



UPPSALA
UNIVERSITET

Juridiska fakultetsnämnden

Box 256
SE-751 05 Uppsala

REMISSYTTRANDE

1 (3)

2016-11-28

JURFAK 2016/81

Finansdepartementet

Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om tvistelösningssmekanism inom EU i fall av dubbelbeskattning
(Fi2016/03916/S3)

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet har genom remiss anmodats att yttra sig i rubricerat ärende. Fakultetsnämnden får härmed lämna följande synpunkter.

I direktivet föreslås ett tvistelösningssmekanism för att lösa fall av internationell dubbelbeskattning inom EU. Juridiska fakultetsnämnden instämmer i den principiella bedömningen att det kan behövas en gemensam reglering på detta område. Förslaget skulle därför kunna vara förenligt med den EU-rättsliga subsidiaritetsprincipen. Det finns visserligen bilaterala skatteavtal mellan samtliga EU-medlemsstater. Ett tvistelösningssmekanism på EU-rättslig grund kan dock vara ett bra komplement till skatteavtalens uttryckliga regler för undvikande av internationell dubbelbeskattning.

Fakultetsnämnden vill samtidigt påtala att det förefaller finnas grundläggande oklarheter beträffande tillämpningsområdet för direktivets tvistelösningssmekanism. Nedan följer några exempel på sådana oklarheter.

Till att börja med sägs i preambeln (punkt 1) att förslaget gäller "businesses" som är föremål för dubbelbeskattning. På vissa håll i förslaget antyds att syftet är att komma tillrätta med dubbelbeskattning för "companies" (se t.ex. s. 7 och 28). Den som kan lämna in en ansökan till de behöriga myndigheterna är emellertid, enligt artikel 3 i direktivet, "[a]ny taxpayer". I artikel 2 anges att "taxpayer" avser "any person or permanent establishment". Från dessa bestämmelser måste man dra slutsatsen att i princip alla skattskyldiga kan omfattas av direktivet, trots att syftet med direktivet är att träffa företag uppstår även frågan om det endast är bolag och andra juridiska personer som ska omfattas, eller om även enskilda näringsidkare ska omfattas. Det förefaller mindre lämpligt att syftet med direktivet och dess tekniska utformning skiljer sig åt på detta vis.

Frågan om det personella tillämpningsområdet för direktivet sammanhänger med frågan om vilka skatter som omfattas. Detta anges i Annex I. Den svenska skatt som omfattas är den statliga inkomstskatten. Det är således



2016-11-28

JURFAK 2016/81

endast personer som påförs statlig inkomstskatt som omfattas av direktivet. För Sveriges del är det endast statlig inkomstskatt som, i direktivets mening, kan ge upphov till internationell dubbelbeskattning. Det verkar innebära att enskilda näringsidkare, eller andra individer, kan omfattas av direktivet, men endast om deras inkomster överstiger den lägre skiktgränsen enligt 65 kap. 5 § IL. En sådan ordning framstår som godtycklig. Som jämförelse kan nämnas att Danmark har inkluderat sin kommunala inkomstskatt i Annex I.

Vidare innehåller direktivets artikel 2 en legaldefinition av uttrycket "internationell dubbelbeskattning". Endast i fall av internationell dubbelbeskattning får den skattskyldige lämna in en ansökan till de behöriga myndigheterna enligt artikel 3. Internationell dubbelbeskattning anges föreligga när två eller fler jurisdiktioner påför sådana skatter som listas i direktivets Annex I, under förutsättning att skatterna påförs avseende samma beskattningsbara inkomst. Förutom skatteavtalens artiklar om ömsesidiga överenskommelser är det mycket ovanligt att förekomsten av internationell dubbelbeskattning uttryckligen utgör ett rekvisit i lagstiftning. Att begreppet förekommer i skatteavtalen är mindre problematiskt, eftersom skatteavtalen har en viss systematik som avgränsar tolkningen av "internationell dubbelbeskattning". Det förefaller inte vara lika lämpligt att använda detta begrepp i ett EU-direktiv, särskilt när direktivet innehåller en definition som väcker ett flertal frågor.

En sådan fråga avser att det inte tydligt framgår att de dubbla skatterna ska ha påförts ett och samma skattesubjekt. Definitionen i direktivets artikel 2 nämner inte ett sådant krav. Möjligen kan det utläsas ur artikel 3 att skatterna måste ha påförts samma person, eftersom det är "[a]ny taxpayer subject to double taxation" som kan inge en ansökan enligt direktivet. Alldeles tydligt är detta inte, eftersom det kan argumenteras för att en viss person också kan bli föremål för internationell ekonomisk dubbelbeskattning, när en viss inkomst tidigare har beskattats hos ett annat skattesubjekt. Även direktivets preambel bidrar till oklarheten i detta hänseende. I punkt 3 anges att varken skatteavtalen eller skiljemannakonventionen (som avser internprissättning) har tillräckliga tvistelösningsmekanismer för att hantera problemen med internationell dubbelbeskattning. Vidare sägs i punkt 7 att det föreslagna direktivet ska ha ett vidare tillämpningsområde än skiljemannakonventionen. Av dessa punkter får man intrycket att direktivet även ska kunna tillämpas på fall av internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Eftersom det på många punkter finns principiella skillnader mellan undvikande av juridisk dubbelbeskattning och ekonomisk dubbelbeskattning, borde denna fråga åtminstone ha berörts i förslaget.

Eftersom det rör sig om en mekanism för ömsesidig överenskommelse och skiljeförfarande kan det kanske inte ställas samma krav på stringens och tydlighet som annars i skattelagstiftningen. I en sådan mekanism bör det finnas en viss flexibilitet. Ett direktiv kan förvisso också stanna vid att ställa upp de mål som ska uppnås på ett visst område, medan det blir upp till medlemsstaterna att implementera dessa mål i nationell lagstiftning. De oklarhet-



2016-11-28

JURFAK 2016/81

UPPSALA
UNIVERSITET

er som nämnts ovan, vilka gäller grundläggande frågor kring vilka situationer som överhuvudtaget omfattas av direktivet, förefaller dock vara alltför omfattande för att kunna vara godtagbara i det aktuella sammanhanget. Förslaget motiveras bland annat med "the aim to design a fair and efficient tax system that increases legal certainty" (s. 3). Om det syftet ska kunna uppnås bör enligt fakultetsnämndens mening direktivets omfattning anges på ett tydligare sätt. Det vore också lämpligt om principiella frågor kring direktivets tillämpningsområde kunde diskuteras i förslaget.

På grund av det ovan anförda kan Juridiska fakultetsnämnden inte tillstyrka förslaget i dess nuvarande utformning.

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av docent Martin Berglund. Yttrandet har på delegation avgivits av Juridiska fakultetens dekanus, professor Mattias Dahlberg.

Mattias Dahlberg