörda skatteavtalet, till att även omfatta den tyska medborgaren D.⁹³ Förmånliga bestämmelser kunde dock, enligt EUD, i vissa fall utvidgas till att även omfatta personer från ett icke avtalsslutande land,⁹⁴ men det var inte aktuellt i målet i fråga.⁹⁵

⁸⁸ Mål C-157/07, *Krankenheim*, från den 23/10-08.

⁸⁹ Mål C-157/07, punkt 51–52 och 55.

⁹⁰ Mål C-376/03, *D*, från den 5/7-05.

⁹¹ Mål C-376/03, punkt 2, 10–12 och 15–17.

⁹² Mål C-376/03, punkt 49–52.

⁹³ Mål C-376/03, punkt 53–54 och 62–63; se dock även punkt 46 i mål C-279/93, *Schumacker*, där EUD menade att det faktum att en viss skatteförmån beviljades enligt ett skatteavtal hade viss inverkan på att en person från ett icke avtalsslutande land också borde ha beviljats nämnda förmån.

⁹⁴ Se det i avsnitt 3.1. omnämnda målet C-307/97, *Saint Gobain*, punkt 55–60.

⁹⁵ Mål C-376/03, punkt 55–63.

3.5. EUD uttalar sig om skatteavtalsbestämmelsers ändamål

Målet *D* är speciellt även på så sätt att EUD i domen har uttalat sig om ändamålet med en viss bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal, trots att dubbelbeskattningsavtalen omfattas av medlemsstaternas egen behörighet.⁹⁶ Uttalanden av samma slag förekom också i målet *Renneberg*⁹⁷. Målet handlade om en nederländsk medborgare som erhöll all sin inkomst från Nederländerna men som ägde och bodde i en fastighet i Belgien. Enligt ett dubbelbeskattningsavtal mellan de bägge länderna skulle inkomster från fastigheten beskattas i Belgien. Nederländerna hade därför vägrat att från den skattskyldiges inkomster medge avdrag för förluster i den belgiska fastigheten, varom tvisten handlade.⁹⁸ EUD menade att beskattningsfördelningen i skatteavtalet inte utgjorde ett hinder för Nederländerna att beakta underskottet.⁹⁹ Senare konstaterade EUD även att ändamålet med ett dubbelbeskattningsavtal var att undvika att ett avdrag gjordes flera gånger. Slutligen kom EUD fram till att den i målet omtvistade lagstiftningen stred mot den fria rörligheten för arbetstagare.¹⁰⁰

Även i *Gilly-målet*¹⁰¹ gjorde EUD ett uttalande om syftet med ett dubbelbeskattningsavtal. Den fastslog nämligen i domen att avsikten med skatteavtalet var att undvika att en inkomst beskattades i båda de avtalsslutande staterna och *inte* att fastslå att den skatt som skulle ha betalats i den ena staten inte översteg den faktiska skattebördan.¹⁰² Fallet berörde en lärare, nedan kallad Gilly, som bodde tillsammans med sin make i Frankrike och arbetade på en skola i sitt gamla hemland Tyskland. Enligt bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal mellan de bägge länderna skulle Gillys förvärvsinkomster beskattas i Tyskland. Gilly var dock obegränsat skattskyldig i sin hemviststat Frankrike och dubbelbeskattning undveks, enligt skatteavtalet, genom en skattekredit motsvarande den franska skatt som skulle ha utgått på den tyska inkomsten. Skillnader i ländernas skattsatser ledde till att Gilly beskattades högre än personer med både hemvist och arbete i Frankrike, eftersom den franska skattekrediten var lägre än den skatt som hade erlagts i Tyskland. Gilly ansåg att nämnda beskattning stred mot den fria rörligheten för arbetstagare.¹⁰³ EUD fastslog att det inte var de omstridda fördelningsreglerna som hade förorsakat negativa effekter för Gilly utan det faktum att länderna tillämpade olika skattesatser. Vidare uttalade EUD, vilket har diskuterats ovan, att det inte

⁹⁶ Mål C-376/03, punkt 60.

⁹⁷ Mål C-527/06, *Renneberg*, från den 16/10-08.

⁹⁸ Mål C-527/06, punkt 2–5 och 21–27.

⁹⁹ Mål C-527/06, punkt 52–55.

¹⁰⁰ Mål C-527/06, punkt 76–77 och 83–84. Se även det liknande målet C-182/06, *Lakebrink*, från den 18/7-07.

¹⁰¹ Mål C-336/96, *Gilly*, från den 12/5-98.

¹⁰² Mål C-336/96, punkt 46.

¹⁰³ Mål C-336/96, punkt 3–12.

var dubbelbeskattningsavtalets syfte att ansvara för att skatten som betalades i en stat inte översteg den skatt som hade erlagts i en annan stat.¹⁰⁴

3.6. Betydelsen av OECD:s modellavtal

EUD fastslog dessutom i *Gilly-målet* att en fördelning av beskattningsrätten inte kunde ses som diskriminerande eftersom nämnda fördelning enbart var ett sätt för medlemsstaten att, i linje med sin egen behörighet, undvika dubbelbeskattning.¹⁰⁵ Därefter konstaterade EUD att det inte var ologiskt att medlemsstaterna tog intryck av OECD:s modellavtal vid utformandet av sina dubbelbeskattningsavtal och att den i målet omstridda bestämmelsen härrörde just från modellavtalet.¹⁰⁶ Det beskrivna uttalandet tycks visa på att OECD:s modellavtal har betydelse även för EUD, i mål där dubbelbeskattningsavtalen figurerar. EUD har även gjort uttalanden som förefaller visa på modellavtalets vikt i flera andra mål, bland annat *Wielockx*¹⁰⁷, *Gschwind*¹⁰⁸ och *Gerritse*¹⁰⁹.

I *Wielockx-målet* handlade tvisten om en belgisk medborgare, bosatt i Belgien, som hade nekats att från sin skattepliktiga inkomst få göra avdrag för avsättningar till en pensionsreserv i Nederländerna, där han förvärvade all sin inkomst.¹¹⁰ EUD konstaterade att en person som erhöll hela eller nästan hela sin inkomst i en viss medlemsstat, men var bosatt utomlands, befann sig i en jämförbar situation som personer med hemvist i den aktuella staten. Den belgiska medborgaren hade i fallet inte fått samma avdragsrätt som personer med hemvist i Nederländerna och hans skattebörd hade därmed blivit högre, vilket medförde att han hade blivit utsatt för diskriminering.¹¹¹ Nederländerna invände att det skulle uppstå en bristande skattemässig kontinuitet om skattskyldiga som var bosatta utomlands tilläts göra avdrag för avsättning till en pensionsreserv i Nederländerna, eftersom regler i ett dubbelbeskattningsavtal föreskrev att pension bara skulle beskattas i hemviststaten. EUD fastslog att medlemsstaten, genom att avstå från viss beskattningsrätt i ett skatteavtal, hade medverkat till att kontinuitet inte längre upprätthölls enbart i den enskilda staten utan på ett större plan utifrån ett

¹⁰⁴ Mål C-336/96, punkt 34–35 och 40–47.

¹⁰⁵ Mål C-336/96, punkt 30. Liknande uttalanden gjordes även i målen *Krankenheim* och *D*, som har diskuterats i avsnitt 3.4.

¹⁰⁶ Mål C-336/96, punkt 31–32.

¹⁰⁷ Mål C-80/94, *Wielockx*, från den 11/8-95, punkt 8 och 24.

¹⁰⁸ Mål C-391/97, *Gschwind*, från den 14/9-99, punkt 24.

¹⁰⁹ Mål C-234/01, *Gerritse*, från den 12/6-03, punkt 45.

¹¹⁰ Mål C-80/94, punkt 2–11.

¹¹¹ Mål C-80/94, punkt 20–22.

avtal med en annan medlemsstat. Invändningen kunde därför inte godtas och EUD fastslog att den belgiska medborgaren hade blivit diskriminerad.¹¹²

Gschwind-målet gällde en man, nedan kallad G, som var bosatt med sin familj i Nederländerna men arbetade i Tyskland. G beskattades som ogift i Tyskland eftersom hans frus inkomster i Nederländerna översteg de gränser som föreskrevs enligt tysk lag för att en utomlands bosatt person skulle få sambeskattas med sin make. G menade att beskattningen stred mot den fria rörligheten för arbetstagare.¹¹³ EUD konstaterade att hemviststaten var anknytningspunkt för skattskyldighet i den internationella skatterätten och hänvisade särskilt till OECD:s modellavtal. Vidare fastslog EUD att G inte befann sig en jämförbar situation som personer med hemvist i Tyskland, eftersom skatteunderlaget i hemviststaten var tillräckligt stort för att G:s personliga förhållanden skulle kunna beaktas där. Ingen diskriminering hade således förekommit.¹¹⁴

Gerritse-målet berörde beskattningen av den nederländska mannen Gerritses inkomster i Tyskland. Gerritse hade sin hemvist i Nederländerna, där han även tjänade merparten av sina inkomster, och han hade vid utövandet av en tjänst i Tyskland beskattats genom innehållande av källskatt utan möjlighet till grundavdrag. Han hade inte heller haft någon möjlighet att dra av kostnader för intäkternas förvärvande.¹¹⁵ EUD konstaterade att det innebar en inskränkning i den fria rörligheten att neka personer med hemvist utanför Tyskland avdrag för sina intäkters förvärvande.¹¹⁶ Vidare slog EUD fast att det däremot inte innebar en diskriminering att påföra personer med hemvist utomlands en källskatt, under förutsättning att skattesatsen inte var högre än den skatt som togs ut på personer med hemvist i den aktuella staten.¹¹⁷

¹¹² Mål C-80/94, punkt 23–27. EUD förde ett liknande resonemang i punkt 53 i målet C-436/00, X och Y, från den 21/11-02.

¹¹³ Mål C-391/97, punkt 9–12.

¹¹⁴ Mål C-391/97, punkt 24–32.

¹¹⁵ Mål C-234/01, punkt 3–11.

¹¹⁶ Mål C-234/01, punkt 27–29.

¹¹⁷ Mål C-234/01, punkt 52–55.

3.7. Sammanfattning

Av den praxis som har behandlats i det här kapitlet framgår att medlemsstaterna är skyldiga att ta hänsyn till EU-rätten vid utövandet den beskattningsrätt som har fördelats enligt kriterierna i ett dubbelbeskattningsavtal, trots att fastställandet av nämnda fördelningskriterier är en del av medlemsstaternas egen behörighet. Att två stater har utövat sin beskattningsrätt parallellt behöver dock inte i sig innebära ett åsidosättande av gemenskapsrätten, utan så är enbart fallet om det faktiskt har förelegat en diskriminering.

EUD får i sina förhandsavgöranden, enligt artikel 267 FEUF, tolka fördragen och andra rättsakter som har beslutats av unionen. Det här har tydliggjorts av EUD i flera av de behandlade målen, när den har uttalat att den inte är behörig att avgöra om en medlemsstat har åsidosatt sina förpliktelser enligt ett dubbelbeskattningsavtal. Om bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal har varit en del av den nationella domstolens rättsliga ram och uttryckligen har presenterats på så sätt för EUD av den hänskjutande domstolen, får EUD dock beakta bestämmelserna i skatteavtalet vid sin tolkning av gemenskapsrätten. I vissa situationer kan EUD till och med vara tvungen att ta hänsyn till regler i ett dubbelbeskattningsavtal, om det skulle krävas för att förhandsavgörandet ska kunna vara till nytta för den nationella domstolen. Redovisad praxis visar även att EUD flera gånger har valt att uttala sig om ändamålet med en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal.

EUD menar, som ovan har redovisats, att medlemsstaterna är fria att själva fastställa kriterierna för undvikande av dubbelbeskattning och EUD har fastslagit att om en medlemsstat (A) tillämpar olika beskattningskriterier för medlemsstat B och C, till följd av bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal, ska det i regel inte ses som diskriminering. Bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal begränsas nämligen till de avtalsslutande staterna. Det finns dock fall när EUD menar att förmånerna enligt ett dubbelbeskattningsavtal ska utökas till att även omfatta personer som kommer från ett annat medlemsland än de avtalsslutande staterna. En sådan utökning kan även omfatta dubbelbeskattningsavtal som har slutits mellan ett EU-land och ett tredje land.

Det faktum att en viss regel syftar till att undvika dubbelbeskattning har i några fall bidragit till att EUD har kommit till slutsatsen att en inskränkning i den fria rörligheten *inte* har skett. Vidare har EUD i flera domar gjort uttalanden som tyder på att OECD:s modellavtal är av vikt för EUD när problematiken med dubbelbeskattning figurerar i målen.

4. Uttalanden i doktrin om behandlad praxis

4.1. Inledning

Många av de i kapitel 3 behandlade målen har analyserats ingående i doktrin och i det förevarande kapitlet kommer olika författares åsikter och konstateranden att sammanfattas. Kapitlet har delats upp med utgångspunkt i de behandlade målen och fallen tas upp i kronologisk ordning.

4.2. *Avoir fiscal-målet*

Lang och Dommés konstaterar att *Avoir fiscal-målet*¹¹⁸ var ett av de första målen där EUD behandlade direkt skatterätt. De menar att många av de rättfärdigande grunder som EUD hanterar idag togs upp redan i *Avoir fiscal-målet*.¹¹⁹

Pistone hävdar att även om *Avoir fiscal-målet* inte medförde några påtagliga förändringar för gemenskapsrätten var fallet av stor vikt för skatterätten, eftersom EUD här fastslog att de generella EU-rättsliga principerna även skulle gälla i förhållande till den direkta skatterätten.¹²⁰ Han menar att EUD i målet möjligtvis kan sägas ha lagt grunden för den princip som fastslogs först tio år senare i *Schumacker-målet*¹²¹, nämligen att medlemsstaterna måste iaktta gemenskapsrätten även inom områden som faller inom deras egen behörighet. Pistone anser även att EUD, trots att den i målet fastslog att en särbehandling av ett fast driftställe var oförenlig med etableringsfriheten, vägrade slå fast att företag med hemvist i respektive utanför den aktuella staten befann sig i jämförbara situationer. Ett uttalande av det här slaget, som enligt Pistone torde ha kunnat göras redan i *Avoir fiscal-målet*, gjorde EUD dock först i det senare *Saint Gobain-målet*.¹²²

¹¹⁸ Mål C-270/83; se avsnitt 3.1.

¹¹⁹ Lang och Dommés, "Tax Treaty Law and EC Law – Reciprocity and the Balance of a Tax Treaty", i Lang, Schuch och Staringer (ed.), "Tax Treaty Law and EC Law", Kluwer Law International, Alphen an den Rijn, 2007, s. 64.

¹²⁰ Pistone, "The Impact of Community Law on Tax Treaties – Issues and Solutions", Kluwer Law International, Dordrecht, 2002, s. 104.

¹²¹ Mål C-279/93.

¹²² Pistone (2002), s. 105–107.

4.3. Gilly-målet

Maria Hilling har i sin avhandling behandlat flera av de rättsfall som tas upp i kapitel 3. Hon har bland annat ingående analyserat Gilly-målet¹²³. Enligt Hilling var målet det första i vilket EUD utredde en skatteavtalsbestämmelses förenlighet med EU-rättens regler om fri rörlighet.¹²⁴ Hon menar att EUD:s resonemang går att tolka som att medlemsstaterna fritt kan utforma kriterierna som avgör hur beskattningsrätten ska fördelas, utan att riskera att gå emot gemenskapsrätten. I fallet godkändes den aktuella fördelningsregeln av EUD trots att den hade baserats på ett nationalitetskriterium. Regeln hade nämligen enbart för avsikt att reglera hur *fördelningen* av beskattningsrätten mellan de avtalslutande staterna skulle gå till och inte att avgöra hur de skattskyldiga de facto *skulle behandlas*. Vidare anser Hilling att EUD i sitt resonemang i Gilly-målet gick emot det tillvägagångssätt som EUD vanligtvis tillämpar, nämligen att fastställa om skattskyldiga med hemvist i respektive utanför en viss medlemstat har varit i objektivt jämförbara situationer. Orsaken till nämnda skillnad i EUD:s tillvägagångssätt är, enligt Hilling, att EUD behandlar dubbelbeskattningsavtal som är baserade på OECD:s modellavtal med försiktighet. Eftersom en merpart av skatteavtalen mellan EU-länderna grundar sig på modellavtalet skulle det få långtgående konsekvenser om en sådan avtalsbestämmelse underkändes.¹²⁵ Hilling är av åsikten att de i målet omtvistade avräkningsbestämmelserna faktiskt stred mot den fria rörligheten. Hon menar dock vidare att EUD undvek att utreda vilka effekter regleringen hade på den fria rörligheten, eftersom ett underkännande av bestämmelserna skulle göra större skada än nytta och hade kunnat ha negativa inverknings på den inre marknadens funktion.¹²⁶

Lodin har i en artikel i Svensk Skattetidning kritiserat Hillings avhandling och har däri även redovisat sin egen syn på de fall som hon har analyserat. Han håller inte med Hilling om att det i Gilly-målet omtvistade systemet uppenbarligen stred mot den fria rörligheten och att EUD godkände reglerna enbart för att den ville undvika konsekvenserna av ett underkännande. Lodin är istället av åsikten att EUD:s bedömning var korrekt. Den högre skattebelastning som Gilly hade utsatts för orsakades av att hon i Tyskland inte tilläts bli sambeskattad med sin make, vilket Lodin framhåller som något som inte kunde anses vara Frankrikes skyldighet att rätta till. Han menar att Gilly möjligtvis kunde ha rönt en

¹²³ Mål C-336/96; se avsnitt 3.5. och 3.6.

¹²⁴ Hilling, "Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market", Lustus förlag, Uppsala, 2005, s. 247.

¹²⁵ Hilling (2005), s. 254–257.

¹²⁶ Hilling (2005), s. 258–261.

större framgång om hon hade väckt talan i Tyskland istället för i Frankrike. Det var, enligt Lodin, aldrig aktuellt för EUD att i det berörda fallet göra en bedömning av avräkningsbestämmelserna.¹²⁷

Pistone är, i likhet med Hilling, kritisk till EUD:s resonemang i Gilly-målet. Han menar att domen i viss mån kan ses som ett steg bakåt för utvecklingen av gemenskapsrätten på dubbelbeskattningsområdet. Under tiden före Gilly-målet var EUD, enligt Pistone, noga med att försäkra sig om att medlemsstaternas regleringar vid gränsöverskridande beskattning inte var diskriminerande eller utgjorde en inskränkning i den fria rörligheten.¹²⁸ Han framhåller som exempel att EUD i *Avoir fiscal*-målet underkände den i fallet omstridda skattekrediten för att en olikbehandling inte fick rättfärdigas genom avsaknaden av harmonisering på skatteområdet. Pistone är av åsikten att EUD i Gilly-målet möjligen kan sägas ha kommit till en motsatt slutsats eftersom avsaknaden av harmonisering här medförde att skatteavtalens regler *inte* sågs som diskriminerande. Vidare anser han att de i målet omstridda reglernas förenlighet med gemenskapsrätten starkt kan ifrågasättas, eftersom Gilly, enligt Pistone, blev sämre behandlad i Tyskland på grund av att hon hade utövat sin rätt till fri rörlighet inom unionen. Pistone tror att EUD:s agerande kan förklaras av att den ville undvika att bestående påverka avräkningsmetoden, på ett sätt som inte hade varit nödvändigt för att komma till en lösning i fallet. Senare antyder han att problemen i målet skulle kunna ses som ett bevis på att det finns ett behov av harmonisering inom den direkta skatterätten. Därefter framhåller han dock att problematiken torde kunna lösas på ett tillfredställande sätt om undantagandemetoden tillämpades för att undvika dubbelbeskattning, istället för avräkningsmetoden.¹²⁹

Hohenwarter anser att Gilly-målet är kärnmålet när det kommer till regler om fördelningen av beskattningsrätt. Liksom Hilling konstaterar Hohenwarter att målet var det första där EUD granskade om en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal var förenlig med den fria rörligheten.¹³⁰ Hon antyder även att behandlingen av Gilly torde kunna ses som diskriminerande men hon fördjupar sig dock inte i den frågan eftersom hennes text fokuserar på skatteavtalens fördelningsregler (*the allocation of taxing rights*).¹³¹ Enligt Hohenwarter visar EUD:s uttalanden på att medlemsstaterna kan

¹²⁷ Lodin, "Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, akademisk avhandling av Maria Hilling", SvSKT 2006:2, s. 210–211.

¹²⁸ Pistone (2002) s. 132–134.

¹²⁹ Pistone (2002), s. 134–137.

¹³⁰ Hohenwarter, "The Allocation of Taxing Rights in the light of the Fundamental Freedoms of EC Law", i Lang, Schuch och Staringer (ed.), "Tax Treaty Law and EC Law", Kluwer Law International, Alphen an den Rijn, 2007, s. 102.

¹³¹ Hohenwarter, i Lang, Schuch och Staringer (2007), s. 103 och 107–108.

utforma kriterierna för fördelning av beskattningsrätten på valfritt sätt, utan att riskera att därigenom inskränka den fria rörligheten. Hon anser vidare att den saken inte förändras av om den använda fördelningsregeln bygger på OECD:s modellavtal eller inte. Även om utformningen av fördelningsreglerna, enligt Hohenwarter, inte påverkas av gemenskapsrätten förtydligar hon dock medlemsstaternas skyldighet att beakta gemenskapsrätten vid utövandet av sin tilldelade beskattningsrätt.¹³²

Kemmeren menar att EUD:s uttalanden i Gilly-målet visar att medlemsstaterna har mycket utrymme i sin utformning av dubbelbeskattningsavtalen, i förhållande till gemenskapsrätten, men att det här utrymmet inte är obegränsat.¹³³ Härutöver anser han att det ur målet framkommer att EUD i sina avgöranden ser OECD:s modellavtal som oerhört viktigt. Kemmeren menar dock vidare att EUD borde vara mer försiktig med att stödja sig på modellavtalet i sin argumentering och att EUD inte alltid kan lägga sin tillit på modellavtalet. Försiktigheten grundar sig, enligt Kemmeren, i att modellavtalet inte ligger till grund för alla bestämmelser i medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal och att medlemmarna i OECD inte alltid är av samma uppfattning.¹³⁴

4.4. Saint Gobain-målet

Kemmeren konstaterar i en artikel att dubbelbeskattningsavtal i regel bara är öppna för personer med hemvist i någon av de avtalsslutande staterna men att EUD i Saint Gobain-målet¹³⁵, med anledning av etableringsfriheten, utvidgade två skatteavtals förmåner till att även gälla för ett fast driftställe till ett företag hemmahörande en icke avtalsslutande stat. Även om EUD:s uttalanden i målet bara berörde den stat där det fasta driftstället var beläget anser Kemmeren att samma sorts utvidgning, av ett skatteavtals förmåner, också torde kunna bli aktuell avseende källstaten för den inkomst som tillskrivs ett fast driftställe i en annan medlemsstat.¹³⁶ Han välkomnar Saint Gobain-målet, eftersom det öppnar för användande av dubbelbeskattningsavtal "beyond tax residents to persons who are not tax residents but who, as a rule, carry out a genuine economic activities [sic!] within the territory of a Member State".¹³⁷

¹³² Hohenwarter, i Lang, Schuch och Staringer (2007), s. 113–114.

¹³³ Kemmeren, "EC Law: Specific Observations", i Essers, de Bont och Kemmeren (ed.), "The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law", Kluwer Law International, 1998, s. 20–21.

¹³⁴ Kemmeren, i Essers, de Bont och Kemmeren (1998), s. 28.

¹³⁵ Mål C-307/97; se avsnitt 3.1.

¹³⁶ Kemmeren, "Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future", EC Tax Review, 2012:3, s. 171.

¹³⁷ Kemmeren, EC Tax Review, 2012:3, s. 171.

Hilling konstaterar att EUD i Saint Gobain-målet fastslog att medlemsstaterna har en frihet att bestämma *hur* beskattningsrätten ska fördelas mellan staterna men att de måste ta hänsyn till gemenskapsrätten *när* den tilldelade beskattningsrätten utövas. Hon anser att EUD i Saint Gobain-målet, till skillnad från i Gilly-målet, använde ett liknande tillvägagångssätt som i sina tidigare mål. Hon menar att EUD i Saint Gobain-målet nämligen fokuserade på effekterna av den omstridda regleringen och jämförde situationen för fasta driftställen till företag med hemvist i respektive utanför Tyskland. Hilling tror att skillnaden i EUD:s tillvägagångssätt i Gilly-målet och Saint Gobain-målet beror på de berörda dubbelbeskattningsavtalens tillämpning och utformning. Hon menar att det i Saint Gobain-målet var möjligt att utvidga vissa fördelar i de tyska skatteavtalen med USA och Schweiz utan att de berörda avtalens funktioner stördes på ett allvarligt sätt. Hilling menar dock att ett utvidgande av ett sådant slag inte hade varit möjligt i Gilly-målet. Lösningen att utvidga ett dubbelbeskattningsavtals fördelar till att även omfatta personer eller företag från en icke-avtalslutande stat omnämns, enligt Hilling, även i kommentaren till OECD:s modellavtal¹³⁸. Hilling menar således att EUD strävar efter att i största möjligaste mån undanröja regleringar som inskränker den fria rörligheten men att EUD, om konsekvenserna av ett en regel tas bort är oönskade, kan komma fram till en annan slags lösning. Hon menar att EUD kom fram till just en sådan alternativ lösning i Gilly-målet.¹³⁹

I sin kritiska artikel framhåller Lodin att Hilling tycks ha övertolkat EUD:s resonemang i Saint Gobain-målet. Han menar att EUD:s målsättning är att på enklast möjliga vis undanröja inskränkningar i den fria rörligheten, *oavsett* inskränkningarnas orsak och utan att fästa någon särskild vikt vid vilken typ av bestämmelse det rör sig om.¹⁴⁰

Lang och Dommès ser Saint Gobain-målet som en vidareutveckling av den praxis som slogs fast i det tidiga *Avoir fiscal*-målet, nämligen att upprätthållandet av balansen i ett dubbelbeskattningsavtal inte rättfärdigar skillnader i den skattmässiga behandlingen. De menar dock att EUD i Saint Gobain-målet antydde att balansen i ett skatteavtal torde kunna godtas som argument för att rättfärdiga en inskränkning i den fria rörligheten men att det inte var relevant i det aktuella fallet. Lang och

¹³⁸ Se kommentaren till artikel 24, p. 29–32, i OECD:s modellavtal; anmärkningen gäller dock i förhållande till statslösa.

¹³⁹ Hilling (2005), s. 268–271.

¹⁴⁰ Lodin, SvSkT 2006:2, s. 213.

Dommes förmodar att EUD enbart såg balansen i ett dubbelbeskattningsavtal som ett argument som kunde rättfärdiga diskriminering inom unionen.¹⁴¹

Pistones uppfattning om Saint Gobain-målet är att "[t]his revolutionary decision is indeed the most important one so far issued by the ECJ in the field of direct taxes and sets the beginning of its third phase of judicial evolution"¹⁴². Han menar att målet klargör att medlemsstaternas skyldighet att följa gemenskapsrätten även innefattar bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen, oavsett om avtalet har slutits med ett annat EU-land eller ett tredje land. Fallet har även, enligt Pistone, lett till ett utökat behov av samordning på skatterättsområdet. Vidare är han av åsikten att EUD:s uttalanden i Saint Gobain-målet kräver att medlemsstaterna ger fasta driftställen till bolag från andra medlemsstater samma skattemässiga behandling som bolag hemmahörande i den aktuella staten. För att kunna uppnå nu nämnda likabehandling tillstöter en rad problem, som enligt Pistone löses bäst genom införandet av en *EC Model Tax Treaty*.¹⁴³

4.5. de Groot-målet

Hilling fördjupar sitt resonemang, som har redovisats i avsnitt 4.3. och 4.4, med en analys av de Groot-målet¹⁴⁴. Hon anser att det här fallet ytterligare pekar på att EUD:s försiktighet i Gilly-målet berodde på de stora konsekvenser det skulle ha fått om de omtvistade reglerna hade underkänts. De regler som var aktuella i de Groot-målet var, till skillnad från i Gilly-målet, inte baserade på OECD:s modellavtal och EUD behandlade, enligt Hilling, därför reglerna på samma sätt som interna skattebestämmelser. Vidare är Hilling inte övertygad av vissa delar av EUD:s argumentering. EUD slog i domen fast att Gilly, till skillnad från de Groot, hade drabbats av negativa konsekvenser som enbart berodde på skillnader i avtalsstaternas skattesatser och att fallen inte var jämförbara, eftersom nackdelarna som de Groot hade drabbats av inte alls berörde skattesatserna. Hilling menar att EUD här har fokuserat på källan till den olika behandlingen utan att ta hänsyn till de aktuella bestämmelsernas inverkan på den fria rörligheten.¹⁴⁵

¹⁴¹ Lang och Domes, i Lang, Schuch och Staringer (2007), s. 67.

¹⁴² Pistone (2002), s. 145.

¹⁴³ Pistone (2002), s. 145–152.

¹⁴⁴ Mål C-385/00; se avsnitt 3.1.

¹⁴⁵ Hilling (2005), s. 276–277.

Lodin anser att EUD:s fastslaganden i de Groot-målet torde innebära att EUD inte gör någon skillnad mellan dubbelbeskattningsavtal och medlemsstaternas interna rätt. Till skillnad från Hilling menar han dock att EUD:s behandling av skatteavtalen inte påverkas om bestämmelserna har baserats på OECD:s modellavtal. Eftersom Lodin delar EUD:s slutsats i Gilly-målet, vilket har framkommit i avsnitt 4.3, kritiserar han även Hillings resonemang att EUD:s uttalanden i de Groot-målet ytterligare bevisar att EUD agerade med försiktighet och inkonsekvens i Gilly-målet.¹⁴⁶

4.6. D-målet

EUD konstaterade i D-målet¹⁴⁷ att gemenskapsrätten inte ålade den berörda medlemsstaten att utvidga förmånerna enligt ett dubbelbeskattningsavtal till att även gälla för unionsmedborgare som inte hade sin hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. Enligt Nelson ”beaktade [EUD] sålunda att skatteavtal utgör bilaterala avtal som syftar till att undanröja dubbelbeskattning av de båda avtalsslutande staternas egna medborgare respektive av personer som har hemvist i dem”¹⁴⁸. Hon menar vidare att EUD:s bedömning skiljde sig från hur den hade blivit om situationen hade berört en intern regel. Härutöver påpekar Nelson även att EUD i målet dock framhöll att det fanns situationer där ett skatteavtals förmåner kunde utsträckas till att även omfatta personer hemmahörande i någon annan stat än de avtalsslutande, även om det inte var aktuellt i det förevarande målet.¹⁴⁹

4.6.1. Most favoured nation treatment

EUD:s domslut i D-målet skapade en intensiv debatt i doktrin om principen om en så kallad *most favoured nation treatment*. I mycket förenklade ordalag består principen av stat A, stat B och stat C, där stat A har någon form av relation till stat B. Most favoured nation-principen innebär vidare att stat A inte får behandla stat B sämre än stat C.¹⁵⁰

Klausuler som föreskriver en most favoured nation-behandling spelar främst en viktig roll i den internationella handelsrätten men det förekommer även most favoured nation-bestämmelser i många dubbelbeskattningsavtal. Ett av de första skatteavtal som innehöll en bestämmelse om en

¹⁴⁶ Lodin, SvSkT 2006:2, s. 212.

¹⁴⁷ Mål C-376/03; se avsnitt 3.4. och 3.5.

¹⁴⁸ Nelson, ”Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten”, MercuriUS Förlags, Stockholm, 2010, s. 507.

¹⁴⁹ Nelson (2010), s. 506–508.

¹⁵⁰ Hilling (2005), s. 310.

most favoured nation-behandling var ett dubbelbeskattningsavtal mellan Japan och Sri Lanka från 1967. Inom EU förekommer most favoured nation-bestämmelser främst i dubbelbeskattningsavtal med tredje länder och inte i skatteavtal mellan olika EU-stater.¹⁵¹ Det har i doktrin argumenterats flitigt i frågan huruvida de EU-rättsliga bestämmelserna om fri rörlighet föreskriver en most favoured nation-behandling.¹⁵² EUD uttalade i D-målet att gemenskapsrätten *inte* ålägger medlemsstaterna att utvidga förmånliga bestämmelser, i de dubbelbeskattningsavtal som staterna har ingått, till att även omfatta personer som inte är bosatta i någon av de avtalsslutande staterna.¹⁵³ Uttalandet har fått blandade reaktioner i doktrin.

4.6.1.1. Negativ respons på D-målet

EUD kom i D-målet fram till att D, som inte hade sin hemvist i den beskattande staten Nederländerna och bara hade en mindre del av sin förmögenhet där, inte befann sig i en jämförbar situation som personer med hemvist i Nederländerna. Hohenwarter anser att den här slutsatsen tydligt går emot EUD:s tidigare praxis och poängterar även att generaladvokaten kom till en motsatt slutsats i sitt yttrande. Vidare kritiserar Hohenwarter det faktum att EUD konstaterade att D inte heller befann sig i en jämförbar situation som personer med hemvist i Belgien, som enligt bestämmelser i ett skatteavtal hade rätt till samma skatteförmåner som personer med hemvist i Nederländerna.¹⁵⁴ Hon menar att EUD "denies the compatibility of a situation in which a difference in treatment is caused by the existence of a DTC [double taxation convention], because of the existence of that DTC!"¹⁵⁵ Avslutningsvis konstaterar Hohenwarter att EUD:s dom, ett anspråkslöst resonemang till trots, otvetydigt utesluter att en person skulle kunna kräva en most favoured nation-behandling av en medlemsstat. Hon reserverar sig för att det här i vart fall torde gälla i situationer där endast EU-stater är inblandade.¹⁵⁶

Lang och Domes menar att EUD i sitt avgörande i D-målet valde en ny linje i förhållande till sin tidigare praxis på området. De menar att EUD i det aktuella fallet försökte klargöra skillnaderna mellan D-målet och Saint Gobain-målet, där EUD fastslog att en förmån i ett skatteavtal skulle utvidgas till att även gälla för en person från en icke-avtalsslutande stat. Lang och Domes menar

¹⁵¹ Hofbauer, "Most-Favoured-Nation Clauses in Double Taxation Conventions – A Worldwide Overview", *Intertax*, volym 33, nr. 10, 2005, s. 445–446 och 449.

¹⁵² Hilling (2005), s. 317.

¹⁵³ Mål C-376/03, punkt 63.

¹⁵⁴ Hohenwarter, i Lang, Schuch och Staringer (2007), s. 118–119.

¹⁵⁵ Hohenwarter, i Lang, Schuch och Staringer (2007), s. 119.

¹⁵⁶ Hohenwarter, i Lang, Schuch och Staringer (2007), s. 119.

dock att de båda fallen inte var så olika som EUD tycktes påstå.¹⁵⁷ Vidare menar Lang och Domes att inget, i D-målet, skulle ha hindrat Nederländerna från att tillämpa en most favoured nation-behandling och låta de fördelar, som nederländska invånare hade rätt till enligt intern rätt och belgiska invånare enligt dubbelbeskattningsavtalet, gälla även för personer med hemvist i Tyskland, såsom D. Medan det i Saint Gobain-målet handlade om ett dubbelbeskattningsavtal mellan ett EU-land och ett tredje land, där ett utvidgande av förmånerna inte kunde skada balansen i skatteavtalet, var det i D-målet dock fråga om ett avtal mellan två EU-länder. Lang och Domes menar att EUD:s domslut i D-målet skiljer sig från det i Saint Gobain eftersom EUD tycks behandla situationen annorlunda om ett tredje land är inblandat. I en sådan situation skulle ett utvidgande av skatteavtalets fördelar nämligen inte påverka den andra avtalsslutande staten, eftersom den staten inte är medlem i EU. Det nu beskrivna argumentet kan, enligt Lang och Domes, dock även vara tillämpligt på situationen i D-målet.¹⁵⁸

I en artikel i EC Tax Review har O'Shea gjort en utförlig redogörelse och analys av D-målet. Han menar att EUD i målet fastslog att även investeringar omfattas av den princip som i Schumacker-målet konstaterades gälla avseende inkomstskatt, nämligen att en person som har sin hemvist utanför en viss medlemsstat i vissa fall kan befinna sig i en jämförbar situation som de som har hemvist i den aktuella staten.¹⁵⁹ I sitt resonemang i domen gick EUD, enligt O'Shea, emot generaladvokatens resonemang. Generaladvokaten uttalade att de 10 % av D:s förmögenhet som fanns i Nederländerna utgjorde dennes totala skattepliktiga förmögenhet, eftersom D:s hemviststat Tyskland inte tog ut någon skatt på förmögenhet. Generaladvokaten baserade sina tankegångar på Wallentin-målet¹⁶⁰. Målet rörde den tyska studenten Wallentin, som studerade och var bosatt i Tyskland men under en sommar arbetade i Sverige. Wallentin erhöll en månadsmässig ersättning från sina föräldrar och ett stipendium från den tyska staten, belopp som enligt tysk lag inte var skattepliktiga. Wallentins lön från det svenska sommarjobbet beskattades i Sverige med 25 % källskatt, utan rätt till det grundavdrag som personer med hemvist i Sverige hade rätt till.¹⁶¹ EUD fastställde att Wallentin hade blivit diskriminerad när han nekades grundavdraget, eftersom han inte uppbar någon skattepliktig inkomst i sin hemviststat.¹⁶²

¹⁵⁷ Lang och Domes, i Lang, Schuch och Staringer (2007), s. 72–74.

¹⁵⁸ Lang och Domes, i Lang, Schuch och Staringer (2007), s. 74–75.

¹⁵⁹ O'Shea, "The ECJ, the 'D' Case, double tax conventions and most-favoured nations: comparability and reciprocity", EC Tax Review, 2005:4, s. 192–193.

¹⁶⁰ Mål C-169/03, Wallentin, från den 1/7-04.

¹⁶¹ Mål C-169/03, punkt 3–7.

¹⁶² Mål C-169/03, punkt 17–24.

O'Shea konstaterar i sin artikel att EUD dock ansåg att förhållandena i D-målet skiljde sig från situationen i Wallentin-målet på så sätt att Wallentin inte hade haft någon beskattningsbar inkomst alls i sin hemviststat medan D hade 90 % av sin förmögenhet i hemviststaten Tyskland. Enligt O'Shea menade EUD att även om Tyskland inte beskattade förmögenheten hade D:s personliga förhållanden likväl beaktats och en orättvisa skulle ha uppstått om D hade medgivit avdrag i Nederländerna, eftersom den största delen av dennes förmögenhet redan var undantagen från beskattning. O'Shea anser att EUD:s argument lämnar utrymme för vidare argumentering i generaladvokatens riktning.¹⁶³

O'Shea menar vidare att EUD:s slutsats att D inte befann sig i en jämförbar situation som personer med hemvist i Belgien var korrekt. Han ställer sig dock samtidigt frågan om EUD kanske även borde ha gjort en *restriction analysis*. Slutligen kommer han dock fram till att EUD inte hade någon anledning att undersöka den omstridda bestämmelsens proportionalitet eftersom det inte hade förekommit någon diskriminering. O'Shea lyfter även fram skillnaden, vid beskattningsfrågor, mellan den fria rörligheten för kapital och betalningar och de övriga friheterna. Vid tillämpningen av etableringsfriheten och den fria rörligheten för tjänster och personer kommer den skattskyldige att i alla fall under viss tid ha befunnit sig i den beskattande staten, vilket dock inte är fallet avseende den fria rörligheten för kapital och betalningar. Vidare är O'Shea av åsikten att EUD:s utfall hade blivit ett annat om bestämmelsen i det berörda dubbelbeskattningsavtalet hade gällt *nationals* istället för *residents* och att EUD i sådana fall skulle ha utvidgat den omtvistade regeln till att även gälla för andra unionsmedborgare.¹⁶⁴ Han menar också att det viktiga för EUD tycks vara att medlemsstaterna har dubbelbeskattningsavtal men att undersöka de enskilda reglernas inverkan på personer bosatta i en annan stat än de avtalsslutande "involve a type of subjective exercise that the Court is not prepared to entertain"¹⁶⁵. Slutligen konstaterar O'Shea att D-målet avslutar most favoured nation-debatten för stunden.¹⁶⁶

¹⁶³ O'Shea, EC Tax Review, 2005:4, s. 193–194.

¹⁶⁴ O'Shea, EC Tax Review, 2005:4, s. 196–200.

¹⁶⁵ O'Shea, EC Tax Review, 2005:4, s. 200.

¹⁶⁶ O'Shea, EC Tax Review, 2005:4, s. 200.

4.6.1.2. Positiv respons på D-målet

Lehner menar att ett länge oklart rättsläge tydliggjordes genom EUD:s dom i D-målet, som han finner visar på att skattepliktiga EU-medborgare inte har någon möjlighet att av sin hemviststat kräva en most favoured nation treatment (*Meistbegünstigungsanspruch*). Lehner anser att en källstats förpliktelser bara sträcker sig till att behandla personer bosatta i andra medlemsstater på samma sätt som skattskyldiga med hemvist i den förstnämnda staten (*Inländergleichbehandlung*), inte att garantera en likvärdig behandling som för andra utomlands bosatta. Härutöver är Lehner av åsikten att det var ett missförstånd av EUD att, med utgångspunkt i Saint Gobain-målet, fastslå att förmåner enligt ett dubbelbeskattningsavtal i vissa situationer kunde utsträckas till att även omfatta personer från medlemsstater som inte var parter i skatteavtalet.¹⁶⁷ Han menar att det inte heller där hade varit fråga om en most favoured nation treatment, utan om en verkan av principen om nationell behandling enligt de internrättsliga förutsättningarna om avtalsbehörighet som staten hade att uppfylla.¹⁶⁸

Kemmeren anser att EUD gjorde en korrekt bedömning i D-målet. Han ser dubbelbeskattningsavtalen som "a reflection of a financial balance between contracting States"¹⁶⁹. Vidare anser han att ett obegränsat användande av most favoured nation-principen skulle ha förstört skatteavtalssystemet och att det inte heller skulle ha bidragit till den inre marknadens utveckling.¹⁷⁰ Kemmeren menar att varje bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal är en del av avtalet som helhet. En persons skattemässiga situation bestäms, enligt Kemmeren, av den skattskyldiges personliga förhållanden och skatteavtalet som helhet i kombination med den interna skatterätten. Han menar även att det är de här faktorerna som tillsammans avgör om en viss bestämmelse är förmånlig för den skattskyldige i fråga och inte enbart de enskilda reglerna. Enligt Kemmeren innebär det ett likställande av situationer som inte är jämförbara när enskilda bestämmelser i olika dubbelbeskattningsavtal jämförs istället för hela avtalen.¹⁷¹

¹⁶⁷ Vogel och Lehner, "Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet vom Einkommen und Vermögen – Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen", Verlag C.H. Beck, München, 2008, s. 194–196.

¹⁶⁸ "Auch insoweit handelt es sich lediglich um eine Wirkung des Gebots der Inländergleichbehandlung nach Maßgabe der Voraussetzungen, die nach innerstaatlichem Recht für die Abkommensberechtigung erfüllt sein müssen [...], nicht aber um einen Fall der Meistbegünstigung im vorstehenden Sinne.", se Vogel och Lehner (2008), s. 196.

¹⁶⁹ Kemmeren, EC Tax Review, 2012:3, s. 172.

¹⁷⁰ Kemmeren, EC Tax Review, 2012:3, s. 172.

¹⁷¹ Kemmeren, EC Tax Review, 2012:3, s. 172.

4.7. Bouanich-målet

I Bouanich-målet¹⁷² konstaterade EUD att den i vissa situationer måste ta hänsyn till ett aktuellt dubbelbeskattningsavtal vid tolkningen av gemenskapsrätten. Kemmeren menar att ett sådant hänsynstagande bara kan göras om den avtalslutande medlemsstaten är förpliktad att rätta sig efter bestämmelserna i skatteavtalet. Han anser att ett fullföljande av reglerna i dubbelbeskattningsavtalen, som leder till att dubbelbeskattning undviks eller åtminstone minskas, skulle gagna den inre marknaden och att det därför borde ses som en inskränkning i den fria rörligheten om ett dubbelbeskattningsavtal inte efterföljs. Kemmeren medger dock att han ser det som tveksamt att EUD skulle följa resonemanget ovan, eftersom EUD i Columbus-målet¹⁷³ och Damseaux-målet¹⁷⁴ har fastslagit att den inte är behörig att avgöra om en stat har gjort överträdelse av sina förpliktelser enligt ett skatteavtal. Han menar emellertid att EUD bara tycks betrakta skatteavtalsöverträdelse enligt EUD:s behörighetsregler i artikel 267 FEUF och inte i ljuset av *union loyalty*.¹⁷⁵

4.8. Renneberg-målet

EUD konstaterade i målet Renneberg¹⁷⁶ att Nederländerna var förpliktad att låta Renneberg göra avdrag från sin inkomst för förluster i dennes belgiska fastighet, där Renneberg även hade sin hemvist. Anledningen till EUD:s bedömning var att Renneberg tjänade nästan all sin inkomst i Nederländerna och att personer med hemvist i Nederländerna hade rätt att göra det omtvistade avdraget. Nelson ser EUD:s resonemang som en genombrytning av det i målet berörda dubbelbeskattningsavtalet. Hon är även av åsikten att EUD i fallet bortsåg från den grundläggande uppdelning av beskattningsrätten som hade skett i skatteavtalet och att EUD gjorde samma bedömning som den skulle ha gjort om det bara hade rört sig om en intern bestämmelse. När EUD avgör om en felaktig behandling har förekommit fastställer Nelson att EUD lägger värde på beaktandet av den skattskyldiges skatteförmåga, vilket hon menar leder till att det är den stat varifrån den berörda personen får sin inkomst som blir central oavsett om denne skulle ha sin hemvist i en annan stat. Hon är dock av åsikten att skattesystemets inre sammanhang störs när det, som i det aktuella målet, leder till att ett underskott från hemviststaten ska dras av i en stat där ett

¹⁷² Mål C-265/04; se avsnitt 3.3.

¹⁷³ Mål C-298/05; se avsnitt 3.2.

¹⁷⁴ Mål C-128/08; se avsnitt 3.2.

¹⁷⁵ Kemmeren, EC Tax Review, 2012:3, s. 171–172.

¹⁷⁶ Mål C-527/06; se avsnitt 3.5.

motsvarande överskott inte har fått beskattas. Nelson anser vidare att Renneberg-målet skulle kunna ses som ett exempel på att EUD i det berörda fallet inte visade respekt för dubbelbeskattningsavtalens funktion.¹⁷⁷

Kemmeren anser att EUD i Renneberg-målet¹⁷⁸ bortsåg från det aktuella dubbelbeskattningsavtalets fördelningsregel. Han menar vidare att EUD inte tog någon hänsyn till Nederländernas, där Renneberg tjänade merparten av sin inkomst, argument att skillnaden i behandling av Rennebergs förluster berodde på beskattningsfördelningen i skatteavtalet. Kemmeren är av åsikten att EUD, genom att kräva att Nederländerna skulle beakta Rennebergs underskott i dennes belgiska fastighet, “seriously undermines a balanced allocation of the power to impose taxes between the Member States, because the ruling does not contribute to safeguarding the symmetry between the right to tax positive income and the right to deduct negative income”.¹⁷⁹ Kemmeren menar vidare att EUD:s agerande resulterar i att medlemsländer, som befinner sig i en sådan situation som Nederländerna i Renneberg-målet, riskerar att bli en avfallsplats för förluster. Han tycker därför att medlemsstaterna, för att undvika den beskrivna situationen, i sina dubbelbeskattningsavtal borde införa ett system med tvångsåterbetalningar i förhållande till personer med hemvist i en annan medlemsstat, om källstaten även skulle behöva ta med förluster från en annan stat i sina beräkningar. Kemmeren ser Renneberg-målet, och andra liknande mål, som ett hot mot skatteavtalssystemet.¹⁸⁰

4.9. Damseaux-målet

Kemmeren menar att EUD i Damseaux-målet¹⁸¹ förpassade en möjlighet att bidra till den inre marknadens vidare etablering, genom att påvisa att den inte var behörig att avgöra om en medlemsstat hade brustit i sina åtaganden enligt ett dubbelbeskattningsavtal. Kemmeren menar att EUD i Columbus-målet¹⁸² och Kerckhaert-målet¹⁸³ fastställde att dubbelbeskattning påverkade den inre marknadens funktion negativt och att dubbelbeskattningsavtalen användes just för att undvika den skadliga dubbelbeskattningen. Grundat i de här ställningstagandena är Kemmeren av åsikten att EUD i Damseaux-målet borde ha dömt på så vis att den dubbelbeskattning, som han menar förelåg i

¹⁷⁷ Nelson (2010), s. 514–519 och 522.

¹⁷⁸ Mål C-527/06; se avsnitt 3.5.

¹⁷⁹ Kemmeren, EC Tax Review, 2012:3, s. 174.

¹⁸⁰ Kemmeren, EC Tax Review, 2012:3, s. 174.

¹⁸¹ Mål C-128/08; se avsnitt 3.2.

¹⁸² Se avsnitt 3.2.

¹⁸³ Se avsnitt 3.3.

fallet, skulle ha avlägsnats. Han anser att ett sådant domslut skulle ha varit i linje med gemenskapsrätten och EUD:s tidigare praxis. EUD vågade dock, enligt Kemmeren, inte döma på ovan beskrivet sätt och han menar att det utifrån EUD:s domslut i Damseaux-målet går att ifrågasätta om unionens mål att undvika dubbelbeskattning bara är ett tomt skal. Kemmeren ser det förevarande målet som ett bevis på att det föreligger ett stort behov av en integrerad direkt skattelagstiftning inom EU, för att kunna garantera att dubbelbeskattning undviks och den inre marknaden fungerar.¹⁸⁴

4.10. Övriga mål

Pistone menar att *Wielockx-målet*¹⁸⁵ påvisar att EUD inte ser medlemsstaternas interna lagstiftning som separerad från dubbelbeskattningsavtalen, när EUD undersöker en bestämmelses förenlighet med gemenskapsrätten.¹⁸⁶ Lang och Dommes anser att målet helt är i linje med EUD:s uttalanden i *Avoir fiscal-målet*, eftersom EUD ännu en gång klargör att medlemsstaterna inte kan stödja sig på bristande kontinuitet i beskattningen för att rättfärdiga en inskränkning i den fria rörligheten.¹⁸⁷ Lang har även i ett äldre verk diskuterat *Wielockx-målet*. Han har där, med utgångspunkt i det aktuella fallet och *Schumacker-målet*, analyserat den speciella tyngdpunkt som EUD tycks lägga på OECD:s modellavtal. Han menar dock att EUD:s refererande till modellavtalet inte ska övertolkas och att det inte per automatik innebär en rättfärdigande grund att en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal överensstämmer med OECD:s modellavtal.¹⁸⁸

Enligt Pistone levde inte *Gschwind-målet*¹⁸⁹ upp till de förväntningar som många fackmän hade, att målet skulle förändra de, enligt mångas åsikt kontroversiella, uttalanden som EUD hade gjort i *Gilly-målet*. EUD borde i det förevarande fallet, enligt Pistone, inte bara ha tagit hänsyn till om den skattskyldiges personliga förhållande hade blivit beaktade utan även *hur* de hade kunnat beaktas. Han menar att problemet i målet låg i hur de båda ländernas skattesystem interagerade med varandra på grundval av avräkningsmetoden men att EUD valde att inte erkänna nämnda problem. Pistone hävdar också att EUD i andra mål, i motsats till *Gschwind-målet*, hade fastslagit omstridda

¹⁸⁴ Kemmeren, EC Tax Review, 2012:3, s. 168–169.

¹⁸⁵ Mål C-80/94; se avsnitt 3.6.

¹⁸⁶ Pistone (2002), s. 125.

¹⁸⁷ Lang och Dommes, i Lang, Schuch och Staringer (2007), s. 66.

¹⁸⁸ Lang, "The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties", i Gassner, Lang och Lechner (ed.), "Tax Treaties and EC Law", Kluwer Law International, 1997, s. 24–25.

¹⁸⁹ Mål C-391/97; se avsnitt 3.6.

bestämmelsers oförenlighet med gemenskapsrätten utan att ta hänsyn till vilka effekter det kunde ha på dubbelbeskattningsavtal eller intern skatterätt, eftersom EU-rätten har företräde.¹⁹⁰

Enligt Michalska går det av EUD:s dom i *Kerckhaert-målet*¹⁹¹ att dra slutsatsen att dubbelbeskattning som sådan inte tycks strida mot gemenskapsrätten, en åsikt som hon menar att flera andra fackmän delar. Hon anser att EUD:s uttalanden förefaller visa på att medlemsstaterna uppmuntras av EU att sluta dubbelbeskattningsavtal men att ingåendet av sådana avtal inte är ett förpliktigande. Att gemenskapsrätten inte tvingar medlemsstaterna att undvika dubbelbeskattning minskar dock, enligt Michalska, inte staternas skyldighet att genom sitt agerande inte inskränka EU-rätten.¹⁹² Även Nelson har i sin avhandling konstaterat att EUD i *Kerckhaert-målet* fastslog att dubbelbeskattning som sådan inte är oförenlig med gemenskapsrätten.¹⁹³

EUD har slagit fast att medlemsstaterna är behöriga att själva bestämma hur fördelningen av beskattningsrätt för att undvika dubbelbeskattning ska se ut. EUD har dock samtidigt fastställt att staterna är skyldiga att följa gemenskapsrätten vid utövandet av nämnda behörighet och att EUD inte är behörig att tolka skatteavtalen.¹⁹⁴ Nelson menar, med hänvisning till bland annat *Test Claimants-målet*¹⁹⁵, att gränsen mellan vad som är en tolkning av skatteavtalen och en tolkning av EU-rätten dock kan vara ytterst liten. Hon anser emellertid att EUD, med anledning av att dubbelbeskattningsavtalen vanligtvis begränsar den interna skatterätten, troligtvis beaktar dubbelbeskattningsavtalen när den avgör om en specifik bestämmelse alls ska ses som en inskränkning i den fria rörligheten. Hon menar vidare att det kan tillstöta problem vid uppdelningen, som görs i EUD:s praxis, mellan fastställandet av fördelningen av beskattningsrätten och utövandet av nyssnämnda behörighet, eftersom uppdelningen av beskattningsrätten ofta kan ha effekter även vid utövandet av densamma.¹⁹⁶

¹⁹⁰ Pistone (2002), s. 144–145.

¹⁹¹ Mål C-513/04; se även avsnitt 3.3.

¹⁹² Michalska, "Influence of EC law on the interpretation of the methods to avoid double taxation in tax treaties", i Schilcher och Weninger, "Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation", Linde, Wien, 2008, s. 224–225.

¹⁹³ Nelson (2010), s. 500.

¹⁹⁴ Se avsnitt 3.2, 3.3. och 3.7.

¹⁹⁵ Mål C-524/04; se avsnitt 3.3

¹⁹⁶ Nelson (2010), s. 502–504.

5. Analys

5.1. Behörighet och gränsdragningsproblem

Fördelningen av beskattningsrätt för att undgå dubbelbeskattning är, i avsaknad av enhetliga eller harmoniserade bestämmelser, en del av medlemsstaternas egen behörighet men staterna måste likväl ta hänsyn till gemenskapsrätten vid utövandet av nämnda behörighet. Det här fastställandet har gjorts många gånger av EUD i de mål som har behandlats i uppsatsen. I likhet med Hohenwarter och Hilling är jag av åsikten att fastställandet, som nämns strax ovan, innebär att medlemsstaterna är fria att utan EU-rättens inverkan utforma kriterierna för fördelning av beskattningsrätten sinsemellan. När staterna sedan ska utöva sin tilldelade beskattningsrätt är de dock skyldiga att ta hänsyn till gemenskapsrätten.¹⁹⁷ Det ligger således i medlemsstaternas behörighet att avgöra *hur* beskattningsrätten ska fördelas men de får inte inskränka i EU-rätten vid *utövandet* av den beskattningsrätt som de har tilldelats i skatteavtalen. Att medlemsstaterna fritt kan avgöra vilka kriterier som ska ligga till grund för beskattningsfördelningen i skatteavtalen blir ännu tydligare av det faktum att EUD i Gilly-målet godkände ett fördelningskriterium baserat på nationalitet, trots att särbehandling till följd av nationalitet vanligtvis är att betrakta som direkt diskriminering, vilket även Hilling har påpekat.¹⁹⁸ Det faktum att medlemsstaterna, den egna behörigheten till trots, måste beakta EU-rätten vid utövandet av sin tilldelade beskattningsrätt motiverar EUD i sin praxis med att staterna inte får rättfärdiga en diskriminering med att det berörda rättsområdet inte har harmoniserats.

EUD har således på flera håll i sin praxis klargjort att medlemsstaterna inte kan undkomma sina förpliktelser enligt gemenskapsrätten genom att åberopa att omstridda bestämmelser härrör från ett dubbelbeskattningsavtal. I några fall har EUD dock själv beaktat det faktum att en viss bestämmelse har för avsikt att undvika dubbelbeskattning som ett argument för att det i det aktuella fallet inte har förekommit någon diskriminering.¹⁹⁹ EUD har således i enstaka fall tagit fasta på förhållanden i sin argumentering, som den tidigare har slagit fast att medlemsstaterna inte får åberopa. Att EUD i till exempel *Krankenheim-målet* beaktade beskattningsrättens fördelning i ett skatteavtal, vid fastställandet att det i målet inte hade förelegat någon diskriminering, skapar ett visst mått av osäkerhet och motsägelse. Anledning härför är att medlemsstaterna *inte* får använda

¹⁹⁷ Hohenwarters och Hillings resonemang redovisas i avsnitt 4.3.

¹⁹⁸ Se avsnitt 4.3.

¹⁹⁹ Se de fall som behandlas i avsnitt 3.4.

beskattningsrättens fördelning i ett skatteavtal som argument för att de omstridda reglerna inte har varit diskriminerande. EUD har flera gånger tydliggjort att medlemsstaterna inte får rättfärdiga en diskriminering med att reglerna avser att undvika dubbelbeskattning men det faktum att bestämmelserna fyller ett sådant syfte tycks alltså ändå spela en viss roll när EUD gör sin bedömning. De enskilda förutsättningarna i varje mål spelar självklart in och kan leda till olika resultat. Diskussionen ovan leder mig dock till slutsatsen att det går att uppfatta ett mått av inkonsekvens i EUD:s resonemang.

I likhet med Nelson menar jag att den uppdelning som EUD har gjort, mellan fastställandet av kriterier för fördelning av beskattningsrätten och utövandet av den tilldelade beskattningsbehörigheten, kan förorsaka problem. Uppdelningen av beskattningsrätten torde nämligen ofta ha effekter även vid tillämpningen av skattereglerna.²⁰⁰ Utövandet av beskattningsrätt enligt fördelningen i ett skatteavtal är av naturliga skäl nära sammanbundet med hur fördelningen ser ut, vilket gör gränsdragningen häremellan komplicerad. Även EUD själv verkar i vissa fall till och med ha problem med sin egen gränsdragning.

EUD har i punkt 109 i de Groot-målet uttalat, att det berörda dubbelbeskattningsavtalets fördelningsmetod inte skulle bli påverkad av om medlemsstaten förändrade sin behandling av en skattskyldigs personliga förhållanden. Trots att EUD upprepade gånger har poängterat att behörigheten att fastställa kriterier för fördelningen av beskattningsrätten ligger hos medlemsstaterna, har EUD alltså i det omnämnda målet ansett sig kunna bedöma hur fördelningsreglerna skulle påverkas av om en medlemsstat agerade på ett visst sätt. Enligt nämnda uttalande i de Groot-målet går det således att dra slutsatsen att EUD har rätt att bedöma vad som skulle kunna ha en påverkan på dubbelbeskattningsavtalens fördelningsregler, något som enligt mig försvagar medlemsstaternas behörighet. En bristande behörighet avseende fastställandet av fördelningskriterierna borde nämligen, enligt min mening, medföra att EUD även torde sakna auktoritet att avgöra vad som skulle ha en påverkan på de fördelningsregler som medlemsstaterna, genom sin egen behörighet, har utarbetat. Det nu belysta exemplet visar tydligt på den svåra gränsdragning som EUD:s uppdelning medför.

Situationen försvåras ytterligare av att EUD, enligt artikel 267 FEUF och flera uttalanden i praxis, inte är behörig att tolka dubbelbeskattningsavtalen eller att avgöra om en medlemsstat har åsidosatt sina

²⁰⁰ Se avsnitt 4.10.

förpliktelser enligt bestämmelserna i ett skatteavtal. EUD:s uppdrag består i att tolka gemenskapsrätten och det är den nationella domstolens ansvar att ta ställning till vilka förpliktelser ett dubbelbeskattningsavtal medför och att avgöra om avtalet har åtlytts eller inte. EUD:s bristande behörighet till trots har det dock framgått av praxis att EUD, vid sin tolkning av gemenskapsrätten, i vissa fall ändå kan beakta aktuella bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal. Förutsättningarna härför är att skatteavtalsbestämmelserna har varit en del av den hänskjutande domstolens rättsliga ram och presenterats på det sättet för EUD. I målet *Test Claimants* konstaterade EUD till och med att den *var tvungen* att beakta de aktuella bestämmelserna i det berörda dubbelbeskattningsavtalet, för att förhandsavgörandet skulle vara till användning för den nationella domstolen.²⁰¹ Kemmeren anser att EUD bara kan göra ett sådant beaktande om medlemsstaterna är förpliktade att efterleva bestämmelserna i sina dubbelbeskattningsavtal. Han menar därmed att det borde anses strida mot gemenskapsrätten om en medlemsstat åsidosätter sina åtaganden i ett skatteavtal.²⁰² Att avgöra vad som enbart är att klassificera som ett beaktande och vad som utgör en tolkning kan medföra svårigheter och gränsdragningsproblem. I vissa fall torde det även vara svårt för EUD att beakta reglerna i ett dubbelbeskattningsavtal, på ett för gemenskapsrätten relevant sätt, utan att ta någon form av ställning till avtalsbestämmelsernas syfte och effekt.

Svårigheterna med att beakta dubbelbeskattningsavtalens bestämmelser utan att göra några tolkningar av avtalets regler framkommer tydligt genom EUD:s uttalanden i målen *Renneberg*, *D* och *Gilly*. EUD har nämligen i de nämnda målen yttrat sig om ändamålet med vissa bestämmelser i medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal.²⁰³ Det här skulle således antyda att EUD skulle vara behörig att avgöra vad som är ändamålet med ett skatteavtals bestämmelser när den inte, vilket har framkommit ovan, får att ta ställning till om en medlemsstat har åsidosatt sina förpliktelser enligt ett skatteavtal.

Jag anser att det är helt i linje med fördragen att EUD inte är behörig att avgöra om en medlemsstat har inskränkt sina åtaganden enligt ett dubbelbeskattningsavtal eftersom den direkta skatterätten är ett område som ännu inte har harmoniserats av EU och således är en del av staternas egen behörighet. Dubbelbeskattningsavtalen tillämpas förvisso i den interna rätten men de utgör alltså internationella avtal. Om EUD skulle börja fatta beslut i frågan om ett skatteavtal har inskränkts av en avtalslutande medlemsstat eller inte, skulle det kunna antyda att EU har makt även över

²⁰¹ Se avsnitt 3.3.

²⁰² Se redogörelsen för Kemmerens tankar om *Bouanich*-målet i avsnitt 4.7.

²⁰³ Se avsnitt 3.5.

folkrättsliga avtal. En sådan situation skulle kunna skada balansen i den internationella rätten. Inom folkrätten finns ingen hierarki eller något organ med beslutande makt, det är ett rättsområde som skapas av suveräna stater som alla befinner sig på samma nivå och med likvärdiga förpliktelser och rättigheter. Ifall EU skulle ingripa i folkrätten och besluta om en stat har åsidosatt sina förpliktelser enligt ett skatteavtal skulle det kunna signalera att EU stod över folkrätten. EU har visserligen ett stort inflytande över medlemsstaterna, genom frivillig maktöverflyttning, men dubbelbeskattningsavtalen som regelverk berör inte bara EU utan länder över hela världen.

Diskussionen i stycket ovan leder mig därmed till slutsatsen att EUD:s avståndstagande från ställningstaganden om medlemsstaterna har agerat i strid med sina dubbelbeskattningsavtal är korrekt, EUD:s inställning är även i linje med artikel 267 FEUF. Att EUD i vissa fall har uttalat sig om ändamålet med bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal torde dock kunna anses vara ett balanserat på gränsen till dess behörighet. Steget från uttalanden om ändamålet med en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal till avgöranden om en medlemsstat har inskränkt sina åtaganden enligt ett skatteavtal förefaller nämligen, enligt min uppfattning, som förhållandevis litet. Vidare är det enbart de avtalslutande staterna och den gemensamma partsviljan som avgör vad som är ändamålet med ett dubbelbeskattningsavtal. Även om EU har viss beslutande makt över sina medlemsstater är EU inte part i de dubbelbeskattningsavtal som existerar inom unionen, EUD torde således svårligen kunna avgöra ändamålet med ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser med någon sorts slutgiltighet eller korrekthet. Uttalanden som EUD gör om skatteavtalsbestämmelsers syfte kan dock påverka dubbelbeskattningsavtalen, eftersom medlemsstaterna är förpliktade att följa EUD:s avgöranden. Det finns därmed även här en viss risk att balansen i den internationella rätten skadas, eftersom EUD, genom sin makt över medlemsstaterna, får inflytande över ändamålet med en regel i ett folkrättsligt avtal. Det kan därför ifrågasättas att EUD i målen Renneberg, D och Gilly till viss del har baserat sina argument och slutsatser på egna uttalanden om syftet med de, i aktuella dubbelbeskattningsavtal, berörda bestämmelserna.

När EUD uttalar sig om syftet med en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal som har slutits mellan två EU-länder kan det alltså inverka på ett folkrättsligt avtal, där EU enligt egen utsago inte har någon behörighet. De negativa effekterna kan nog emellertid sägas minska något av det faktum att båda de avtalslutande staterna i det här fallet är skyldiga att följa EU-rätten och se till att deras interna regler inte skapar otillåten diskriminering. Den typ av uttalanden från EUD:s sida, som har diskuterats i stycket ovan, torde dock kunna få ännu större negativa effekter om de gjordes i

förhållande till ett avtal mellan en medlemsstat och ett tredje land. EU har ingen makt över tredje land men om EUD i allt högre grad skulle börja uttala sig om ändamålet med skatteavtalens bestämmelser skulle det inte bara riskera att skada balansen i den internationella skatterätten utan det skulle även kunna få oönskade effekter för tredje land. Ett uttalande av EUD om ändamålet med en bestämmelse i ett skatteavtal torde, enligt diskussionen i stycket ovan, inte kunna tillskrivas någon större slutgiltighet eller korrekthet. Likväl skulle uttalandet ändå påverka dubbelbeskattningsavtalet, eftersom den avtalslutande medlemsstaten är förpliktad att agera i linje med EUD:s domslut. Den här typen av uttalanden av EUD skulle således i förlängningen även ha inverkan på tredje land, som i egenskap av avtalspart skulle påverkas av effekterna på skatteavtalet. Medlemsstaterna har emellertid, genom inträdet i EU, gått med på att i enlighet med artikel 351 FEUF vidta åtgärder om deras internationella avtal med tredje land inte är förenliga med gemenskapsrätten.

5.2. Artikel 351 FEUF

Artikel 351 FEUF stadgar att de avtal som en medlemsstat har slutit med tredje land före sitt inträde i EU inte ska påverkas av gemenskapsrätten.²⁰⁴ Medlemsstaterna är dock, enligt bestämmelsen, skyldiga att vidta åtgärder för att undanröja de delar av avtalen som är oförenliga med fördragen.

Artikeln fastslår med andra ord att EU-rätten inte får inverka på medlemsstaternas sedan tidigare slutna avtal men att medlemsstaterna likväl måste se till att de här avtalen överensstämmer med gemenskapsrätten. Det finns emellertid en viss motsägelse i att artikel 351 FEUF fastslår att EU-rätten inte ska ha någon effekt på de berörda avtalen *men* att avtalen samtidigt inte får strida mot gemenskapsrätten. Genom att förplikta medlemsstaterna att undanröja nämnda avtals eventuella inkompatibilitet med fördragen kommer nämligen avtalen, i motsats till stadgandet i artikel 351 FEUF, att påverkas av gemenskapsrätten. Även om bestämmelsen i fördraget inte direkt föreskriver en ändring av de aktuella avtalen ålägger den medlemsstaterna att i viss mån förändra avtalen, vilket leder till att EU-rätten indirekt bidrar till att internationella avtal påverkas av gemenskapsrättens utformning.

Jag anser att gemenskapsrättens indirekta påverkan på vissa internationella avtal kan få negativa effekter för de dubbelbeskattningsavtal som omfattas av artikel 351 FEUF. Skatteavtal skapas, liksom avtal i allmänhet, genom förhandlingar mellan avtalsparterna och innan ett slutgiltigt avtal kan

²⁰⁴ Se avsnitt 2.3.

formas måste båda parter kompromissa och avstå från vissa av sina krav. EU har, genom artikel 351 FEUF, ålagt medlemsstaterna att se till att deras skatteavtal, som slöts innan staten gick med i EU, inte går emot gemenskapsrätten. De här skatteavtalen har arbetats fram gemensamt av de bägge avtalsparterna och det kan vara svårt för EU-medlemsstaten att i efterhand komma med förnyade krav på hur avtalet bör utformas. Även om skatteavtal i regel omarbetas med jämna mellanrum, för att överensstämma med de avtalsslutande staternas skattelagstiftningar, måste parterna naturligtvis vara överens innan förändringar i skatteavtalet kan genomföras. Det här medför att en medlemsstat måste ha den andra avtalsslutande statens medgivande för att, i enlighet med artikel 351 FEUF, kunna undanröja de delar av avtalet som inte överensstämmer med EU-rätten. I många fall kan den beskrivna förändringen av avtalet troligtvis ske utan större problem men en medlemsstat riskerar att stöta på svårigheter när den ska se till att skatteavtalet är förenligt med gemenskapsrätten. Sådana svårigheter kan uppstå om den andra avtalsparten motsäger sig den omändring av skatteavtalet som krävs för att avtalet ska vara förenligt med EU-rätten. Artikel 351 FEUF kräver av medlemsstaterna att de ska vidta åtgärder för att undanröja de delar av de berörda dubbelbeskattningsavtalen som är oförenliga med gemenskapsrätten, faktum kvarstår dock att medlemsstaterna inte har någon möjlighet att genomföra de förändringar som krävs om inte den andra avtalsparten godkänner det.

Ifall en sådan situation skulle uppstå, att en medlemsstat inte kan förändra en skatteavtalsregel som strider mot gemenskapsrätten på grund av att den andra parten starkt motsäger sig det, uppkommer frågan hur EU skulle agera. Genom att inte ändra bestämmelsen i dubbelbeskattningsavtalet har den berörda medlemsstaten handlat i strid med de förpliktelser som följer av artikel 351 FEUF. Om EU skulle kräva att medlemsstaten genomför de föreskrivna ändringarna skulle EU dock samtidigt agera i strid med sitt eget uttalande, att fördragets bestämmelser inte ska inverka på avtal som medlemsstaterna slöt med tredje land innan de gick med i unionen. Den uppstådda situationen är svårlöst och tycks leda till att artikel 351 FEUF inskränks på något sätt oavsett hur EU skulle välja att handla.

5.3. Dubbelbeskattning är ingen inskränkning i den fria rörligheten

Enligt Michalska och Nelson går det av EUD:s uttalanden i Kerckhaert-målet²⁰⁵ att utläsa att dubbelbeskattning som sådan inte utgör en inskränkning i den fria rörligheten, under förutsättning att ingen diskriminering har skett.²⁰⁶ EUD har gjort liknande uttalanden i punkt 27 i Damseaux-målet och punkt 38 i Banco Bilbao-målet.²⁰⁷

En dubbelbeskattning leder dock generellt till att den skattskyldiges inkomster minskar på grund av den ökade skattebördan. En inkomstminskning torde i regel göra det mindre attraktivt och till viss del även svårare för en person att bosätta sig, arbeta, etablera sig eller utöva tjänster utomlands. Med anledning härav anser jag att dubbelbeskattning torde kunna sägas påverka den inre marknaden på ett negativt sätt. Även Kemmeren har uttalat sig i den här riktningen. Han menar att det skulle gynna den inre marknaden om dubbelbeskattning undveks och att det borde ses som en inskränkning i den fria rörligheten om en medlemsstat åsidosätter sina förpliktelser enligt ett skatteavtal. Av den anledningen anser han att EUD borde verka för att dubbelbeskattningsavtalen efterföljs.²⁰⁸

Jag håller med Kemmeren om att den inre marknaden skulle gynnas av ett undvikande av dubbelbeskattning men jag instämmer inte i hans argument att EUD i sina domslut borde se till att dubbelbeskattning undviks. Den direkta skatterätten är inte en del av EU:s behörighet och i enlighet med diskussionen i avsnitt 5.1. ovan finns det en risk att stora problem tillstöter om EUD i sina domar skulle styra över dubbelbeskattningsavtalen och hur de ska tolkas eller tillämpas. EUD har endast en möjlighet att påverka medlemsstaternas regleringar inom dubbelbeskattningsområdet om det sker för att säkerställa att det inte sker någon diskriminerande inskränkning i den fria rörligheten. Kemmeren har visserligen hävdade att ett åsidosättande av ett dubbelbeskattningsavtals regler samtidigt bör ses som en inskränkning i den fria rörligheten. Jag håller emellertid inte med honom i det avseendet. EUD har, vilket framgår i stycket ovan, i sin praxis upprepade gånger fastslagit att dubbelbeskattning som sådan inte är oförenlig med EU-rätten och det torde därmed vara fastställt att det inte strider mot gemenskapsrätten om en medlemsstat inte agerar i enlighet med sina dubbelbeskattningsavtal. Dubbelbeskattning må ha viss negativ inverkan på den inre marknaden men EUD torde likväl inte, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, ha någon möjlighet att aktivt förhindra att en skattskyldig utsätts för dubbelbeskattning.

²⁰⁵ Se avsnitt 3.3.

²⁰⁶ Se avsnitt 4.10.

²⁰⁷ En beskrivning av Damseaux-målet finns i avsnitt 3.2; Banco Bilbao-målet omnämns i fotnot 67.

²⁰⁸ Se avsnitt 4.7. och 4.9.

5.4. EUD har ingen respekt för skatteavtalen

5.4.1. Renneberg-målet

Nelson har i sin avhandling uttryckt att Renneberg-målet kan ses som ett exempel på att EUD i vissa fall inte visar respekt för dubbelbeskattningsavtalens funktion. Hon menar att EUD bortsåg från den uppdelning av beskattningsrätten som hade gjorts i skatteavtalet och att EUD:s bedömning inte var annorlunda än den hade varit om målet hade berört en intern bestämmelse. EUD:s resonemang är enligt Nelson en genombrytning av det aktuella skatteavtalet.²⁰⁹ Även Kemmeren menar att EUD i det aktuella målet bortsåg från skatteavtalets fördelningsregler. Enligt honom underminerar domslutet i Renneberg-målet en balanserad uppdelning av beskattningsrätten mellan två medlemsstater och han ser målet som ett hot mot skatteavtalssystemet.²¹⁰

EUD konstaterade i Renneberg-målet, liksom den även har gjort i många andra mål, att det låg i medlemsstaternas egen behörighet att fastställa kriterier för fördelningen av beskattningsrätten i syfte att undvika dubbelbeskattning. I vanlig ordning fastslog EUD därefter att medlemsstaterna dock var skyldiga att ta hänsyn till gemenskapsrätten vid utövandet av nämnda behörighet. Den uppdelning som EUD gör är problematisk och förorsakar gränsdragningsproblem, vilket har tydliggjorts genom diskussionen i avsnitt 5.1. och även framgår i det förevarande målet. Belgien och Nederländerna hade i Renneberg-målet fördelat beskattningsrätten sinsemellan i enlighet med sin egen behörighet. EUD valde dock, i syfte att undanröja en inskränkning i gemenskapsrätten, likväl att störa medlemsstaternas uppdelning. Medlemsstaterna får alltså visserligen själva fastställa fördelningskriterierna för undvikande av dubbelbeskattning men Renneberg-målet visar på att EUD likväl inte tycks hysa några betänkligheter mot att påverka nämnda fördelningsregler.

Ett dubbelbeskattningsavtal är ett resultat av förhandlingar och noggranna överväganden av avtalsparterna och avtalet bör beaktas som en helhet, något som EUD själv har påpekat i D-målet²¹¹. EUD har i Renneberg-målet trots det inte tagit någon hänsyn till medlemsstaternas fördelning av beskattningsrätten. EUD uttalade i målet att beskattningsfördelningen i skatteavtalet inte skulle hindra Nederländerna från att ta hänsyn till underskott i ett skatteobjekt, som enligt dubbelbeskattningsavtalet dock skulle beskattas i den andra avtalslutande staten. De avtalslutande staterna måste i ett skatteavtal ta hänsyn till en mängd olika omständigheter och sedan välja att

²⁰⁹ En redogörelse av Renneberg-målet finns i avsnitt 3.5; Nelsons analys av målet sammanfattas i avsnitt 4.8.

²¹⁰ Se avsnitt 4.8.

²¹¹ Se mål 376/03, punkt 62; målet redogörs i avsnitt 3.4. och 3.5.

fördela beskattningsrätten på ett visst sätt, för att på bästa möjliga vis undvika dubbelbeskattning. Ett skatteavtal är sålunda noga övervägt men EUD ansåg sig ändock i Renneberg-målet kunna bedöma hur avdrag skulle göras. Genom att kräva att Nederländerna skulle beakta det omnämnda underskottet rubbade EUD därmed balansen i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet. Jag anser, i likhet med Nelson, att målet tyder på att EUD i det aktuella fallet inte tycks ha respekterat det berörda dubbelbeskattningsavtalet.

5.4.2. Wielockx-målet

Enligt Pistone visar Wielockx-målet på att EUD, vid en undersökning av en viss bestämmelses förenlighet med gemenskapsrätten, inte ser dubbelbeskattningsavtalen som separerade från medlemsstaternas interna lagstiftning.²¹²

Wielockx-målet har vissa likheter med det ovan diskuterade Renneberg-målet. Även det förevarande Wielockx-målet berörde nämligen avdragsrätt gällande ett skatteobjekt, som enligt regler i ett dubbelbeskattningsavtal skulle beskattas i den andra avtalsslutande staten.

Dubbelbeskattningsavtalet hade i det aktuella målet dock en mer subsidiär roll och fokus låg främst på den nationella regleringen, vilket även hade sin naturliga grund i hur den hänskjutande domstolen hade formulerat sin förfrågan. Härutöver bestod medlemsstatens invändningar i målet främst av risken att en inkomst skulle kunna undgå beskattning i landet och det förekom därmed inte, som i Renneberg-målet, någon diskussion om inverkan på skatteavtalets fördelningsregler. Härmed finns det ingen anledning att dra samma typ av slutsatser angående domslutet i Wielockx-målet som jag gjorde beträffande Renneberg-målet.

Jag menar, till skillnad från Pistone, att det inte enbart ur EUD:s dom i Wielockx-målet går att dra slutsatsen att EUD inte ser skatteavtalen som separerade från den interna lagstiftningen i medlemsstaterna.

²¹² För en sammanfattning av Wielockx-målet se avsnitt 3.6; Pistones analys redogörs i avsnitt 4.10.

5.4.3. de Groot-målet

Hilling och Lodin menar att de Groot-målet visar på att EUD inte gör någon skillnad mellan regler i dubbelbeskattningsavtal och intern rätt, Hilling begränsar sig dock till att det här gäller avseende bestämmelser i skatteavtalen som inte är baserade på OECD:s modellavtal.²¹³

Tre olika dubbelbeskattningsavtal var aktuella i de Groot-målet, eftersom den skattskyldige hade arbetat i tre medlemsstater utöver sin hemviststat. I avtalen föreskrevs att dubbelbeskattning skulle undvikas genom undantagandemetoden, med förbehåll för att hemviststaten fick ta hänsyn till den skattskyldiges samtliga inkomster vid fastställandet av skattesatsen. Det senast nämnda förbehållet medförde att den skattskyldiges personliga förhållanden bara beaktades avseende den del av den skattskyldiges inkomster som hade intjänats i hemviststaten. EUD konstaterade att de aktuella reglerna stred mot gemenskapsrätten, vilket medförde att fördelningsreglerna i medlemsstatens dubbelbeskattningsavtal underkändes. Medlemsstaterna måste, som bekant, ta hänsyn till gemenskapsrätten även vid tillämpningen av regler som är en del av staternas egen behörighet. Genom att meddela att hemviststatens tillämpning av de berörda fördelningsreglerna inskränkte den fria rörligheten, påverkades dock även i viss mån fördelningsreglerna i sig. EUD:s domslut i det aktuella målet medförde att hemviststaten förpliktades att ta hänsyn till den skattskyldiges samtliga personliga förhållanden, vilket till viss grad gick emot hur avtalsparterna hade valt att utforma fördelningsreglerna i de berörda dubbelbeskattningsavtalen. Även om utformningen av dubbelbeskattningsavtalens fördelningsregler är en del av medlemsstaternas egen behörighet riskerar de således ändå att påverkas av EUD, eftersom medlemsstaterna måste ta hänsyn till gemenskapsrätten vid utövandet av reglerna. de Groot-målet är härmed ännu ett exempel på de problem som EUD:s fördelning, mellan behörigheten att fastställa kriterier för fördelning av beskattningsrätten och utövandet av de nämnda reglerna, medför.

Jag håller med Lodin om att EUD:s dom i de Groot-målet tycks visa på att EUD inte gör någon direkt skillnad i sin bedömning av regler i dubbelbeskattningsavtal och internrättsliga bestämmelser. Den slutsats som Hilling drar, att likheten i behandling bara gäller i förhållande till skatteavtalsbestämmelser som inte är baserade på OECD:s modellavtal, instämmer jag dock inte helt med. Jag menar att EUD inte medvetet behandlar bestämmelser som har baserats på modellavtalet annorlunda än övriga skatteavtalsbestämmelser. OECD:s modellavtal har dock en speciell ställning i den internationella rätten och jag är av åsikten att modellavtalets karaktär kan leda till att regler

²¹³ En sammanfattning av de Groot-målet finns i avsnitt 3.1; Hillings och Lodins analys redogörs i avsnitt 4.5.

baserade härpå generellt inte inskränker gemenskapsrätten i samma utsträckning som övriga skatteavtalsbestämmelser riskerar att göra. OECD:s modellavtal har framarbetats av ett trettiootal länder och har anpassats för att i möjligaste mån möta allas behov, numera revideras det fortlöpande för att ta hänsyn till skatterättsliga förändringar. Avtalsbestämmelser som har tagits fram av ett stort antal länder i samförstånd torde, enligt min mening, generellt innehålla färre inslag som kan uppfattas som diskriminerande, i förhållande till avtalsbestämmelser som har bestämts av enbart två länder. Om fler länder deltar i framarbetandet av en avtalsbestämmelse förefaller det nämligen rimligt att bestämmelsen bli mer flexibel, med anledning av det stora antal skattesystem som bestämmelsen måste kunna anpassas till. I OECD ingår dessutom 21 av EU:s 27 medlemsstater. Det faktum att nästan alla EU-medlemsstater deltar i processen att arbeta fram och utveckla modellavtalet torde enligt mig leda till att modellavtalet innehåller en stor medvetenhet om gemenskapsrättens bestämmelser. Av de nu beskrivna anledningarna menar jag således att skatteavtalsbestämmelser som är baserade på OECD:s modellavtal generellt inte inskränker i den fria rörligheten lika ofta som övriga skatteavtalsbestämmelser riskerar att göra.

5.5. Vikten av OECD:s modellavtal

Det har i praxis framkommit att OECD:s modellavtal är av viss betydelse för EUD. Jag tror, i likhet med Hilling, Kemmeren och Lang,²¹⁴ att EUD lägger stor vikt vid OECD:s modellavtal, eftersom den flitigt hänvisar till modellavtalet och brukar vara noga med att förtydliga om en skatteavtalsbestämmelse är baserad på modellavtalet. OECD:s modellavtal är oerhört viktigt i skatteavtalsförhållanden, eftersom många dubbelbeskattningsavtal är baserade på modellavtalet i någon utsträckning. Modellavtalets kommentar torde också vara en av de få källor som ger specifik vägledning till hur bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal, baserat på modellavtalet, bör tolkas och användas. Det torde i vilket fall vara den mest omfattande och flitigast uppdaterade källan inom området. Självklart finns också Wienkonventionen, som är av stor vikt vid tolkningen av folkrättsliga avtal i allmänhet och därmed även dubbelbeskattningsavtalen. Wienkonventionen är dock av naturliga skäl mycket mer generell än modellavtalets kommentar och ger inga detaljerade hänvisningar till hur svårigheter som är specifika för dubbelbeskattningsproblematiken ska lösas. Av EU:s 27 medlemsstater är det dessutom bara sex länder som inte samtidigt är medlemmar i OECD,²¹⁵ vilket ytterligare förstärker betydelsen av modellavtalet och dess kommentarers ställning inom EU.

²¹⁴ Hillings och Kemmerens åsikter sammanfattas i avsnitt 4.3. och Langs tankar redogörs i avsnitt 4.8.

²¹⁵ Lettland, Litauen, Bulgarien, Rumänien, Cypern och Malta; se avsnitt 2.2.

OECD:s modellavtal är följaktligen av stor vikt för EUD men som Lang påpekar kan modellavtalet inte ses som en rättfärdigande grund.²¹⁶ Medlemsstaterna bör med andra ord inte kunna rättfärdiga en inskränkning i den fria rörligheten med att de omstridda bestämmelserna är baserade på OECD:s modellavtal. EUD har flera gånger fastslagit att medlemsstaterna inte får rättfärdiga en diskriminering med att det aktuella rättsområdet inte har harmoniserats, vilket omfattar dubbelbeskattningsavtalen. Det känns därför som en helt logisk följd att det inte gör någon skillnad, vid bedömningen av om en diskriminering har förelegat, om de aktuella bestämmelserna i skatteavtalet i fråga har baserats på OECD:s modellavtal eller inte.

Kemmeren anser att OECD:s modellavtal må vara viktigt men att EUD inte alltid kan förlita sig på det, eftersom det finns bestämmelser i medlemsstaternas skatteavtal som inte är baserade på modellavtalet och att OECD:s medlemmar inte alltid är av samma uppfattning.²¹⁷

I likhet med Lodin är jag kritisk till Hillings teori att EUD i vissa situationer undviker att underkänna regler i dubbelbeskattningsavtal som har baserats på OECD:s modellavtal, eftersom det skulle få stora konsekvenser. Hilling baserar sina argument på en analys av Gilly-målet. I målet undveks dubbelbeskattning genom avräkningsmetoden, vilket ledde till ökad skattebelastning på grund av en hög progressivitet i det tyska skattesystemet. Hilling menar att den högre skattebelastning som Gilly utsattes för gjorde den fria rörligheten för arbetstagare mindre attraktiv och att den aktuella fördelningsartikeln därmed borde ha ansetts inskränka gemenskapsrätten. Även Pistone tycker, liksom Hilling, att EUD:s dom i Gilly-målet kan ifrågasättas. Han menar också att Gilly de facto blev sämre behandlad på grund av att hon hade utövat sin fria rörlighet men att EUD trots det godkände det omstridda systemet, eftersom den inte ville skada avräkningsmetoden. Enligt Pistone skulle problem av det slag som han menar resulterade ur målet kunna undvikas om undantagandemetoden användes vid undvikande av dubbelbeskattning istället för avräkningsmetoden.²¹⁸ Under förutsättning att ingen diskriminering förligger har EUD dock ingen möjlighet att påverka vilken metod medlemsstaterna tillämpar i sina skatteavtal för att undvika dubbelbeskattning, eftersom området alltjämt är en del av medlemsstaternas egen behörighet.

²¹⁶ Se avsnitt 4.8.

²¹⁷ Se avsnitt 4.3.

²¹⁸ För en beskrivning av Gilly-målet se avsnitt 3.5. och 3.6; Hillings, Lodins och Pistones resonemang sammanfattas i avsnitt 4.3.

Som Lodin påpekade i sin artikel var anledningen till Gillys högre skattebelastning att hon inte fick bli sambeskattad med sin make i Tyskland, vilket knappast kunde sägas vara hemviststaten Frankrikes skyldighet att rätta till.²¹⁹ Gilly anförde i målet att Frankrike hade utsatt henne för diskriminering genom att tillämpa reglerna om avräkning i dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland.

Bestämmelserna i skatteavtalet hade förvisso resulterat i att Gilly beskattades högre än hon skulle ha gjort om hon hade jobbat i Frankrike men den ökade skattebelastningen berodde i grunden på det tyska skattesystemets struktur och inte på hur Gilly behandlades i Frankrike. Frankrike hade utnyttjat de bestämmelser för att undvika dubbelbeskattning som stod till dess förfogande men staten hade inga möjligheter att påverka hur Gilly beskattades i Tyskland. Härav känns det osannolikt att Gilly skulle ha blivit diskriminerad av de franska skattemyndigheterna. EUD torde i domen således inte kunna sägas ha godkänt en diskriminerande reglering för att undvika konsekvenserna som ett underkännande skulle föra med sig, vilket Hilling och Pistone menar.

I avsnitt 5.3. ovan har det framkommit att dubbelbeskattning i sig inte utgör någon inskränkning i den fria rörligheten. Dubbelbeskattning undveks visserligen i Gilly-målet genom skatteavtalets bestämmelser men ett visst mått av merbeskattning kvarlämnades på grund av olikheter i ländernas skattsatser. En dubbelbeskattning bör i regel medföra större nackdelar och en mer omfattande merbeskattning för den skattskyldige än den högre skattebördan som härrör från ett dubbelbeskattningsavtals avräkningsregel. Jag anser därför, till skillnad från Hilling och Pistone, att en högre skattebelastning inte torde kunna ses som en inskränkning i den fria rörligheten, eftersom EUD vid ett flertal tillfällen har slagit fast att det inte strider mot gemenskapsrätten när en skattskyldig vid flera tillfällen blir fullt ut beskattad för samma inkomst. Av den här anledningen menar jag att Gillys rätt till fri rörlighet inom unionen inte hade blivit inskränkt och att EUD:s bedömning i målet var korrekt.

²¹⁹ Se avsnitt 4.3.

5.6. Most favoured nation treatment

EUD slog i Saint Gobain-målet fast att Tyskland, för att undvika en inskränkning i etableringsfriheten, var förpliktad att utvidga vissa förmåner enligt dubbelbeskattningsavtal mellan Tyskland och tredje land till att även omfatta ett fast driftställe till ett företag från en icke avtalsslutande medlemsstat. EUD menade att balansen i skatteavtalen inte skulle störas om Tyskland utvidgade den personkrets som i Tyskland beviljades den berörda förmånen.²²⁰ I det senare D-målet ansåg en person med hemvist i Tyskland att han hade blivit diskriminerad i Nederländerna, eftersom han inte hade fått samma skattemässiga förmåner som personer med hemvist i Belgien hade rätt till enligt ett dubbelbeskattningsavtal mellan Nederländerna och Belgien. Till skillnad från i Saint Gobain-målet konstaterade EUD att den skattskyldige i D-målet inte hade blivit utsatt för diskriminering. EUD uttalade att användningsområdet för ett dubbelbeskattningsavtal begränsades till personer från de avtalsslutande staterna och att en enskild avtalsförmån inte var löstagbar från resterande delar av avtalet. Därefter fastställde EUD dock att förmånliga skatteavtalsbestämmelser i vissa fall kunde utvidgas till att även omfatta personer från ett icke avtalsslutande land, men att det inte var aktuellt i det gällande målet.²²¹

De båda fallen har lett till en omfattande debatt i doktrin om den så kallade most favoured nation-behandlingen.²²² En tillämpning av most favoured nation-principen på dubbelbeskattningsavtal inom EU, skulle innebära att den mest förmånliga skatteavtalsbestämmelsen som en medlemsstat tillskriver personer från en annan medlemsstat skulle gälla för samtliga unionsmedborgare.²²³ I det här avsnittet ämnar jag bara kort diskutera most favoured nation-principen, eftersom en djupgående analys av principen inte ryms inom ramen för den här uppsatsen.

Analysen av D-målet går isär i doktrin men det förefaller likväl finnas en enighet om att EUD:s dom i det aktuella målet tills vidare utesluter en most favoured nation-behandling inom unionen. Saint Gobain-målet och EUD:s uttalande i D-målet, att en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal i vissa fall kan utsträckas till att även gälla för personer från andra länder än de avtalsslutande staterna, öppnar dock ändå för att tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtals förmåner kan utvidgas i vissa fall. Ifall en sådan utvidgning föreskrivs av EUD menar jag främst beror på förhållandet i det enskilda fallet och inte på att EUD öppnar upp för någon form av most favoured nation-behandling. Ett

²²⁰ Se avsnitt 3.1.

²²¹ Se avsnitt 3.4. och 3.5.

²²² Diskussion utifrån Saint Gobain-målet finns i avsnitt 4.4.; analys av D-målet sammanfattas i avsnitt 4.6.

²²³ Se avsnitt 4.6.1.

generellt krav på en most favoured-behandling skulle, enligt min mening, nämligen riskera att underminera systemet med dubbelbeskattningsavtal och inte bidra till att förbättra den inre marknadens funktion. Om en medlemsstat skulle vara tvungen att behandla alla unionsmedborgare enligt det mest gynnsamma dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser skulle systemet med dubbelbeskattningsavtal till slut förlora sitt värde, eftersom ett skatteavtal sällan skulle komma att tillämpas i sin helhet.

Ett dubbelbeskattningsavtal bygger på förhandlingar mellan två, eller i enstaka fall flera, stater och i likhet med alla avtalsförhandlingar är det även vid slutandet av ett skatteavtal en fråga om att med hjälp av kompromisser skapa den lösning som är bäst för bägge parter. Ett dubbelbeskattningsavtal är en helhet och en viss förmån är inte, vilket även EUD har påpekat, löstagbar från övriga delar av avtalet. En behandling enligt den mest gynnsamma bestämmelsen skulle vidare givetvis kräva att det är möjligt att avgöra vilken bestämmelse som i varje enskilt fall är att betrakta som den mest gynnsamma. Det är den enskildes personliga förhållanden, det aktuella dubbelbeskattningsavtalet som helhet och tillämplig intern rätt som, enligt Kemmeren, avgör om en särskild skatteavtalsbestämmelse är förmånlig för den skattskyldige eller inte.²²⁴ Jag håller med honom om att en skattskyldigs situation och förutsättningar avgör vad som är mest fördelaktigt för den personen. Det som är den mest gynnsamma behandlingen torde därmed i regel variera från person till person. Att införa en most favoured nation-behandling skulle således vara praktiskt mycket svårt och det torde bli nästintill omöjligt att alltid korrekt kunna avgöra vilken bestämmelse som är den mest gynnsamma.

Jag anser slutligen att en tillämpning av most favoured nation-principen inom EU skulle få förödande konsekvenser för medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal och, som även Kemmeren har hävdad,²²⁵ skulle det riskera att förstöra systemet med dubbelbeskattningsavtal mellan medlemsstaterna.

²²⁴ Se avsnitt 4.6.1.2.

²²⁵ Se avsnitt 4.6.1.2.

5.7. Framtidsutsikter

5.7.1. Avskaffandet av EG-fördragets artikel 293

EG-fördraget innehöll en bestämmelse som berörde avskaffandet av dubbelbeskattning, artikel 293.²²⁶ Artikeln upphävdes i samband med FEUF:s införande och det går med anledning därav att ställa sig frågan vad upphävandet kan ha fått för effekter. EUD har förvisso slagit fast att den nu upphävda bestämmelsen inte hade direkt effekt,²²⁷ men den torde likväl ha haft viss betydelse eftersom artikeln klargjorde att det låg i linje med EU:s mål att dubbelbeskattning avskaffas. Uttalanden som påvisar att undvikande av dubbelbeskattning utgör ett av fördragens syften har dock även förekommit i praxis.²²⁸ Den praxis som har tagits upp i uppsatsen behandlar emellertid endast situationer som inträffade innan Lissabon-fördraget trädde ikraft, vilket resulterar i att jag här inte med säkerhet kan bedöma om och hur upphävandet av artikel 293 skulle kunna påverka EUD:s kommande avgöranden. Det finns därför en möjlighet att upphävandet av den omnämnda artikeln eventuellt skulle kunna ses som ett tecken på att EU har ändrat inställning till dubbelbeskattningen som sådan eller till skatteavtalen. EU tog, genom artikel 293 i EG-fördraget, tydligt ställning mot dubbelbeskattning och uppmanade medlemsstaterna att sluta dubbelbeskattningsavtal med varandra. Det kan därmed tolkas som att EU, genom att upphäva artikel 293, ville förespråka en annan sorts lösning på dubbelbeskattningsproblematiken. Att upphäva en bestämmelse som förespråkade att dubbelbeskattningsproblematiken skulle lösas specifikt genom förhandlingar medlemsstaterna emellan skulle kunna visa på att EU vill lämna öppet även för andra sorters lösningar i framtiden.

Artikel 293 stadgade att medlemsstaterna skulle inleda förhandlingar med varandra för att avskaffa dubbelbeskattningen inom unionen, vilket till hög grad redan har skett eftersom nätverket av dubbelbeskattningsavtal mellan EU-länderna torde vara mycket omfattande.²²⁹ Med anledning härav kan upphävandet av artikel 293 möjligtvis ha föranletts av att bestämmelsen helt enkelt hade fyllt sitt syfte. Det skulle kunna ses som obehövt för EU att uppmana medlemsstaterna att inleda förhandlingar om avskaffande av dubbelbeskattning när antalet skatteavtal mellan EU-länderna redan är mycket stort. EU utvidgas dock alltjämt och i förhållande till nya medlemsstater torde det

²²⁶ Se avsnitt 2.3.

²²⁷ Se mål C-336/96, punkt 14–17.

²²⁸ Se mål C-336/96, punkt 16; mål C-513/04, punkt 21 och mål C-298/05, punkt 44.

²²⁹ Sverige har exempelvis dubbelbeskattningsavtal med samtliga EU-stater, <http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/internationellt/dubbelbeskattningavrakning/skatteavtal.4.5fc8c94513259a4ba1d800025922.html>, besökt den 11/2-2013.

fortfarande kunna finnas ett behov av ytterligare dubbelbeskattningsavtal, vilket talar för att den omnämnda bestämmelsen fortfarande skulle kunnat ha viss nytta. Upphävandet av artikel 293 torde således inte ha föranletts av att bestämmelsen inte längre hade någon verkan. Möjligheten att EU genom upphävandet ville möjliggöra för andra lösningar på dubbelbeskattningsproblematiken kvarstår härmed.

Konsekvenserna av att EG-fördragets artikel 293 saknar motsvarighet i FEUF kommer med säkerhet att kunna fastslås först när EUD avgör fall, relevanta för dubbelbeskattningsproblematiken, som berör situationer som har inträffat *efter* Lissabon-fördragets ikraftträdande.²³⁰

5.7.2. Möjliga framtida lösningar

Av det ovan anförda anser jag följaktligen att en anledning till att EU valde att inte ge artikel 293 någon motsvarighet i FEUF skulle kunna vara att EU vill öppna för att problemet med dubbelbeskattningsavtal inom union i framtiden skulle kunna lösas på andra sätt än genom bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Exempel på sådana alternativa lösningar skulle kunna vara en ökad harmonisering inom den direkta skatterätten eller införandet av ett EU-modellavtal för undvikande av dubbelbeskattningsavtal. Att införa mer harmoniserade regler inom den direkta skatterätten tror jag inte skulle vara genomförbart inom en överblickbar framtid. Skattesystemen i de olika medlemsstaterna är väldigt olika och det skulle därför vara mycket svårt att hitta en gemensam lösning som skulle passa för alla parter. Dessutom tror jag medlemsstaterna värdesätter sin skatterättsliga självständighet för högt för att släppa ifrån sig sin suveränitet inom området.²³¹

Ett modellavtal, liknande det som OECD har skapat, tror jag dock skulle kunna vara en lämplig alternativ lösning till de nuvarande bilaterala dubbelbeskattningsavtalen.²³² Det har framgått i avsnitt 5.5. ovan att EUD värdesätter OECD:s modellavtal och att avtalet även har en stor genomslagskraft i medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal, eftersom en merpart av EU:s medlemsstater också är medlemmar i OECD. Det kan dock alltså förekomma situationer när skatteavtalsbestämmelser som

²³⁰ Mål C-540/11, Levy och Sebbag, från den 19/9-2012, har av språkmässiga skäl inte kunnat beröras i uppsatsen.

²³¹ Se http://europa.eu/legislation_summaries/glossary/tax_harmonisation_sv.htm, besökt den 11/3-2013 och http://europa.eu/legislation_summaries/glossary/taxation_sv.htm, besökt den 11/3-2013.

²³² Se gärna det förslag till ett EU-modellavtal som Pistone har skapat, Pistone (2002), s. 235–323.

har baserats på OECD:s modellavtal riskerar att inskränka den fria rörligheten, vilket EU skulle kunna förhindra genom att införa ett eget modellavtal.

Olika länder har olika krav på och behov av ett dubbelbeskattningsavtal, beroende på utformningen av landets interna skattebestämmelser och statens situation i övrigt. Det här visar sig bland annat i att FN har utvecklat ett särskilt modellavtal för dubbelbeskattningsavtal mellan utvecklings- och industriländer.²³³ En övervägande majoritet av EU:s medlemsstater är förvisso medlemmar i OECD och det finns många likheter i de behov som EU-staterna och övriga medlemmar i OECD har på ett dubbelbeskattningsavtal. EU-medlemsstaterna har dock problem relaterade till dubbelbeskattningsavtalen som övriga OECD-medlemmar saknar. Den maktöverflyttning som EU-medlemsstaterna har gjort till EU innebär att en bra lösning på dubbelbeskattningsproblematiken inom EU även kräver att gemenskapsrätten inte riskerar att inskränkas. Jag menar att ett EU-modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning skulle kunna ta hänsyn till EU-specifika problem, som inte regleras eller på ett smidigt sätt skulle kunna regleras i OECD:s modellavtal. Det här innebär inte att ett EU-modellavtal skulle slå ut OECD:s modellavtal, som jag anser skulle fortsätta spela en viktig roll i lösningen av dubbelbeskattningsproblematiken. Inom EU skulle dock dubbelbeskattningsproblematiken, enligt mig, kunna lösas på ett hållbart och långsiktigt sätt genom införandet av ett ytterligare modellavtal, med bestämmelser som är anpassade till de speciella problem som finns i EU.

Jag menar vidare att ett EU-modellavtal inte skulle begränsa medlemsstaternas behörighet att fastställa kriterier för fördelningen av beskattningsrätten. Ett modellavtal torde generellt inte vara bindande för parterna och det bör, enligt min mening, inte heller ett EU-modellavtal vara. Bestämmelserna i ett eventuellt framtida EU-modellavtal bör istället ses som en rekommendation för hur EU:s medlemsstater skulle kunna utforma sina bilaterala dubbelbeskattningsavtal, utan att riskera att skatteavtalen inskränker rätten till fri rörlighet inom unionen.

²³³ Se avsnitt 2.1.3.

6. Slutsats

Förhållandet mellan EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet inom unionen och dubbelbeskattningsavtalen är komplext och i viss mån även föränderligt. EUD:s inställning till och behandling av medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal varierar nämligen delvis beroende på förhållandena i det enskilda fallet.

Dubbelbeskattning som sådan strider inte mot gemenskapsrätten och fastställandet av regler för att undvika dubbelbeskattning är en del av medlemsstaternas egen behörighet. Det framgår således, genom praxis, att EUD inte vill blanda sig i hur medlemsstaterna väljer att lösa dubbelbeskattningsproblematiken. Medlemsstaterna måste dock alltjämt ta hänsyn till gemenskapsrätten och se till att andra unionsmedborgare inte diskrimineras, ett åtagande som inte minskas i förhållande till de rättsområden som, i likhet med undvikandet av dubbelbeskattning, inte har harmoniserats.

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna om fri rörlighet avser att bekämpa all diskriminering av unionsmedborgare som utnyttjar sin rätt att arbeta, bosätta sig, utöva tjänster, etablera sig eller placera sitt kapital i en annan EU-stat. Om en diskriminering av det här slaget inte går att rättfärdiga på ett godtagbart sätt underkänner EUD således den omstridda bestämmelsen, oavsett ett visst rättsområdes betydelse eller sin egen vilja att låta medlemsstaterna lösa en problematik på valfritt sätt. I sin strävan att säkerställa att rätten till fri rörlighet inte inskränks har EUD i vissa fall även valt att uttala sig om ändamålet med en särskild skatteavtalsbestämmelse och hur ett visst agerande från en medlemsstats sida skulle inverka på ett dubbelbeskattningsavtals regler.

Att EUD anser sig ha den makt och position som krävs för att göra uttalanden av det slag som har beskrivits i stycket ovan visar på att EUD inte har någon direkt respekt för dubbelbeskattningsavtalens särskilda roll och funktion. En ytterligare indikation i samma riktning är det faktum att EUD inte heller tvekar inför att underkänna bestämmelser i skatteavtalen om de kan ses som en inskränkning i EU-rätten. Den makt som EU har över medlemsstaterna får således, genom EUD:s uttalanden i praxis, viss verkan även över de folkrättsliga dubbelbeskattningsavtalen, vilket riskerar att störa balansen i folkrätten.

Den potentiella störning av balansen i folkrätten som EUD, genom uttalanden i praxis, har bidragit till kan framöver leda till att dubbelbeskattningsproblematiken skulle behöva lösas på ett annat sätt inom EU. Även upphävandet av artikel 293 i EG-fördraget, som förespråkade att dubbelbeskattning skulle undvikas genom förhandlingar mellan medlemsstaterna, skulle möjligtvis kunna öppna för en ny lösning på problemet med dubbelbeskattning inom EU. En alternativ lösning som torde kunna fungera väl vore införandet av ett EU-modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning. Det sätt varpå EUD lägger vikt vid OECD:s modellavtal och det faktum att skatteavtalsbestämmelser som är baserade på OECD:s modellavtal mer sällan tycks leda till en inskränkning i gemenskapsrätten gör att det i framtiden, för att undvika konflikter mellan dubbelbeskattningsavtal och EU-rätt, vore en bra lösning om EU införde ett eget modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning. Ett EU-modellavtal skulle kunna bidra till att på ett bättre sätt lösa de mer precisa problemen rörande dubbelbeskattningsavtalen, som kan uppkomma just inom EU.

Källförteckning

Folkrättsliga bestämmelser

Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23/5-1969, ratificerad av Sverige den 20/12-1974 genom SÖ 1975:1.

OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital – condensed version*, 22/7-2010.

EU-rätt

Rättsfall från EU-domstolen

Mål C-270/83, *Avoir fiscal*, [1986] E.C.R. 273, svensk specialutgåva, volym 8, s. 00389, från den 28/1-1986.

Mål C-279/93, *Schumacker*, REG 1995 s. I-00225, från den 14/2-1995.

Mål C-55/94, *Gebhard*, REG 1995 s. I-04165, från den 30/11-1995.

Mål C-80/94, *Wielockx*, REG 1995 s. I-02493, från den 11/8-1995.

Mål C-107/94, *Asscher*, REG 1996 s. I-03089, från den 27/6-1996.

Mål C-336/96, *Gilly*, REG 1998 s. I-02793, från den 12/5-1998.

Mål C-307/97, *Saint Gobain*, REG 1999 s. I- 06161, från den 21/9-1999.

Mål C-391/97, *Gschwind*, REG 1999 s. I-05451, från den 14/9-1999.

Mål C-141/99, *Amid*, REG 2000 s. I-11619, från den 14/12-2000.

Mål C-385/00, *de Groot*, REG 2002 s. I-11819, från den 12/12-2002.

Mål C-436/00, *X och Y*, REG 2002 s. I-10829, från den 21/11-2002.

Mål C-169/03, *Wallentin*, REG 2004 s. I-06443, från den 1/7-2004.

Mål C-234/01, *Gerritse*, REG 2003 s. I-05933, från den 12/6-2003.

Mål C-376/03, *D*, REG 2005 s. I-05821, från den 5/7-2005.

Mål C-265/04, *Bouanich*, REG 2006 s. I-00923, från den 19/1-2006.

Mål C-290/04, *Scorpio*, REG 2006 s. I-09461, från den 3/10-2006.

Mål C-513/04, *Kerckhaert*, REG 2006 s. I-10967, från den 14/11-2006.

Mål C-524/04, *Test Claimants*, REG 2007 s. I-02107, från den 13/3-2007.

Mål C-170/05, *Denkavit*, REG 2006 s. I-11949, från den 14/12-2006.

Mål C-298/05, *Columbus*, REG 2007 s. I-10451, från den 6/12-2007.

Mål C-379/05, *Amurta*, REG 2007 s. I-09569, från den 8/11-2007.

Mål C-182/06, *Lakebrink*, REG 2007 s. I-06705, från den 18/7-2007.

Mål C-527/06, *Renneberg*, REG 2008 s. I-07735, från den 16/10-2008.

Mål C-157/07, *Krankenheim*, REG 2008 s. I-08061, från den 23/10-2008.

Mål C-282/07, *Truck Center*, REG 2008 s. I-10767, från den 22/12-2008.

Mål C-128/08, *Damseaux*, REG 2009 s. I-06823, från den 16/7-2009.

Mål C-157/10, *Banco Bilbao*, [inga närmare uppgifter finns ännu], från den 8/12-2011.

Sekundärrätt

Europaparlamentets och Rådets direktiv 2004/38/EG av den 29 april 2004 om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier och om ändring av förordning (EEG) nr 1612/68 och om upphävande av direktiven 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG och 93/96/EEG.

Litteratur

Böcker

Dahlberg, Mattias, *"Internationell beskattning"*, upplaga 3, Studentlitteratur, Lund, 2012.

Hilling, Maria, *"Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market"*, Iustus förlag, Uppsala, 2005.

Hohenwarter, Daniela, *"The Allocation of Taxing Rights in the light of the Fundamental Freedoms of EC Law"*, i Lang, Michael, Schuch, Josef och Staringer, Claus (ed.), *"Tax Treaty Law and EC Law"*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007.

Kemmeren, Eric CCM, *"EC Law: Specific Observations"*, i Essers, Peter HJ, de Bont, Guido JME och Kemmeren, Eric CCM (ed.), *"The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law"*, Kluwer Law International, Dordrecht, 1998.

Lang, Michael, *"Introduction to the Law of Double Taxation Conventions"*, Linde, Wien, 2010.

Lang, Michael, *"The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties"*, i Gassner, Wolfgang, Lang, Michael och Lechner, Eduard (ed.), *"Tax Treaties and EC Law"*, Kluwer Law International, Dordrecht, 1997.

Lang, Michael och Dommès, Sabine, *"Tax Treaty Law and EC Law – Reciprocity and the Balance of a Tax Treaty"*, i Lang, Michael, Schuch, Josef och Staringer, Claus (ed.), *"Tax Treaty Law and EC Law"*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007.

Lindencrona, Gustaf, *"Dubbelbeskattningsavtalsrätt"*, Juristförlaget, Stockholm, 1994.

Mattsson, Nils, *"Svensk internationell beskattningsrätt"*, upplaga 14, Norstedts juridik, Stockholm, 2004.

Michalska, Joanna, *"Influence of EC law on the interpretation of the methods to avoid double taxation in tax treaties"*, i Schilcher, Michael och Weninger, Patrick (ed.), *"Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation"*, Linde, Wien, 2008.

Nelson, Maria, *"Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten"*, MercurIUS Förlags, Stockholm, 2010.

Panayi, Christiana HJI, *"Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community"*, Kluwer law international, Alphen aan den Rijn, 2007.

Pelin, Lars, *"Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv"*, upplaga 5, Studentlitteratur, Lund, 2011.

Pistone, Pasquale, *"The Impact of Community Law on Tax Treaties – Issues and Solutions"*, Kluwer law international, Dordrecht, 2002.

Vogel, Klaus och Lehner, Moris, *"Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet vom Einkommen und Vermögen – Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen"*, Verlag C.H. Beck, München, 2008.

Ward, David A, *"Is there an obligation in international law of OECD member countries to follow the commentaries on the model?"*, i Douma, Sjoerd och Engelen, Frank (ed.), *"The legal status of the OECD commentaries"*, IBFD, Amsterdam, 2008.

Weiss, Friedl, *"Interpretation of tax treaties in accordance with the commentaries on the OECD model tax convention under the Vienna convention on the law of treaties"*, i Douma, Sjoerd och Engelen, Frank, *"The legal status of the OECD commentaries"*, IBFD, Amsterdam, 2008.

Artiklar

Hofbauer, Ines, *"Most-Favoured-Nation Clauses in Double Taxation Conventions – A Worldwide Overview"*, Intertax, volym 33, nr. 10, 2005, s. 445–453.

Hultqvist, Anders, *"Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys"*, Svensk skattetidning, 2010:5, s. 520–534.

Kemmeren, Eric CCM, *"Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future"*, EC Tax Review, 2012:3, s. 157–177.

Lodin, Sven-Olof, *"Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, akademisk avhandling av Maria Hilling"*, Svensk skattetidning, 2006:2, s. 205–215.

O'Shea, Tom, *"The ECJ, the 'D' Case, double tax conventions and most-favoured nations: comparability and reciprocity"*, EC Tax Review, 2005:4, s. 190–201.

Internet

http://europa.eu/legislation_summaries/glossary/taxation_sv.htm, besökt den 11/3-2013, kl. 15:42.

http://europa.eu/legislation_summaries/glossary/tax_harmonisation_sv.htm, besökt den 11/3-2013, kl. 15:35.

<http://www.oecd.org/about/history/>, besökt den 22/11-2012 kl. 14:36.

<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>, besökt den 22/11-2012 kl. 16:11.

<http://www.oecd.org/about/whodoeswhat/>, besökt den 22/11-2012 kl. 15:04.

<http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>, besökt den 22/11-2012 kl. 14:49.

<http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/oecdmodeltaxconventiononincomeandoncapital-anoverviewofavailableproducts.htm>, besökt den 22/11-2012 kl. 15:19.

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/internationellt/dubbelbeskattningavrakning/skatteavtal.4.5fc8c94513259a4ba1d800025922.html>, besökt den 11/2-2013 kl. 14:43.