

Bertil Wiman

# Europarätten och skatterätt

## 1 Inledning

Europarättens inflytande på juridisk forskning och utbildning är ett mycket spännande tema. Det har på skatterättens område i olika hänseenden varit fråga om ett betydande inflytande. Jag har kunnat följa det under en stor del av min akademiskt verksamma tid. I början av 1990-talet var jag universitetslektor vid Juridiska fakulteten i Uppsala, när ansökan om medlemskap lämnades in. Vid tidpunkten för folkomröstningen och inträdet hade jag tillträtt en professur vid Umeå Universitet. Under min tid vid Handelshögskolan i Stockholm 1996–2008 skedde en stor del av den utveckling som temat avser. Min akademiska bana har starkt präglats av denna utveckling.

Jag kommer att ha ett lite bredare anslag på temat, präglat av mina personliga erfarenheter på området. Bidraget kan möjligen närmast betraktas som kåserande med anekdotiska inslag. En allmän bakgrund kan vara den utredning som de juridiska fakulteterna vid de tre universiteten i Lund, Stockholm och Uppsala gjorde 1991–1992 på uppdrag av regeringen för att analysera vilka krav och förutsättningar som kunde komma att gälla för svensk juridisk vetenskap i händelse av ett svenskt medlemskap. Utredningen resulterade i betänkandet Europagemenskap och rättsvetenskap.<sup>1</sup> Det skatterättsliga inslaget skrevs av dekanen vid Stockholmsfakulteten, professor Gustaf Lindencrona. Han kunde bland annat konstatera att mycket hade utträttats av EG på den indirekta beskattningens område, men att vad gällde inkomstbeskattningen hade ”påfallande litet gjorts”.<sup>2</sup> I hans beskrivning av effekterna för svenskt

<sup>1</sup> Iustus Förlag, 1992.

<sup>2</sup> A.a. s. 186.

vidkommande ligger också fokus på indirekt beskattning. Direktiven på inkomstskattesidan (ett direktiv om gränsöverskridande utdelningar mellan bolag, ett annat om gränsöverskridande omstruktureringar, det så kallade fusionsdirektivet, samt en skiljemannakonvention avseende internprissättning i koncerner) ansåg Lindencrona, med rätta, inte skulle innebära några större svårigheter.<sup>3</sup> Det är intressant att han vid den vetenskapliga probleminventeringen tydligt pekade på behovet av skatteforskning avseende de frågor som uppkommer avseende de fördragsmässiga kraven på fri rörlighet. Han förutsåg behovet av svenska forskare som förmedlar innehåll i svensk skatterätt till utlandet, men också behovet av komparativ skatteforskning för förmedling av lösningar till svenska avnämare. Det faktum att skattelagstiftning i olika länder till sin struktur är likartad är en faktor som enligt Lindencrona skulle medföra att svensk skatteforskning kunde spela en viktig roll genom att förmedla kontakten med de utländska rättskällorna. Så har också, vilket jag nedan ska redogöra för, i stort sett blivit fallet.

I september 1993 var jag inbjuden till University of Minnesota Law School för att hålla den första Maynard B. Hasselquist-föreläsningen.<sup>4</sup> Titeln för mitt föredrag var Tax Views on EC Membership.<sup>5</sup> Föredraget var en översikt av vad som kunde förväntas på skatterättens område. Även om det inte var några revolutionerande spådomar är det ändå lite intressant att gå tillbaka och se vad man då kunde uppfatta som viktiga punkter. Flera av dem återspeglas i betraktelsen nedan.

<sup>3</sup> A.a. s. 192–194.

<sup>4</sup> Maynard (d. 1996) var då pensionerad från den största advokatbyrån i Minnesota, Dorsey & Whitney, och byrån hade i hans namn skänkt pengar till universitet för att befrämja internationellt utbyte och forskning framförallt i affärsjuridik. I början av 1980-talet, när samarbetet mellan vår fakultet och Minnesota utvecklades, hade han stött fakultetsledningen (Dean Robert Stein, sedermera hedersdoktor vid vår fakultet, och professor Fred Morrison) planerna och arbetet med vårt utbyte. Jag själv var läsåret 1982–83 på University of Minnesota som Fulbright-stipendiat, och Maynard ordnade då som ett led i min finansiering deltidsarbete som research assistant på Dorsey & Whitney. Maynard växte upp som tredje generationens svensk i en liten ort i Minnesota och lärde sig inte engelska förrän han började skolan. Enligt vår egen Anders Agell, som var dekan när förhandlingarna med Minnesota pågick, talade Maynard en svenska präglad av 1800-talets småländska. Anders borde ju veta, smålänning som han var.

<sup>5</sup> Föredraget är publicerat i Juridisk Tidskrift 1993–94 s. 509–520.

## 2 Inverkan på lagstiftning

Det var ingen tvekan om att EU-rätten skulle få stor betydelse på skatterättens område. Många nationella skatteregler hade inte utformats för att vara konform med EU-rätten vare sig i Sverige eller i någon annan medlemsstat. Det innebar att de inte var förenliga med fördraget och framförallt de fyra rörligheterna och statstödsreglerna. Sverige hade vidare att införliva de existerande direktiven som vid tidpunkten för vårt EU-medlemskap fanns på skatterättens område (fusionsdirektivet<sup>6</sup>, moder/bolagsdirektivet<sup>7</sup>, informationsutbytesdirektivet<sup>8</sup>) eller senare kom att antas (sparandedirektivet,<sup>9</sup> ränte/royaltydirektivet<sup>10</sup>).

En första reflexion är att man från början inte hade tänkt sig att fördraget skulle vara tillämplig på nationella regler avseende inkomstskatt. På indirekt beskattning var det självklart eftersom det var lätt att se att sådan beskattning påverkade handeln mellan medlemsstater. På inkomstskattesidan är det rättsfall som förefaller ha varit en väckarklocka att fördraget faktiskt kunde tillämpas på inkomstskattefrågor det så kallade avoir fiscal-målet från 1986, mål C-270/83.

Därmed var lavinen i rullning och vid det här laget finns det en stor mängd rättsfall från EUD som avser inkomstbeskattning. De täcker i stort sett alla fria rörligheter, även om etableringsrätten är den som är mest frekvent. Det kan diskuteras vad orsaken är till att etableringsrätten sticker ut. Ett skäl är kanske att stater just på det området av fiskala skäl har haft störst anledning att vara försiktig med att tillåta samma regler för rent inhemsk näringsverksamhet som för gränsöverskridande. Frågan om förenligheten med EU-rätten uppkommer då omedelbart.

En bidragande orsak till det ökande antalet mål är att företag ofta använder sig av skattekonstuler. Dessa lärde sig tidigt av avoir fiscal-målet och andra mål att fördraget var användbart när det gällde att ifrågasätta nationella regler. Ett exempel för svenskt vidkommande utgör mål C-436/00 X och Y. I 53 kapitlet IL fanns det en bestämmelse som bland annat innebar att om en i Sverige bosatt fysisk person sålde aktier till ett svenskt bolag som denne ägde aktier kunde detta ske till underpris men inte om försäljningen skedde till ett utländskt motsvarande innehaft ut-

<sup>6</sup> 2009/133/EG, ändrat 2013.

<sup>7</sup> 2011/96/EU, ändrat 2013, 2014 och 2015.

<sup>8</sup> 77/799/EEG, ersatt 2011 av direktiv 2011/16/EU.

<sup>9</sup> 2003/48/EG, ändrat 2004, 2006 och 2014.

<sup>10</sup> Direktiv 2003/49 EG, ändrat 2004, 2006 och 2013.

ländskt bolag. EU-domstolen ansåg att den svenska bestämmelsen stred mot etableringsrätten. Målet hade initierats genom en ansökan om förhandsbesked, och sannolikt fanns bakom ansökan en i EU-rätten väl bevandrad skattekonsult. Ett annat mål som visar på försäkringsbranschens intresse av att få svenska regler att komma i samklang med EU-rätten är mål C-118/96, Jessica Safir, där det istället var Skandia som drev frågan.

Ett annat sätt att få upp svenska skatteregler till prövning är att påverka EU-kommissionen att väcka frågan. Jag skulle kunna föreställa mig att i vissa fall EU-kommissionen fått information om olika svenska bestämmelserns potentiella fördragsstridighet, varefter EU-kommissionen ställt frågor till Sverige. Ett aktuellt exempel på att EU-kommissionen granskar de svenska inkomstskattereglerna är att man inlett ett överträdelseförfarande avseende de svenska bestämmelserna för avdrag för räntor på koncerninterna lån i 24 kapitlet IL.<sup>11</sup> Kommissionen anser inte att de är förenliga med fördraget.

Den svenske lagstiftaren kan nog sägas ha haft en ambivalent inställning till EU-rättens inflytande på svensk skatterätt. Självklart har sekundärrätten införlivats i inkomstskattelagen på ett direktivkonformt sätt, även om man frågar kring utformningen aldrig helt kan undvikas. Beträffande inverkan av fördragsfriheterna skulle man kanske kunna generalisera en smula och hävda att så länge inga fiskala intressen träds alltför nära så har en anpassning av lagtexten till rättsutvecklingen i EU-domstolen skett, men i övrigt har lagstiftaren haft en njuiggare inställning.

Ett exempel på när lagstiftaren har varit proaktiv var de lagändringar som följde på Ds 2008:28 *Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget*. Här hade finansdepartementet på egen hand undersökt vilka anpassningar som behövdes. Även om några av dessa var en följd av praxis från EU-domstolen (t.ex. mål C-200/98 X AB och Y AB), så var de flesta ändringar i oträngt mål.

Men i andra fall har lagstiftaren varit högst ovillig att ta intryck av EU-domstolens praxis. Ett bra exempel på detta har varit effekterna av det på skatteområdet välkända Marks & Spencer-målet, mål C-446/03, och bland annat det efterföljande mål C-231/05 Oy Aa. Frågan gällde framförallt möjligheten att dra av förluster som uppkommit i utländska dotterbolag. EU-domstolen kom i Marks & Spencer fram till att under vissa förutsättningar har ett moderbolag rätt att dra av slutliga förluster i utländska dotterbolag.

<sup>11</sup> 2013/4206 C(2014)8699 final.

Detta mål kom att tolkas som att det också skulle kunna ges koncernbidrag från svenska moderbolag till utländska dotterbolag med förluster, och ett antal ansökningar om förhandsbesked kom att prövas av Skatterättsnämnden och sedermera också Högsta förvaltningsdomstolen.<sup>12</sup> Efter domarna från EU-domstolen och med hänsyn till Skatterättsnämndens förhandsbesked kunde man förväntat sig att regeringen skulle ta initiativ till lagändringar. Men regeringens tolkning av domarna var entydigt att inga förändringar skulle behövas.<sup>13</sup> Det kom därför säkert som en överraskning för regeringen att Högsta förvaltningsdomstolen vid prövningen av nyssnämnda förhandsbesked kom till slutsatsen att bestämmelserna om koncernbidrag i vissa fall stred mot EU-domstolens tolkning av EU-fördraget.<sup>14</sup> Som en följd av rättspraxis infördes sedan bestämmelser i 35 a kapitlet Inkomstskattelagen om så kallade koncernavdrag, dvs. avdrag för förluster i utländska dotterbolag. Kriterierna för avdrag är dock så snävt hållna att man kan ifrågasätta om de inte i delar kan anses strida mot EU-rätten. Bestämmelserna utgör ett exempel på en högst motvillig anpassning till EU-rätten.

## 3 Betydelse för forskning och forskningssamarbeten

### 3.1 Inledning

Jag kan inledningsvis konstatera att medlemskapet i EU haft stor betydelse för svensk skatteforskning och samarbeten mellan svenska och utländska forskare. Min redogörelse är naturligtvis starkt präglad av mina egna erfarenheter. Jag gör inga anspråk på fullständighet och ber därför fördragssamhet med att min redogörelse kan ha utelämnat arbeten och samarbeten som svenska skatteforskare har utfört eller medverkar i.

<sup>12</sup> Se t.ex. Wiman, Cross-Border Loss Relief in Europe – The Case of Group Contributions. I *A Vision of Taxes within and outside European Borders*. Festschrift in Honor of Frans Vanistendael, Kluwer 2008 s. 971–987.

<sup>13</sup> Prop. 2007/08:1 s. 118.

<sup>14</sup> RÅ 2009 ref. 13.

## 3.2 Forskning

Redan innan det svenska medlemskapet hade forskning kring skattefrågor som berörde Sverige in påbörjats. Cécile Brokelind i Lund hade exempelvis gett ut ett häfte *Towards an EC Tax Law* 1993, och en del artiklar och andra publikationer förekom.

En tidig avhandling med EU-rättslig inriktning skrevs av Kristina Ståhl, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser (Iustus Förlag, 1996). Den behandlade inkomstskattefrågor. Senare avhandlingar och monografier på inkomstskatterättens område är Mattias Dahlbergs monografi *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital* (Kluwer Law International, 2005), Maria Nelson *Utflyttning av aktiebolag* (Mercurius 2010) och Katia Cejies avhandling *Utflyttningsbeskattning vid kapitalökningar* (Uppsala universitet, 2010). Maria Hilling tog i sin avhandling *Free movement and Tax Treaties in the Internal Market* (Iustus Förlag, 2005) upp frågor om EU-skatterättens förhållande till skatteavtal. På företagsbeskattningens område skrev Cécile Brokelind sin avhandling om direktiven på bolagsbeskattningens område, *Une interprétation de la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990* (Bruylant, 2000), Kristina Ståhl monografin *Fusionsdirektivet* (Iustus Förlag, 2005) och Jérôme Monsenego *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market*, (IBFD Doctoral Series 2012). Statsstödsfrågor var fokus i Mona Aldestams avhandling *EC State aid rules applied to taxes – An analysis of the selectivity criterion* (Iustus Förlag, 2005). De ovannämnda frågorna kring avdrag för gränsöverskridande förluster var föremål för studium i Anna Gersons avhandling *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU* (Jönköping 2009) och också i *Underskott i aktiebolag* (Iustus Förlag, 2015) av Anna Romby. Martin Berglund analyserade bland annat en källstats ansvar för att individers samlade skatteförmåga beaktas i monografin Schumacker-doktrinen (Uppsala Universitet, 2014).

En studie som tog greppet om en principiell fråga relevant när det gäller Europakonventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna, för EU-rätten och för svensk rätt är *Proportionalitetsprincipen i skatterätten* (Juristförlaget i Lund, 2003), utförd av Christina Moëll.

Det är naturligt att frågor avseende indirekt beskattning varit föremål för vetenskapliga studier eftersom EU-fördraget innehåller tydliga bestämmelser på detta område och det är harmoniserat inom EU. Christina Moëll behandlade en del EU-rättsliga frågor i sin avhandling *Harmonise-*

*rade tulltaxor* (Juristförlaget i Lund, 1996) och Stefan Olsson disputerade på avhandlingen *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv* (Iustus Förlag, 2001). Men det är på mervärdesskatteområdet som det stora antalet avhandlingar med stora inslag av EU-rätt kommit. Tidigt ute var Björn Westberg med *Nordisk mervärdesskatterätt* (Juristförlaget, 1994) som innehöll betydande delar EU-rätt. Därefter har på avhandlingssidan följt Eleonor Alhager (numera Kristofferson) med *Mervärdesskatt vid omstruktureringar* (Iustus Förlag, 2001), Oskar Henkow, *Financial activities in European VAT* (Handelsrätten i Lund, 2007), Pernilla Rendahl, *Cross-Border Consumption of Digital Supplies* (Jönköping, 2008) och Mikaela Sonnerby *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet* (Norstedts, 2010).

Man kan således konstatera att det finns en betydande svensk skatteforskning i vilken de EU-rättsliga inslagen har varit stora. Avslutningsvis ska jag framhålla ett verk som visserligen marknadsförs som en lärobok men som inte skulle ha varit möjlig utan en betydande forskningsinsats. Det är boken *EU-skatterätt*, nu i en tredje upplaga (2011). Den första upplagan hette *EG-skatterätt* och var författad av Kristina Ståhl och Roger Persson Österman. I den tredje upplagan tillkom Maria Hilling och Jesper Öberg som medförfattare. Denna lärobok har betytt mycket för att kunskaperna om EU-skatterätten i Sverige. Den första upplagan tillkom som en följd av det seminarium om EU-skatterätt som författarna organiserade i forskningsstiftelsen Skattenytts regi i Uppsala 1995.

### 3.3 Forskningssamarbeten

Under min doktorandtid på 1980-talet och tiden närmast därefter var de internationella inslagen relativt begränsade. Det hände att en och annan utländsk gästforskare i skatterätt kom till Uppsalafakulteten, men det var inte genom något organiserat samarbete utan mer som en följd av att professorn i finansrätt Nils Mattsson hade upparbetade personliga kontakter med utländska professorer. Skatterätten fick dock glädje av det mer organiserade utbyte vår fakultet hade och har med University of Minnesota. Nils Mattsson for dit som gästprofessor våren 1987, och jag kunde samtidigt vara där för att slutföra min avhandling. I andra riktningen kom någon termin en av deras skatteprofessorer Andy Schoettle till Uppsala.

En internationell organisation som sedan 1938 aktivt organiserat konferenser och stimulerat forskning i framförallt internationell skatterätt är International Fiscal Association (IFA). IFA ordnar årliga kongresser

som numera drar flera tusen deltagare. Kongressen är upplagd med två huvudämnen till vilka nationalrapporter avges efter gemensamma direktiv. En eller flera generalrapportörer skriver sedan en genrealrapport till kongressen. Det är framförallt genom de två huvudämnena som komparativ skatteforskning stimuleras. Mattias Dahlberg och jag skrev en av generalrapporterna till 2013 års kongress i Köpenhamn, med knappt 40 nationalrapporter som underlag. Utöver huvudämnena finns ett flertal kortare seminarier på kongressen och några av dem är regelmässigt är några av dem inriktade på olika aspekter av EU-skatterätten.

Ett etablerat nordiskt samarbete inleddes 1973 genom Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet (NSFR) vars verksamhet till en del sker genom årliga konferenser och visst utdelande av forskningsmedel. Antalet deltagare var, och är, begränsat på dess konferenser så för yngre forskare var det inte lätt att komma med. Det skedde nog bara om ämnet för konferensen låg den yngre forskaren särskilt nära. Såvitt jag kan komma ihåg deltog jag i min första NSFR-konferens någon vecka efter min disputation i november 1987 och den konferensen avsåg just mitt avhandlingsämne.

Inom ramen för NSFR organiserade vi doktorander särskilda seminarier för yngre nordiska skatteforskare. Den första ägde rum 1986 i Helsingfors och arrangerades av Elisabet Rehinder. Jag organiserade nästa i Uppsala 1989 på temat rättskällor inom skatterätten.<sup>15</sup> Därefter har ytterligare några särskilda seminarier för yngre nordiska skatteforskare ägt rum, bland annat i Aarhus och i Bergen, men såvitt jag känner till var det nu ganska länge sedan något sådant seminarium organiserades.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet fortsätter med årliga konferenser. Konkurrenten om uppmärksamheten har dock ökat enormt eftersom utbytet av andra konferenser, seminarier och andra forsknings-samarbeten har ökat drastiskt som en följd av EU-inträdet.

Det finns förstås flera skäl till denna ökning. Ett skäl är att rättsområdet som sådant inbjuder till samarbeten. För att förstå på vilka sätt EU-fördraget kan inverka på nationella skatteregler, och varför andra länders skatteregler blivit bedömda på ett visst sätt av EU-domstolen, måste man ha kunskaper om andra länders skattesystem. Dessutom får man ju en gemensam bas för vetenskapliga diskussioner, nämligen EU-rätten. Ett annat skäl är de forskningsmedel som EU inom olika program delar ut

<sup>15</sup> Se Rättskällor inom skatterätten. Nordiska Skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 24 (Allmänna Förlaget, 1990).



just för olika typer av utbildnings- och forskningsprojekt. Eftersom sådana medel oftast förutsätter flera medverkande institutioner från olika medlemsstater har samarbeten varit nödvändiga för att kunna söka och få medel. Detta har också stimulerat kontakter.

Redan 1995 fick jag förmånen att bjudas in till ett samarbete som ett resultat av just denna effekt. Professorn i Leuven Frans Vanistendael samlade ett antal professorer från olika länder i samband med IFA-kongressen i Cannes. Vi bestämde oss för att ordna tre seminarier. Det första i Leuven, det andra i Bergamo, och det tredje 1998 på Handelshögskolan i Stockholm.

Två samtidiga tyska initiativ var betydelsefulla. Från Osnabrück drog professorn Manfred Mössner igång en serie av årliga konferenser och det samma gjorde professorn Dieter Birk i Münster. Vi var ganska många som deltog i båda nätverken. Efter några år kände en del av oss att det blev lite mycket att samordna våra deltaganden i båda nätverken, inte minst som det fanns ett ökat antal andra seminarier och konferenser. Det var ju lite diplomatiskt svårt eftersom viss vänskaplig konkurrens kunde skönjas mellan de båda tyska professorerna.

Det var ju ur svensk synvinkel lite lustigt att det var just Osnabrück och Münster som konkurrerade, de städer där delegationerna vid fredssamtalen för att avsluta trettioåriga kriget huserade (den svenska i Osnabrück). Lösningen blev att båda nätverken upphörde och vi istället bildade föreningen European Association of Tax Law Professors (EATLP) vid en konferens på Handelshögskolan i Stockholm i juni 1999.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> De som var med har nog mest trevliga och för många utlänningar lite exotiska minnen. Vi hade lyckats få Stockholms stad att bjuda på en mottagning i stadshuset, och därefter väntade en skärgårdsbåt vid stadshuskajen för en tur genom Hammarbykanalen för att senare på kvällen angöra kajen vid Nybroviken. Vädret var bra under konferensen, sommarnätterna ljusa och det var fin stämning. Enda kruset var själva diskussionen om stadgarna. Konstituerande möte började klockan 18 och efter 45 minuters diskussion om ordalydelser hit och dit kunde vi som "founding fathers" känna viss frustration. Jag hade emellertid på väg till mötet passerat Adolf Fredriks kyrka där Handelshögskolans studentkör just hade haft ett uppträdande. Det behövdes ingen övertalning för att få dem att komma en stund senare till vårt möte. Efter att ett 20-tal sångare denna vackra församling sjungandes kommit in i Handelshögskolans aula och levererat ett program, var faktiskt diskussionen slut. Ingen hade lust att diskutera längre, vårt stadgeförslag antogs och deltagarna kunde gå vidare till viktigare uppgifter, det vill säga en mottagning med mat och dryck i Handelshögskolans Rotunda. Rapporterna från konferensen är publicerade i *Taxation of Small and Medium Sized Enterprises*, MercurIus Förlag 2000. I denna

EATLP har varit starkt bidragande till utvecklingen av EU-skatterättslig forskning i Europa. För att organisera den vetenskapliga delen av de årliga konferenserna har EATLP en Academic Committee med representanter från varje EU-medlemsland där skatterättslig forskning bedrivs. Regler om rotation leder till att det sker en successiv förnyelse av kommittén. Från varje konferens kommer det ut en bok med såväl tematiska rapporter som nationalrapporter. Det är många nätverk som haft sin grund i kontakter som knutits genom EATLP.<sup>17</sup> Föreningen har drygt 300 medlemmar och även en del associerade medlemmar från andra delar av världen.

Med tiden har flera olika universitet utvecklat verksamheter med EU-skatterättslig inriktning. På Wirtschafsuniversität (WU) i Wien var professor Michael Lang från tidigt ute med att organisera årliga konferenser under temat *Recent and Pending Cases at the ECJ on Direct Taxation*. Dessa konferenser har gått ut på att forskare från de länder som haft mål anhängiggjorda i EU-domstolen har beskrivit de nationella skatteregler som varit ifrågasatta och analyserat i vilken utsträckning och på vad sätt de har kunnat anses vara stridande mot EU-rätten. Ofta har detta varit betydligt mer informativt än vad som kunnat utläsas av det officiellt tillgängliga materialet i målet. Diskussion har följt på varje presentation. Denna modell för konferens har varit mycket engagerande. Numera ordnas i Wien också motsvarande konferenser avseende indirekt skatt. Varje sommar arrangerar WU också en konferens i Rust på ett internationellt skatterättsligt eller EU-rättsligt tema. Bidragen och presentationerna vid dessa olika konferenser har publicerats. Många forskare från Uppsala-fakulteten har aktivt deltagit i dessa konferenser.

Medlemmar av vår fakultet har haft goda kontakter med WU och tidigt haft samarbeten och interaktion på olika plan. Det var därför särskilt roligt att professor Michael Lang promoverades till hedersdoktor vid Juridiska fakulteten i Uppsala år 2010.

Ett utflöde av EATLP och de nätverk som utvecklats där är de tre metodkurser för doktorander som sedan 2006 genomförs i tvåårscykler. Jag arrangerade den första i komparativ skatterätt vid Handelshögskolan

bok finns också gruppfoto av deltagarna uppdelade geografiskt för den som vi se yngre versioner av dagens professorer.

<sup>17</sup> Från ett Uppsalaperspektiv kan nämnas att Bertil Wiman var EATLP:s förste treasurer 1999–2005 och dess ordförande 2012–2016, och Mattias Dahlberg varit svensk representant i Academic Committee en period. Wiman och Dahlberg var också lokala organisatörer av EATLP konferens i Uppsala 2011.

i Stockholm, och inom loppet av två år ordnade Leiden och Wirtschaftsuniversität i Wien varsin metodkurs i EU-skatterätt och internationell skatterätt. Därefter började vi om med komparativ skatterätt i Uppsala 2008, och sedan dess har jag gett den kursen 2010, 2012 och 2014, och nästa år 2016 är det dags igen. Förutom att ge metodologiska insikter har doktorander själva knutit goda kontakter sinsemellan. Varje år ordnar också International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) i Amsterdam ett seminarium för skattedoktorander från hela världen.

Det finns förutom Wien många andra forskningssamarbeten som utvecklats där svenska forskare varit aktiva. Ett sådant är Group for Research on European and International Taxation (Greit) i vilket Cécile Brokelind från Lunds universitet är aktiv på kontinuerlig basis. Greit håller årliga konferenser.

Ett annat är European Universities Cooperating on TAXes (EUCOTAX), där Handelshögskolan i Stockholm kom med som part 2003, men där genom flytten av den skatterättsliga forskningsdelen till Juridiska fakulteten i Uppsala 2008 numera vår fakultet är medlem. EUCOTAX har en egen skriftserie, och den ovannämnda monografin av Mattias Dahlberg är publicerad i den. Detta samarbete innehåller också en studentdel till vilken jag återkommer i nästa avsnitt.

Det finns avslutningsvis i denna del anledning framhålla att inom ramen för EU-kommissionen bedrivs betydande komparativa studier. Ett gott exempel är arbetet med att ta fram ett direktivförslag om CCCTB, Common Consolidated Corporate Tax Base. Tanken är att ha en gemensam europeisk bolagsskattebas för beräkning av koncerninkomster för att sedan fördela dessa mellan medlemsstaterna. Medlemsstaterna ska sedan beskatta sin del. Detta projekt startade 2003, och arbetet bedrivs aktivt. Min poäng är att kommissionen fått ägna mycket tid åt att studera nationella skatteregler för att ta fram "best practices". I detta arbete har man också från tid till annan ordnat seminarier där bland annat EATLP varit representerat. Kommissionens tjänstemän är också flitiga deltagare i de vetenskapliga seminarier och konferenser som ordnas, vilket uppskattas mycket.

## 4 Betydelse för utbildningen

EU-rätten har här betytt mycket både direkt, genom att mastersutbildningar och andra program anknyter till EU-skatterätten, som indirekt, att forskare lärt känna varandra och stimulerats till att utveckla program i annat än EU-skatterätt.

När det gäller mastersprogram så har EU-rätten oftast varit en del av ett större program. Wirtschaftsuniversität i Wien länge genomfört sin *LL.M. Program in International Tax Law*, där också EU-rätt varit en del.<sup>18</sup> Andra mastersutbildningar i skatterätt i Europa finns bland annat i Leiden där en master i internationell skatterätt sedan länge är väl etablerad genom professor Kees van Raad. Leiden har också nyligen startat en master direkt inriktad mot EU-skatterätt

Det är intressant att också i USA har det funnits ett intresse för att inkludera EU-skatterätt i olika mastersprogram. Åren 2001–2002 och 2004–2005 var jag gästprofessor på Georgetown University och gav då bland annat en kurs i European Tax Law. Denna typ av kurs har jag senare också gett vid på mastersprogrammet i skatterätt vid University of Florida (Gainesville) och i Minneapolis. Och naturligtvis finns det andra europeiska professorer som ger liknande kurser i USA.

Sådana kurser öppnar många möjligheter i pedagogiskt hänseende. En sådan är jämförelser med USA som federal stat. Skattesystemet i USA innehåller såväl den federala nivån med en gemensam inkomstskatt men också delstatliga inkomstskatter och indirekta skatter. Att låta studenterna jämföra de delstatliga skatternas effekter på gränsöverskridande rörlighet i USA och deras eventuella förenlighet med den amerikanska konstitutionen, med nationella skatteregler i Europa och deras förenlighet med de fria rörligheterna i EU-fördraget, är en sådan för alla tankeväckande övning. Även statsstödsregler blir relevanta att jämföra, liksom att jämföra mervärdesskatten med sales tax.

Man kan också i andra hänseenden använda sig av EU-skatterätten som pedagogiskt instrument för komparativa studier i skatterätt.<sup>19</sup> När det gäller EU-fördraget kommer man enkelt in på att jämföra olika länders nationella skatteregler. Olika länders inställning till exempelvis familjebeskattnings kan man diskutera utifrån bland annat Schumackermå-

<sup>18</sup> För egen del har jag tillsammans med professor Frederik Zimmer från Oslo haft avsnittet om nordisk skatterätt.

<sup>19</sup> Jag har något behandlat sådana frågor i *Att jämföra rätt*, Festskrift till Nils Mattsson (Iustus Förlag 2005) s. 503–513.

let, och andra mål såsom Bachmann, Jessica Safir med flera mål avseende pensioner ger intressanta komparationer på de områdena. Exemplen kan mångfaldigas.

I än högre grad lämpar sig direktiven för komparativa studier. Jag har själv inte undervisat så mycket i mervärdesskatt. Mervärdeskattedirektivet innebär en långtgående harmonisering, så det är möjligt att det komparativa inslaget i undervisningshänseende tar sig andra uttryck. Jag har emellertid inte själv i dessa sammanhang haft några mer omfattande undervisningsmoment så jag får nog lämna den frågan.

Däremot har jag haft stor glädje av bolagsskattedirektiven vid undervisning i grundläggande bolagsbeskattning för studentgrupper som kommer från olika delar av världen. Moder/dotterbolagsdirektivet som handlar om beskattning av gränsöverskridande utdelningar mellan bolag öppnar bland för diskussion om hur olika länder, oavsett om de är medlemmar i EU eller ej, dubbelbeskattar aktiebolag, hur man undanröjer merbeskattning av utdelningar inom bolagssektorn, om man beskattar aktievinster vid försäljning dotterbolag (dvs. så kallad participation exemption), allmänna frågor om exemt eller credit som metoder för att lindra eller undanröja internationell dubbelbeskattning), och lägger man till exempelvis Manninenmålet (mål C-319/02) så får man också en diskussion om olika metoder för att enkelbeskatta bolag och de frågor som därvid kan uppkomma i ett gränsöverskridande perspektiv.

När det gäller fusionsdirektivet så innehåller det frågor om beskattning på ägarnivå vid förvärv av andra bolag genom andelsbyten, om fusioner, fissioner, partiella fissioner, verksamhetsavyttringar, ombildning av filialer, och utflyttning av bolag. Man får också anledning jämföra olika länders regler för uttagsbeskattning, underskott, credit och exemt, med flera frågor.

Ränte/royaltydirektivet innehåller bestämmelser om gränsöverskridande räntor och royalties inom en företagsgrupp, är mer fokuserat men ändå betydelsefullt och bra att använda vid diskussioner om källstatsbeskattning, skatteavtal och allmänna frågor kring vinsthemtagningar i koncerner.

För alla bolagsskattedirektiv får man också möjligheter att behandla mycket av innehållet i dubbelbeskattningsavtal och OECD:s modellavtal (och FN:s). Det gäller inte bara de artiklar som direkt träffar utdelningar, räntor och royalties utan också exempelvis artiklarna om hemvist för bolag, fasta driftställen m.m.

Sammanfattningsvis är bolagsskattedirektiven en guldgruva för komparativa kurser i bolagsbeskattning som fungerat mycket väl på olika mastersprogram, men också vid kurser i företagsbeskattning med enbart svenska deltagare.

Hur är läget då i Sverige när det gäller mastersprogram i skatterätt? I Lund har länge programmet *Master's in European and International Tax Law* givits, med Cécile Brokelind som ansvarig, och där bland andra Oskar Henkow medverkar på momsområdet.

I Uppsala har vi sedan höstterminen 2013 ett eget mastersprogram, *International Tax Law and EU Tax Law*, med Mattias Dahlberg som programansvarig, och jag själv som ordförande för ett akademiskt råd. Sedan hösten 2015 är Jérôme Monsenego biträdande programansvarig. Katia Cejje och Martin Berglund är också aktiva på programmet och de två har som ett svar på behov inom programmet skrivit läroboken *Basics of International Taxation* (Iustus Förlag, 2014), som tar upp grundläggande metodfrågor i internationell skatterätt och i EU-skatterätt. Mycket av det som sagts ovan är också applicerbart på detta mastersprogram. Det är naturligtvis roligt i sig att detta mastersprogram kommit till stånd och utvecklats, men möjligheterna till egen kompetensutveckling för oss lärare ska också understrykas. Genom detta slag av undervisning, med internationella studenter, blir vi också bättre skickade att ge våra egna svenska studenter en god komparativ grund för att förstå grundläggande skatteteoretiska spörsmål.

När det gäller internationella program förtjänar vårt deltagande i Wintercourse och European Tax Moot Court att lyftas fram. Jag tror inte att något av programmen skulle existera om inte EU hade funnits. Wintercourse är ett utflöde av det samarbete som utvecklats inom ramen för det ovan nämnda forskningsarbetet EUCOTAX. Ursprunget var ett Erasmus-samarbete som bland andra universiteten i Paris (Paris I), Tilburg och Hamburg var medlemmar i. Det är Tilburg som är ledare och samordnare i detta samarbete. Antalet deltagande universitet har ökat med åren. Leuven och London tillkom 1994, Barcelona och Rom 1996, Wien (Wirtschaftsuniversität) 1998, Handelshögskolan i Stockholm 2000, Georgetown (Washington, D.C.) 2002, Budapest 2004, Warszawa och Lodz 2010, Zurich 2012, och Edinburgh 2014. Uppsala tog Handelshögskolans plats från och med 2009. Det finns flera skäl till att alltför många universitet medverkar. Ett har varit anslagen från EU. De gavs för treårsperioder och för att få fortsättningsanslag krävdes då att någon ytterligare aspekt som kunde motivera att det sågs som ett nytt projekt

tillkom. Numera finansieras det på europabasis av EY, som ersatt PwC som generell sponsor, några andra mindre sponsorer som varierar över tid. Uppsaladeltagandet stöds ekonomiskt också av Skatterättsligt Forum AB.<sup>20</sup>

För varje år behandlas ett nytt tema. Exempelvis är temat för 2016 *Potential Impact of BEPS on Tax Systems*. Temat delas sedan upp i sex delteman. Från varje land tas sex studenter ut som på hemmaplan skriver en uppsats om deltemat utifrån ett antal löst ställda frågor (questionnaire) Uppsatserna läggs upp på webben i Tilburg. Därefter träffas alla studenter en vecka till en workshop. Denna vecka bildas sex grupper med en student från varje land där alla skrivit uppsats på samma deltema. De får arbeta fram en gemensam uppsats, och avslutningsdagen hålla en presentation på ca 30 minuter om deltemat. Ofta visar dessa presentationer att studenterna inta bara är duktiga materiellt sett utan en hel del är också utmärkta estradörer. Under Wintercourseveckan deltar ett par professorer eller andra lärare från varje universitet som mentorer, vilket möjliggör en ovärderlig kollegial samvaro som fått stor betydelse för utvecklingen av andra samarbeten.

Platsen för roterar mellan universiteten, år 2015 var platsen Barcelona och 2016 blir det Wien. Vi anordnade Wintercourse på Handelshögskolan i Stockholm 2003 och i Uppsala 2010. Namnet Wintercourse beror på att första gången (1993) gavs den i januari, men därefter normalt sett slutet av mars eller i april, varför sambandet med vinter är lite avlägset numera. Det var därför med blandade känslor deltagarna i Stockholm 2003 fick uppleva några dagar med snöfall. Också Wintercourse i Uppsala 2010 blev lite dramatisk. Mot slutet av veckan blev det isländskt vulkanutbrott och mycket av flyget över Europa och över Atlanten ställdes in. Tåg från Stockholm var inte att tänka på. Vi hyrde snabbt en buss som tog många av deltagarna till Hamburg, varifrån det gick att tågledes ta sig söderut. För östeuropeiska deltagare blev det färja till Polen, medan amerikanarna vackert fick vänta ut situationen. För studenterna var det nog ingen större uppoffring att spendera några dagar i Stockholm. Värre var det för professorn Charles Gustafson från Georgetown. Men vi ordnade så att han kunde hålla sina föreläsningar i USA genom universitets Uppsala Learning Lab.

<sup>20</sup> Skatterättsligt Forum AB är ett helägt dotterbolag till forskningsstiftelsen Centrum för Skatterätt som är nära knuten till vår fakultet. Stiftelsen stöds ekonomiskt av Deloitte, EY, KPMG, Mannheimer Swartling Advokatbyrå, PwC och Skeppsbron Skatt.

European Tax Moot Court startade som ett utflöde av Wintercourse och organiseras framförallt av Leuven. Vi deltar regelmässigt med ett lag om normalt fyra studenter och en coach. Fallet, eller caset, erhålls i oktober, och inlagorna för kändande- respektive svarandesidan ska levereras i januari. I början av mars sker sedan själva tävlingen i Leuven under en vecka i början av mars. Domare har normalt varit professorer eller före detta domare i EU-domstolen. Fallet avser en EU-rättslig eller internationellt skatterättslig fråga.

Övergripande ansvariga över tid för dessa studentprogram har jag och Jan Bjuvberg varit, men de flesta i skatterättsämnet i Uppsala har vid olika tidpunkter varit engagerade i något av dessa program. Exempelvis har de två senaste coacherna för European Tax Moot Court varit Jérôme Monsenego och Anna Lewander, och Linus Jacobsson har varit de senaste åren varit aktiv på Wintercourse. Tidigare tog Ulrika Gustafsson Myslin-ski aktiv del i framförallt Wintercourse. För studenterna har det inneburit en unik möjlighet att fördjupa sig i materiella skattefrågor, förkovra sig i olika metodfrågor och inte minst, skriva och muntligt presentera svåra skattefrågor på engelska. För oss lärare har det inneburit goda personliga relationer med skatteforskare från många länder.

När det gäller grundutbildningen i övrigt har EU-rätten naturligtvis också fått visst genomslag. På terminskurs 5 finns det några mindre inslag av EU-skatterätt. Betydligt mer är det naturligtvis på kurserna i internationell beskattning och företagsbeskattning. Här är inslagen betydande, fast med lite olika tonvikt. När det gäller företagssskattekursen är det mer av de ovan redovisade möjligheterna att använda EU-skatterätten som pedagogiskt instrument, men också därför att stora delar av företagsskattereglerna i inkomstskattelagen är influerade av EU-rätten. På kursen i internationell beskattning är det mer av traditionell EU-skatterätt och av EU-skatterättslig metod som behandlas. Vi har också med Jérôme Monsenego som ansvarig, när möjlighet givits, haft en kurs i *European Tax Law* som fördjupningskurs på 15 högskolepoäng.

## 5 Avslutande kommentarer

Det står klart att EU-inträdet i många hänseenden haft en stark påverkan på utformningen av svenska skatteregler, på svensk skatteforskning och på utbildningen i skatterätt. I många hänseenden har denna påverkan varit positiv. Svårigheten har kanske framförallt legat på lagstiftningsidan.



Det har inte varit helt lätt att utforma skatteregler på ett sätt som både skyddar den svenska skattebasen och samtidigt är EU-konforma.

När det gäller skatteforskning och utbildning har det varit mycket stimulerande att vara med om denna period. För ett normalt sett så nationellt präglat ämne som skatt har EU-inträdet inneburit nya möjligheter till nya forskningsområden, forskningssamarbeten och pedagogisk utveckling.

