

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Kristiina Äimä

De fem grundfriheterna och inkomstbeskattning

Inledning

Rättens europeisering

Under de två senaste decennierna har det skett en europeisering av den finska rättordningen. Med ”rättens europeisering” avses den utveckling som pågår mellan olika europeiska länder inom Europeiska unionen/Europeiska ekonomiska samarbetsområdet samt vid Europarådet. Uttrycket ”Europadomstolar” refererar gemensamt till EG- och EES-domstolarna i Luxemburg och människorättsdomstolen i Strasbourg.

För skatterättens del har vårt EU-medlemskap medfört de största förändringarna. De EG-rättsliga författningarna utgör en integrerad del av vår skattelagstiftning. Våra lagtolkningsmetoder har europeiserats. De traditionella rättskällorna används fortfarande, dvs. lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och rättdoktrin. Däremot avviker det europeiska sättet att använda rättskällorna och den tyngd som man tillmäter de olika rättskällorna delvis från det traditionella nordiska sättet.¹

Den största skillnaden mellan det nordiska och europeiska sättet att använda rättskällor är att rättspraxis spelar en central roll i europarätten. Europadomstolarnas rättspraxis betraktas som en *de facto* bindande rättskälla. I den nordiska rättskälleläran är komparativ rätt däremot en icke-bindande rättskälla. I relation till europadomstolarna kan man dock numera tala om prejudikatbundenhet. De finska domstolarna har i likhet med andra europeiska domstolar i sina domskäl börjat hänvisa till europadomstolarnas domar.² De civilrättsliga rättssystemen har också i andra hänseenden närmat sig de common law-baserade rättsordningarna.

Professor Kari S. Tikka intresserade sig för skatterättens europeisering.³ I den europeiserade rättsordningen oroade han sig för att det nationella lagtolkningsutrymmet minskade. Så långt som möjligt ville han bevara den finska skattesuveräniteten. Med tolkningsutrymme avses här rättstillämparens rättsliga auktoritet att välja mellan två eller flera tänkbara alternativ.

¹ Se Tuomas Ojanen: Eurooppa-tuomioistuimet ja suomalaiset tuomioistuimet. Lakimies 2005, s. 1214 och Leif Sevón: Rättskällor och lagtolkning i EG-domstolen i verket Festschrift till Edward Andersson 1933–31/12–2003. Juridiska Föreningen i Finland. Vammala 2003, s. 335 och 338.

² Se Kristiina Äimä: Finland i verket: Toward Homogeneous EC Direct Tax Law. An Assessment of the Member States' responses to the ECJ's case law. IBFD. Amsterdam 2007, kapitel 1.

³ Kari S. Tikka skapade det finska begreppet ”eurooppavero-oikeus” i sin artikel Eurooppavero-oikeuden vaikutus Suomen yritysverotukseen i verket Juhlajulkaisu Roschier-Holmberg & Waselius. Helsingfors 1995, s. 200.

Utgångspunkten är att EG-domstolen har auktoritet att välja mellan alternativ som befinner inom EG-rättens ram.⁴

Genom att underteckna EG-fördraget avstår medlemsstaterna en del av sin nationella suveränitet till förmån för EU.⁵ Enligt EG-domstolen hör området för direkt beskattning på gemenskapsrättens nuvarande stadium till medlemsstaternas behörighet. Medlemsstaterna måste dock utöva sin behörighet så att de beaktar gemenskapsrätten. I synnerhet skall medlemsstaterna ta hänsyn till de bestämmelser i EG-fördraget som avser grundfriheterna.⁶ Den finska skattesuveräniteten är nu avsevärt snävare än tidigare. Skattebasernas rörlighet är ett faktum på den integrerade marknaden. Det nationella tolkningsutrymmet minskar även efter anslutning till den Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna. På beskattningens område har EKMR hittills utövat ett snävare inflytande än gemenskapsrätten.⁷ Troligen lämnade Tikka dörren öppen för EKMR:s framtida penetration på skatter.

Nordiska värderingar

Professor Tikka var min handledare vid mina postgraduala studier. Jag har valt att skriva denna artikel på svenska för att på det sättet hedra hans minne. I olika sammanhang betonade han vikten att ha tät kontakt med den nordiska rättsgemenskapen. I dagens globaliserade värld skall en forskare först bekanta sig med den skatterättsliga forskningen i de andra nordiska länderna och först sedan med rättskulturen i de övriga europeiska och tredje länder. Grunden för det rättsliga samarbetet i Norden lades redan på 1860-talet. Det nordiska rättssamarbetet är därför ett av de äldsta områdena inom det nordiska samarbetet och även ett område där samarbetet är som bredast. Detta innebär att beskattningsfrågor diskuteras på ett samnordiskt plan.⁸

Det frivilliga nordiska rättssamarbetet är inte helt jämförbart med *acquis communautaire*, som karaktäriseras av att det är obligatoriskt, ovillkorligt.⁹ Den nordiska rättsgemenskapens långa traditioner kan trots detta vara en resurs när EU strävar efter att ytterligare koordinera medlemsstaternas inkomstskattesystem. Det nordiska skatteavtalet¹⁰ står som förebild för EU:s modellskatteavtal och/eller multilaterala skatteavtal. Varje dubbelbeskattningsavtal borde anpassas till den inre marknadens krav. I motsats till det multilaterala nordiska skatteavtalet undanröjer gällande skatteavtal inte dubbelskattning i tredimensionella situationer. Gemen-

⁴ Se Ola Wiklund: EG-domstolens tolkningsutrymme. Om förhållandet mellan normstruktur, kompetensfördelning och tolkningsutrymme i EG-rätten. Juristförlaget. Stockholm 1997, s. 24.

⁵ Mål 6/64, *Costa v ENEL*. Svensk specialutgåva, s. 00211.

⁶ EGD har upprepat detta resonemang flera gånger. Se t.ex. mål C-446/03, *Marks & Spencer v David Halsey*, punkt 29.

⁷ Se Kari S. Tikka: Tuloverosuvereniteetin kaventuminen lainsäätäjän haasteena. Lakimies 2003, s. 1184 och Christina Möell: Skatterättslig forskning – till vilken nytta? i verket Festschrift till Rune Lavin. Juristförlaget. Lund 2006, s. 207.

⁸ Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet, som upprättats av de fem ländernas regeringar, har sedan 1973 utgjort en officiell förbindelselänk mellan de nordiska länderna.

⁹ Se Johan Boucht: De nordiska juristmötena och rättsgemenskapen i Norden. Defensor Legis 1999, s. 748, 769–770 och 772–775.

¹⁰ Vidare om det nordiska skatteavtalet Marjaana Helminen: Scope and Interpretation of the Nordic Double Taxation Convention. Bulletin for International Taxation 2007, s. 23–38.

samma regler saknas för fall att ett bolag har ett fast driftställe i ett annat land än det land där det har sitt hemvist och det fasta driftstället i det andra landet får sådana inkomster från ett tredje land vilka är förknippade med det fasta driftstället i det andra landet.

Norden utgör en värdeunion i motsats till EU som till stor del är en målunion. De nordiska ländernas gemensamma samhälleliga, rättsliga och kulturella värderingar borde bevaras också i en integrerad värld. EMRK är ännu inte formellt bindande inom EU. Skyddet för de mänskliga rättigheterna är däremot bättre garanterat i de nordiska länderna. Förhoppningen är att det formella MR-skyddet förbättras även inom EU. Utkastet till ett nytt konstitutionellt fördrag för Europa ("utkastet till grundlag för EU", som det ofta kallas) vilar på en rättslig grund som gör EU:s anslutning till EMRK möjlig. En anslutning vore principiellt viktig, men dess praktiska konsekvenser blir inte särskilt stora. EG-domstolen hänvisar redan nu till MR-domstolens domar. I rättspraxis betraktas EMKR som en överordnad rättskälla. Därför kan de normer som EU utfärdar redan nu angripas inför EG-domstolen med hänvisning till EMRK.¹¹ Även EG-kommissionen anser att MR-domstolens praxis skall uppmärksammas vid tolkning av *acquis communautaire*.¹²

De fyra grundfriheterna

Diskriminerande skatteregler

Det är allmänt känt att EG-fördraget inte innehåller några specifika bestämmelser om harmonisering av den direkta beskattningen. I enlighet med subsidiaritetsprincipen hör rätten att bestämma i vilken mån medlemsstaterna harmoniserar sin inkomstbeskattning till medlemsstaternas eget behörighetsområde. Enligt EG-fördraget skall rådet emellertid utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och författningar som direkt inverkar på den gemensamma marknadens funktion. Medlemsstaterna har hittills strävat efter att så långt som möjligt bevara sin skattesuveränitet. Därför har man på lagstiftningsnivå endast gjort små framsteg när det gäller att eliminera dubbelbeskattning fastän en gemensam skattelagstiftning skulle gynna gränsöverskridande ekonomisk verksamhet.

EG-domstolen har sedan 1960 haft att ta ställning till frågor gällande direkt beskattning.¹³ Gällande rättspraxis uppvisar otaliga beskattningsprinciper angående koncernbeskattning, fasta driftställen, pensionsförsäkringar, lotterivinster, dividender, gästarbetare och gränsarbetare osv. I mål som förs till domstolsprövning tillämpas de fyra grundfriheterna. Fri rörlighet för varor, personer och tjänster och kapital samt etableringsfriheten för personer och företag förutsätter att det finns en ekonomisk anknytning till EG-fördraget. Både den skattskyldiges

¹¹ Se Boucht 1999, s. 748, Mats Melin: En blick mot framtiden i verket Uppsatser om och kring rättsskipningen inom EU. Jure Förlag. Stockholm 2006, s. 211 och Sevón 2003, s. 341.

¹² Se http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_law/legal_proceedings/index_en.htm.

¹³ Mål 6/60, *Humblot v. Belgien*. Svensk specialutgåva, s. 00047.

Det första målet, som egentligen berörde direkt beskattning, är mål 270/83, *kommissionen v. Frankrike "Avoir fiscal"*. Svensk specialutgåva, s. 00389.

hemstat och källstat skall iakttas gemenskapsrättens diskrimineringsförbud. De nationella skattereglerna får inte stå i strid med fördragets bestämmelser om dessa grundläggande friheter. Hinder för tillämpning av nationella skatteregler föreligger om dessa regler behandlar gränsöverskridande förhållanden på ett sätt som är mindre förmånligt än det bemötande som de ger motsvarande rent inhemska förhållanden. I praktiken har EG-domstolen haft en mycket integrationsvänlig hållning när det har gällt diskriminerande skatteregler. Domstolen har inte tvekat att underkänna skatteregler som den har ansett hindra den fria rörligheten. Den har till exempel förkastat de finska skattereglerna om bolagsskattegottgörelse, frivilliga pensionsförsäkringar och lotterivinster.¹⁴

EG-domstolens politiska roll

De fyra grundfriheterna har kommit att få ett synnerligen vidsträckt tillämpningsområde. Tolkningen av friheterna har varit särskilt vid i förhållande till rättsregler i den skattskyldiges hemstat och en aning snävare i förhållande till rättsregler i källstaten. När EG-domstolen prövar nationella reglers förenlighet med EG-fördraget, innehåller tolkningen normskapande element. Man kan säga att domstolen har intagit lagstiftarens roll på inkomstbeskattningen.¹⁵ EG-fördraget kan dock inte tolkas dynamiskt hur långt som helst. Enligt Montesquieus maktfördelningsmodell skall lagstiftaren fungera som utövare av den lagstiftande makten, kommissionen och de nationella regeringarna verkställa besluten och domstolarna utöva den dömande makten. EU:s maktfördelning motsvarar inte denna tredelning. EG-domstolens rättspraxis skapar skatteregler utan lagens stöd. I Montesquieus fotspår borde befrämjandet av den inre marknadens funktion i sista hand ske via antagande av gemensam lagstiftning.¹⁶

EG-domstolen har på sistone uttryckt en smula förståelse för medlemsstaternas intresse att värna om sina skattebaser. Kända milstolpar är domarna i målen *Cadbury Schweppes, D, Marks & Spencer*¹⁷ samt tre domar gällande dividendbeskattning.¹⁸ De grundläggande friheterna tolkas nuförtiden på ett något mindre integrationsvänligt sett. Av detta kan man dra slutsatsen att det finns en gräns för möjligheterna att genom rättspraxis undanröja skattehinder för den fria rörligheten.

Den finske domaren Allan Rosas hävdade nyligen att EG-domstolen har utvidgat tolkningen av grundfriheterna så långt som det är möjligt. Medlemsstaternas behörighet på inkomstskatteområdet måste också respekteras. Enligt Rosas kan ändå det vara svårt att nå den rätta

¹⁴ Se vidare Kristiina Äimä: EY-tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja tuloverosuvereniteetti i verket Niskakangas et. al.: Verouudistus 2005. WSOY 2004, s. 341–370.

¹⁵ Se Kristina Ståhl: Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring? Svenska institutet för europapolitiska studier 2006:8, s. 7–8 och Cécile Brokelind: Lindex-målet, fortsättning och slut. Svensk Skattetidning 2006, s. 658.

¹⁶ Se Wiklund 1997, s. 45.

¹⁷ Mål C-376/03, *D*, mål C-446/03, *Marks & Spencer* och mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

¹⁸ Mål C-446/04, *FII Group Litigation*, mål C-374/04, *ACT Group Litigation* och mål C-170/05, *Denkavit International BV*.

balansen mellan de grundläggande friheterna och den nationella skattesuveräniteten.¹⁹ Diskriminerande skatteregler kan inte godkännas. En önskan att skydda en medlemsstats skattebas och förhindra förlust av skatteintäkter är inte en grund som rättfärdigar diskriminering. Rättfärdigande förutsätter en skälighetsbedömning. Endast i undantagsfall kan allmänintresset gå före utövandet av de fyra grundfriheterna. Följande rättfärdigandegrunder har accepterats: territorialitetsprincipen, skattesystemets inre sammanhang samt principer för fördelningen av beskattningsrätten mellan olika stater.²⁰

I det kända målet *Marks & Spencer* ansåg EG-domstolen att Storbritanniens koncernbeskattningsregler utgjorde ett hinder för etableringsfrihet. Moderbolaget kunde inte avdra de förluster som uppstått i dotterbolag i andra medlemsstater. EG-domstolen tillämpade samtidigt tre olika rättfärdigandegrunder. Helhetsbedömningen i fallet saknar direkt motsvarighet i tidigare rättspraxis. I princip ansåg domstolen att risken att förluster beaktas två gånger, fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och risken för skatteundandragande rättfärdigade den inskränkande regleringen.²¹

En systematisk vägran att tillåta avdrag av slutliga förluster stod dock inte i proportion till syftet att undvika skattekringgående. Enligt domen måste *gränsöverskridande förlustutjämning tillåtas i undantagssituationer*. Det inhemska moderbolaget torde ha bevisbördan för att en sådan ofördelaktig situation föreligger. Domen ställer höga krav på nationella rättstillämpare, som skall pröva huruvida samtliga förutsättningar uppfylls.²² Marks & Spencer-domen betraktas som en mer eller mindre lyckad kompromiss mellan den inre marknadens behov och medlemsstaternas skattesuveränitet.

Den femte grundfriheten

Allmänt

Unionsmedborgarskapet ”den femte grundfriheten” införlivades med EG-fördraget i Maastricht 1992. Begreppet ”unionsmedborgare” framhäver EU:s federala drag i ekonomisk och politisk bemärkelse.²³ EU har även fått drag som förknippas med internationella MR-konventioner. Kärnan i unionsmedborgarskapet är den generella rätt till fri rörlighet som varje unionsmedborgare tillerkänns i artikel 18 EG. Individerna har rätt att röra sig och uppehålla sig fritt

¹⁹ Se Mirjami Saarinen: EY-tuomioistuimen suuret veroratkaisut jo tehty. Tuomari Allan Rosas: Marks & Spencer-päätös – rajapyykki. Kauppalehti 9.1.2007, s. 13.

²⁰ Se Ståhl 2006, s. 8–9 och 15.

²¹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 43–51.

Generaladvokaten Kokott tillämpade samma tre rättfärdigandegrunder i det finska målet C-231/05, *Oy AA* (ursprungligen *Esab*). Förslaget till avgörande bör ses mot den bakgrunden att målet inte gäller slutgiltiga förluster.

HFD behandlar för närvarande ett nyare mål där ett finskt bolag önskar ge koncernbidrag till ett koncernbolag som är beläget i Storbritannien. Målet gäller slutgiltiga förluster vid likvidation. CSN vägrade avdragsrätten i sitt avgörande 62/2006 (se vidare Äimä 2007, kapitel 5.1).

²² Se Brokelind 2006, s. 651–652 och 659 samt Ståhl 2006, s. 20.

²³ Se Allan Rosas: Euroopan unionin kansalaisuus – paljon melua vähästä tai vähän melua paljosta? Lakimies 2005, s. 1265.

i de andra medlemsstaterna. Bestämmelsen förändrade på ett genomgripande sätt den fria rörligheten.

Det rättsliga innehållet hos denna frihet preciseras närmare i målet *D'Hoop*.²⁴ Unionsmedborgarens rättsliga ställning är avsedd att vara den grundläggande ställning som medlemsstaternas medborgare tillförsäkras, så att medborgare som befinner sig i *samma ställning inom ramen för fördragets materiella tillämpningsområde skall kunna få samma behandling i rättsligt hänseende*. Likabehandling skall garanteras oberoende av nationalitet och med förbehåll för de uttryckliga undantag som föreskrivs i nämnda avseende.

Artikel 18 EG förutsätter *innehav av medborgarskap i en av EU:s 27 medlemsstater*.²⁵ Alla fysiska personer kan åberopa artikel 18 EG. Bestämmelsen är av stor betydelse för studerande, pensionärer och andra som inte utövar någon ekonomisk aktivitet. Arbetstagare och egenföretagare åberopar artiklarna 39 och 43 EG, som är gynnsammare för de ekonomiskt aktiva personerna. Unionsmedborgares rätt till fri rörlighet är inte obegränsad, utan inskränkningar med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa får förekomma. I rättspraxis har artikel 18 EG kombinerats med likabehandlingsprincipen i artikel 12 EG. Enligt EG-domstolen kan ekonomiskt icke aktiva unionsmedborgare åberopa likabehandling i alla situationer som faller inom EG-rättens materiella tillämpningsområde. Unionsmedborgarens rätt till fri rörlighet preciseras närmare i rörlighetsdirektivet (2004/38/EG).²⁶

EG-domstolens dom i målet *Werner*²⁷ borde omprövas. Artikel 18 EG trädde i kraft året 1993. Förhandsavgörandet i målet hade givits av Finanzgericht Köln innan EG-fördraget reviderades. Werner och hans fru var bosatta i Nederländerna. Hans Werner var tysk medborgare och hade förvärvat sina examensbevis och yrkesmässiga kvalifikationer i Tyskland. Sin yrkesverksamhet hade han hela tiden utövat i Tyskland. Skattebyrån betraktade Werner som begränsat skattskyldig i Tyskland och ansåg att han inte var berättigad till ”Splitting-Tariff”. Tariffen skulle ha lett till en för Werner förmånligare skatteskala inom ramen för den allmänna skattskyldigheten för gifta par. Werner förvägrades även rätt att dra av vissa kostnader från sin beskattningsbara inkomst. Enligt domen utövade han sin yrkesverksamhet och förtjänade nästan hela sin inkomst i Tyskland.²⁸ Etableringsfriheten utgjorde inte ett hinder för Tyskland att beskatta Werner hårdare än om han hade varit allmänt skattskyldig. Den enda omständigheten som inte helt och hållet hänförde sig till det nationella planet var det att *Werner var bosatt i Nederländerna*.

²⁴ Mål C-224/98, *Marie-Nathalie D'Hoop och Office national de l'emploi*.

²⁵ Enligt internationell rätt definierar varje medlemsstat vilka personer som är medborgare i staten.

²⁶ Se Hedvig Lokrantz Bernitz: Unionsmedborgarskapet och dess inverkan på den fria rörligheten för personer. Svensk institut för europapolitiska studier 2006:7, s. 6–9.

²⁷ Mål C-112/91, *Hans Werner mot Finanzamt Aachen*. Svensk specialutgåva s. I-00007. Om tolkning innan artikel 18 EG trädde i kraft: Kristiina Äimä: EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen. Talentum, Helsingfors 2003, s. 159.

²⁸ Jämför med mål C-279/93, *Schumacker* och mål C-80/94, *Wielockx*.

Unionsmedborgarens rätt till fri rörlighet och beskattning

Efter *Wernermålet* har artikel 18 EG tillämpas i ett par skatterelaterade mål. Av gällande rättspraxis framgår att EG-domstolen brukar underkänna nationella skatteregler, som innebär diskriminering i gränsöverskridande situationer. Däremot garanterar EG-fördraget inte en neutral beskattning. Nationella skatteregler, som eventuellt medför skattemässiga nackdelar, kan därför inte underkännas med utgångspunkt i EG-fördraget. Existerande olikheter mellan medlemsstaternas skattelagstiftning kan endast avhjälpas med gemensam lagstiftning.²⁹ I praktiken kan skillnaden mellan diskriminerande och olikartade skatteregler vara hårfin. ”Diskriminering” anknyter vanligtvis till skattelagstiftningen i en enda medlemsstat och ”olikhet” till lagstiftningen i två eller flera medlemsstater. Det avgörande är att EG-domstolens kompetens omfattar eliminering av den förstnämnda.

Bland annat svenska regler för uppskov med beskattningen av kapitalvinst har granskats i förhållande till unionsmedborgarens rätt till fri rörlighet. I målet var det fråga om att den svenska inkomstskattelagen som ställde som villkor att ersättningsbostaden var belägen i Sverige. EG-domstolen ansåg att uppskovsavdrag för kapitalvinst vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt stred både mot EG-fördraget och EES-fördraget.³⁰ EG-domstolen hänvisade till fri rörlighet för arbetstagare och till etableringsrätten. De fyra grundfriheterna tolkas ungefär på samma sätt i EG- och EES-rätten.³¹ Domstolen hänvisade också till artikel 18 EG, som av naturliga skäl saknar motsvarighet i EES-rätten. Bestämmelsen i inkomstskattelagen missgynnade unionsmedborgarnas rätt att utöva ekonomisk yrkesverksamhet inom hela EU/EES-området. Uppskovsavdraget, som begränsades till Sverige, diskriminerade utländskt ägande.

Två finska mål har haft anknytning till dubbelbeskattningsavtalet mellan Spanien och Finland. Målet *Pusa*³² gällde en finsk medborgare som efter pensioneringen hade flyttat till Spanien. En del av Antero Pusas invalidpension utmättes till förmån för Osuuspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö. För begränsat skattskyldiga räknades den utmätningsbara delen av pensionen på grundval av *bruttopensionen*. Pusa beviljades inte avdrag för den skatt som han hade betalt i Spanien. Situationen hade varit en annan, om han hade varit bosatt i Finland. Då hade den utmätningsbara delen av pensionen fastställts så, att han hade beviljats avdrag för den skatt som han hade betalt i den stat där han hade sitt hemvist. *Nettopensionen* hade varit beräkningsgrunden. Efter utmätningen förfogade Pusa över ett lägre belopp än om han hade varit bosatt i Finland. Utmätningsskatten stred mot likabehandlingsprincipen i artikel 18 EG. En unionsmedborgare som är bosatt i en annan medlemsstat får inte behandlas på ett ogynnsammare sätt i den stat där han ursprungligen hade sitt hemvist.³³

²⁹ Se vidare Sjoerd Douma: The Three D's of Direct Taxation: Disparity, Discrimination and Double Taxation. *European Taxation* 2006, s. 522–533.

³⁰ Mål C-104/06, *kommissionen mot Konungariket Sverige*.

³¹ Se vidare Andreas Bullen: EU, EØS OG SKATT: de fire friheter og direkte beskatning. Gyldendal. Oslo 2005, s. 29–30.

³² Mål C-224/02, *Heikki Antero Pusa och Osuuspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö*.

³³ Se Martin Karlsson: Unionsmedborgarskabet og ikke-erhvervaktive personers ret til fri bevægelighed. *Europarättslig Tidskrift* 2005, s. 786.

Målet *Turpeinen*³⁴ gällde en finsk medborgare som var fast bosatt i Spanien. Pirkko Turpeinen hade flyttat till Spanien utan att ha för avsikt att bedriva någon ekonomisk verksamhet där. Hennes inkomst bestod enbart av ålderdomspension som betalades av Kommunernas pensionsförsäkring. Av Turpeinens pension innehölls schablonmässigt 35 procent i källskatt på den grunden att hon betraktades som begränsat skattskyldig i Finland. Om hon hade varit allmänt skattskyldig, hade skatten på hennes pension varit cirka 28,5 procent. Enligt EG-domstolen befann Turpeinen sig *objektivt sett i samma situation som de skattskyldiga som var fast bosatta i Finland*. Artikel 18 EG utgjorde därför ett hinder för en källbeskattning som medförde att Turpeinens skatt blev högre än den skulle ha varit om hon hade varit bosatt i Finland. Källskatten diskriminerade klart de begränsat skattskyldiga.

Målet *Lindfors* gällde tolkning av rådets direktiv 83/183/EEG om skattebefrielse för permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom.³⁵ Marie Lindfors flyttade till Finland efter att ha varit bosatt i andra medlemsstater. I samband av sin flyttning införde hon till Finland en personbil som hon hade använt i fyra år. Hangö tull meddelade att Lindfors var skyldig att betala bilskatt jämte mervärdesskatt. Lindfors överklagade beskattningsbeslutet. Hon ansåg att direktivet 83/183/EEG föreskrev att påförandet av bilskatt inte var tillåten.

Enligt EG-domstolen påförs bilskatten till följd av att ett fordon används i Finland. Användningen sammanfaller inte nödvändigtvis med införseln. Av detta följer att bilskatten inte faller inom tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i direktivet. I EG-fördraget garanteras inte att en överföring av verksamhet till en annan medlemsstat är *neutral i beskattningshänseende*. Mot bakgrund av olikheter i medlemsstaternas skattelagstiftning kan en sådan överföring vara fördelaktig eller ofördelaktig. En eventuell oförmånlighet strider inte mot artikel 18 EG om skattelagstiftningen inte missgynnar unionsmedborgaren jämfört med dem som redan är allmänt skattskyldiga i medlemsstaten. *Oförmånligheten kan avhjälpas genom legislativ tillnärmning av fordonsbeskattningen*. Högsta förvaltningsdomstolen ombads att kontrollera huruvida tillämpningen av bilskattelagen säkerställde att Lindfors inte försattes i en sämre situation än de permanent bosatta.

Målet *Schempp* gällde en tysk medborgare som var bosatt i Tyskland.³⁶ Egon Schempp betalade efter sin skilsmässa underhållsbidrag till sin tidigare maka som var bosatt i Österrike. I sina deklarationer yrkade Schempp avdrag för detta underhållsbidrag. Skattebyrån vägrade medge avdraget på den grunden av att Schempp inte hade kunnat visa upp något intyg från den österrikiska skatteförvaltningen över att hans tidigare maka hade beskattats för underhållsbidraget. Skattesystemet var annorlunda i Österrike. Underhållsbidraget beskattas inte enligt österrikisk rätt. På motsvarande sätt medges inte heller avdragsrätt för bidrag.

Schempp hävdade att en unionsmedborgares rätt till fri rörlighet förutsätter att avdraget medges. Enligt EG-domstolen hade de negativa skattekonsekvenserna inte hindrat hans tidigare maka att överföra sitt hemvist till Österrike. Situationen var inte jämförbar med en betal-

³⁴ Mål C-520/04, *Pirkko Turpeinen*. Vänligen observera att skribeten var kändens ombud vid EGD.

³⁵ Mål C-365/02, *Marie Lindfors*.

³⁶ Mål C-403/03, *Egon Schempp mot Finanzamt München V*.

ning av ett underhållsbidrag till en person bosatt i Tyskland. *Schempps tidigare maka var i dessa två situationer föremål för olika skattelagstiftningar*. Här upprepades alltså det faktum att EG-fördraget inte garanterar ett skattemässigt neutralt slutresultat vid överföring av hemvist. Olikheterna mellan medlemsstaternas skattelagstiftning kan antingen missgynna eller gynna den fria rörligheten.

Acquis communautaire och den skattskyldiges rättsskydd

De nordiska inkomstskattesystemen har varit långt systematiserade och rättssäkerhetssynpunkterna har värderats högt. De mänskliga rättigheterna är basen för den rättsliga aktiviteten i Norden. De nordiska ländernas inkomstskattesystem har utvecklats under århundraden. Domstolarna strävar efter att visa lojalitet mot lagstiftningen och de uppfattningar som legat till grund för denna. Förutsebarhet och likformighet prioriteras i rättstillämpningen. Domarna är i hög grad bundna till rättskällorna. Lagtext och förarbeten är de viktigaste rättskällorna. Rättspraxisens betydelse ökar i takt med europeiseringen. Den skattskyldiges rättsskydd garanteras genom att domskälen presenteras i domarna.³⁷

Acquis communautaire kompletterar det nationella skattesystemets rättsskyddsgarantier. ”Acquin” vilar på generella rättsprinciper som har sitt ursprung i medlemsstaternas gemensamma författningstradition. Om vi ser på rättens ytstruktur, utvecklas EG:s inkomstskattesystem genom att gemensam lagstiftning antas samt genom rättspraxis. Rättens djupare strukturer har däremot ännu inte utvecklats. EG-fördraget har skapat en särskild rättsordning, som har blivit en integrerad del av medlemsstaternas rättsordningar och vars regler deras domstolar är skyldiga att tillämpa. I konfliktsituationer tillämpas gemenskapsrättsliga regler i stället för nationell rätt. Den skattskyldige kan hänvisa till gemenskapsrättens direkt tillämpiga bestämmelser inför nationella myndigheter och domstolar.³⁸

En fortlöpande konstitutionell revolution karakteriserar förhållandet mellan EG-domstolen och nationella domstolarna i de förfaranden genom vilka de nationella domstolarna begär förhandsavgöranden av EG-domstolen. EG:s skattesystem är internt justifierat. Genom sin rättspraxis skapar EG-domstolen allmänna rättsprinciper och skatteregler. Domstolens avgöranden är legitima och koherenta i förhållande till den supranationella rättsordningen. En extern justifiering skulle förutsätta att förhandsavgörandena vore konsekventa såväl i förhållande till *acquis communautaire* och som i förhållande till medlemsstaternas egna rättsordningar. Det generella rättstänkandet kräver alla parter kan acceptera avgörandena som rationella och legitima.³⁹

³⁷ Se Jan Kellgren: Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten. Iustus Förlag. Uppsala 1997, s. 34, Kaarlo Tuori: Kriittinen oikeuspositivismi. WSLT. Helsingfors 2000, s. 221 och Äimä 2003, s. 8.

³⁸ Mål 26/62, *van Gend en Loos*. Svensk specialutgåva, s. 00161 och mål 6/64, *Costa v ENEL*. Svensk specialutgåva, s. 00211. Se även Tuori 2000, s. 170–171 och Äimä 2003, s. 8.

³⁹ Se Wiklund 1997, s. 418–419.

I sitt anförande på den Europaskattedag som Centralhandelskammaren i Finland organiserade våren 2005 analyserade Tikka legitimitetsbrister som han kunde se i den europeiska utvecklingen.⁴⁰ EG:s inkomstskattesystem blir mycket splittrat och slumpmässigt då rättsutvecklingen styrs nästan enbart av domstolspraxis. Rättssäkerhetskraven, såsom kraven på förutsägbarhet, likformighet och legalitet, kan inte uppfyllas. Tikka framhöll att legalitetsprincipen har relevans i samtliga medlemsstater. Principen finns ofta intagen i medlemsstaternas konstitution och berör centrala strukturella frågeställningar i beskattningen nämligen arbetsfördelningen mellan lagstiftaren och tillämparen. Enligt ”*nullum tributum sine lege*”-principen skall skatt uppbäras endast med lagens stöd. Principen skyddar mot tvångsåtgärder. Inskränkningar i egendomsskyddet får verkställas endast under de förutsättningar som anges i lag. Legalitetsprincipen gynnar även likformigheten eftersom skattemyndigheterna inte kan visa en skattebetalare större generositet än vad lagen medger.⁴¹

I sitt anförande vid ovan nämnda tillfälle befarade Tikka vidare att *acquis communautaire* kommer att leda till en *jack-in-the-box-effekt* i de nationella skattesystemen. Den lagstiftande makten tillkommer enligt Montesquieus läror Europeiska rådet och de nationella parlamenten. En tredelning av makten förutsätter att gränser sätts för den integrationsvänliga tolkningen. EG-domstolens lagstiftande roll ger upphov till ett demokratiunderskott inom EU. Enligt medlemsstaternas gemensamma konstitutionella tradition skall nämligen skattelagarna stiftas av ett representativt organ. Rättsutvecklingen borde förändras så att Europeiska rådet vore primus motor för harmoniseringen.⁴²

Den inre marknadens funktion kräver gemensamma beskattningsregler. En legislativ tillnärmning av skattelagstiftningen skulle förbättra EU:s legitimitet bland de skattskyldiga. Harmoniseringsförsöken har dock alltför ofta strandat till följd av kravet på enhällighet i rådet. Kommissionens förslag till nya direktiv borde i stället antas genom majoritetsbeslut. Utkastet till ett konstitutionellt fördrag för Europa underlättar tyvärr inte beslutsfattandet. Trots bakslagen är EG-kommissionen dock hoppfull när det gäller den legislativa tillnärmningen. Ett uppmuntrande exempel är att de senaste ändringarna av fusionsdirektivet godkändes av EU:s då 25 medlemsstater.

Medlemsstaternas inkomstskattesystem kan koordineras med hjälp av så kallade *soft law*-rättsakter som inte är juridiskt bindande. Soft law-rättsakterna är dock politiskt bindande eftersom medlemsstaternas regeringar i resolutioner och andra dokument förbundit sig till vissa åtgärder.⁴³ Uppförandekoden för företagsbeskattningen och de gemensamma dokumentationsreglerna för koncerninternprissättningen är exempel på koordination som har skett på ett

⁴⁰ Kari S. Tikka: Romuttaako eurooppavero-oikeus Suomen verojärjestelmän? Keskuskauppakamarin Eurooppaveroapäivä 12.4.2005.

⁴¹ Se Kari S. Tikka: Anmälan av Anders Hultqvist. Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen. Skattenytt 1996, s. 52 och Om principer vid tolkning av skattelag. Skattenytt 2004, s. 658. Se även Cristina Moëll: Proportionalitetsprincipen i skatterätten. Juristförlaget. Lund 2003, s. 96 och Äimä 2003, s. 221.

⁴² Se Thomas Wilhelmsson: Vieteriukkoteoria EY-oikeudesta i verket Juhlajulkaisu Aulis Aarnio 1937–14/5–1997. Vammala 1997, s. 358–359, Tikka 2003, s. 1188 och Äimä 2003, s. 221.

⁴³ Se Äimä 2003, s. 37–38.

politiskt plan. I vissa fall kan soft law-rättsakter, som är ofta utformade av tekniska specialister, vara effektivare än ”vanlig” lagstiftning. Dessutom anses soft law-reglering passa väl i EU-kontexten där gränsen mellan offentlig och privat rätt är obefintlig.⁴⁴ Det viktigaste sammanhanget är att soft law-rättsakterna vid sidan av de juridiskt bindande inkomstskattedirektiven ökar EU:s legitimitet⁴⁵.

Slutord

I den globaliserade världen betraktas skatter inte längre som en nationell angelägenhet.⁴⁶ Den globala marknaden gynnar ekonomisk tillväxt. Skattebasernas rörlighet hör till globaliseringens biverkningar. I denna artikel har jag behandlat behovet att skydda nationella skattebaser endast ur EU:s synvinkel. Perspektivet kunde likaväl ha varit globalt.

Den inre marknaden kräver gemensamma beskattningsregler. I brist på inkomstskattedirektiv har EG-domstolen tillämpat de fem grundfriheterna på tekniska skattefrågor. Ursprungligen krävde fri rörlighet ekonomisk anknytning till EG-fördraget. Unionsmedborgarskapet förändrade tillämpningskraven på ett genomgripande sätt. Den fria rörligheten är nu en europeisk MR-rätt. MR-skyddet är centralt i strävandena att bevara de nordiska värderingarna inom EU.

EG-domstolen underkänner konsekvent diskriminerade nationella skatteregler. Inom inkomstbeskattningen har domstolen tagit lagstiftarens roll. Detta har resulterat i ett demokratiunderskott. Enligt Montesquieus läror borde Europeiska rådet vara primus motor för skattekoordinationen. På det nordiska juristmötet på Island sommaren 2005 diskuterade man intressekonflikten mellan EU och dess medlemsstater. I sitt anförande riktade professor Kari S. Tikka en vädjan till EG-domstolen om att den skulle sätta en gräns till den allt integrationsvänligare tolkningen.⁴⁷

I senare rättspraxis har tolkningen varit en aning snävare. Olikheterna mellan medlemsstaternas lagstiftning kan enligt EG-domstolen missgynna den fria rörligheten. En överföring av verksamhet eller hemvist kan vara oneutral i beskattningshänseende. Nackdelarna kan avhjälpas genom legislativ tillnärmning som är en stor utmaning. EU:s konkurrenskraft och legitimitet är beroende av att flera inkomstskattedirektiv antas. Vid sidan av de juridiskt bindande rättsakterna kan även soft law-rättsakter användas.

⁴⁴ Se Jan Klabbers: Reflections on soft international law in a privatized world. *Lakimies* 2006, s. 1195 och 1199.

⁴⁵ Hans Gribnau: Improving the legitimacy of Soft Law in EU Tax Law. *Intertax* 2007, s. 38.

⁴⁶ Se Möell 2006, s. 207.

⁴⁷ I svensk skatterättslig forskning utgår man från det att forskningen skall resultera i ”ett bättre liv” (se Möell 2006, s. 203). Inom det globala skattesamfundet råder det en överväldigande enighet om att professor Kari S. Tikkas livsverk nådde detta mål på ett ojämförligt briljant sätt.

* * *

The five EC Treaty Freedoms and direct taxation

Professor Kari S. Tikka wanted to preserve Finnish tax sovereignty as far as possible. Finland's national tax system has changed significantly after our accession to the EU. Legal argumentation has developed under European influences. Case-law is now used as a binding legal source.

The EC was originally driven by commercial values. Article 18 EC implies that a taxpayer may move freely within the Union. An economic nexus is not necessarily required by the EC Treaty. The fundamental right to free movement brings the Union closer to traditional Nordic values.

In fact, the European Court of Justice is a direct tax legislator for the Community. The political role of the ECJ creates a democratic deficit. Many direct tax rules of the Member States have infringed the five EC Treaty freedoms. Our common constitutional tradition requires that a representative organ enacts tax legislation. Moreover, the principle of "*nullum tributum sine lege*" states that tax may only be levied on the basis of legislation. The application of the Treaty Freedoms on technical tax problems is arbitrary from a taxpayer's point of view. The case-law of the ECJ does not satisfy the principles of predictability and legitimacy. *Acquis communautaire* works as a Jack-in-the-Box in the national tax systems. Professor Tikka called for more direct tax directives and soft law measures in order to improve the legitimacy of the EU.

Kristiina Äimä

LL.Lic., LL.M. (Amsterdam), Acting Professor, University of Helsinki