



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Definitionen av öppen och dold diskriminering

Med utgångspunkt i Commerzbank-målet

Kandidatuppsats i affärsjuridik

Författare: Hanna Bäckström

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 2011-12-07

Jönköping December 2011

Kandidatuppsats i affärsjuridik

Titel:	Definitionen av öppen och dold diskriminering – Med utgångspunkt i Commerzbank-målet
Författare:	Hanna Bäckström
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2011-12-07
Ämnesord	Öppen och dold diskriminering, nationalitet och hemvist, etableringsrätt, objektivt jämförbara, rättfärdigande grunder.

Sammanfattning

Europeiska Unionen (EU) arbetar bland annat med att förebygga diskriminering mellan medlemsstaterna. Diskriminering kan förekomma när en person från en medlemsstat väljer att etablera sig i en annan medlemsstat. Diskriminering föreligger när två liknande situationer behandlas olika, vilket även är innebörden av likhetsprincipen som tillämpas när dessa situationer ska fastställas. En särbehandling kan bero på nationalitet eller hemvist. Diskriminering på grund av nationalitet benämns som öppen diskriminering och en särbehandling som grundas på hemvist kallas för dold diskriminering. Trots att dessa två diskrimineringsformer grundar sig på olika saker leder de fram till samma sak, att diskriminering föreligger.

När en person etablerar sig i en annan medlemsstat behövs ett fastställande av vilken medlemsstats rättsordning personen tillhör. I Commerzbank-målet ansågs bolagets säte finnas i ursprungsstaten, det vill säga Tyskland. I målet likställs ett bolags säte med en fysisk persons nationalitet. När en sådan jämförelse görs är det svårt att se skillnaden på om det föreligger öppen eller dold diskriminering. Det är viktigt att kunna avgöra vilket form av diskriminering som föreligger för att kunna bestämma vilka rättfärdigande grunder som kan tillämpas.

Författaren anser att det behövs en klarare definition av kriterierna för öppen och dold diskriminering för att tydliggöra vad som är diskriminerande. Författaren uppfattar att det först utreds om det föreligger en öppen diskriminering, om det inte föreligger öppen diskriminering utreds om det föreligger en dold diskriminering. Det ger ett starkt skydd mot diskriminering men författaren anser att det behövs en tydligare definition av kriterierna nationalitet och hemvist, därav skulle diskriminering kunna förebyggas i ett tidigare skede.

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax Law

Title:	Definition of Direct and Indirect Discrimination – Based on the Commerzbank-case
Author:	Hanna Bäckström
Tutor:	Pernilla Rendahl
Date:	2011-12-07
Subject terms:	Direct and indirect discrimination, nationality and residence, the freedom of establishment, equal treatment, justifications.

Abstract

Article 49 Treaty of the Functioning of the European Union prohibits restrictions on the freedom of establishment. One restriction is discrimination. Freedom of establishment provides that taxable persons wanting to establish in another Member State, than their own, shall be treated equally as the residences of the second Member State. Even though prohibited, discrimination can still be the case in for example the area of taxation, which is not governed by EU-law.

Discrimination can in general be defined as two similar situations that are treated differently. There are two kinds of discrimination, direct and indirect. Direct discrimination is based on nationality and indirect discrimination is based on residence. Both forms of discriminations are based on different criterions even though they lead to the same result.

In the Commerzbank-case it is difficult to interpret if the situation is about direct or indirect discrimination. The Court of Justice stated that the residence of a company could be compared to the nationality of a person. The result is that the difference between direct and indirect discrimination becomes difficult to determine.

The conclusion of the essay is that the definition of direct and indirect discrimination needs to be clearer. A distinct definition would simplify the selection of cases, which are discriminatory. It seems to the author that direct discrimination is the first one to be determined if it is discrimination, thereafter indirect discrimination is handled. This gives persons and companies within the EU a greater legal security against discrimination. Nevertheless the author's opinion is that nationality and residence in direct and indirect discrimination should be clearer so discrimination can be prevented in an earlier stage.

Innehåll

Förkortningslista.....	1
I Inledning.....	2
1.1 Bakgrund.....	2
1.2 Syfte och avgränsning.....	3
1.3 Metod och material.....	4
2 Medlemsstares skattesystem i förhållande till EU	6
3 Etableringsfrihet inom EU.....	7
4 Likhetsprincipen - Lika situationer ska behandlas lika.....	10
5 Diskriminering	12
5.1 Definition och uppkomsten av diskriminering	12
5.2 Öppen diskriminering - Nationalitet	13
5.3 Dold diskriminering - Hemvist.....	15
5.4 Olika rättfärdigande grunder beroende på diskrimineringsform.....	17
6 Commerzbank - Ett bolags säte jämställt med en fysisk persons nationalitet.....	19
7 Diskussion samt slutsats.....	21
7.1 Inledning.....	21
7.2 Är personer från olika medlemsstater jämförbara?.....	21
7.3 Nationalitet eller hemvist	22
7.4 Förtydligande av rättfärdigande grunderna	24
7.5 Förebygga diskriminering genom tydligare föreskrifter?.....	25
7.6 Slutsats	26
Referenslista	28

Förkortningslista

C	Case
EU	Europeiska Unionen
EU (vid hänvisning till artiklar)	Konsoliderad version av fördraget om Europeiska Unionen
EUD	Europeiska Unionens Domstol
EUF	Konsoliderad version av fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt
para.	paragraf
Prop.	Proposition
s.	sida

I Inledning

I.1 Bakgrund

Stater som går med i Europeiska Unionen (EU) avsäger sig sin nationella suveränitet vilket får rättsliga konsekvenser och innebär att EU är överordnat medlemsstaterna.¹ Genom EU-fördraget skapades även en ny rättsordning som medlemsstaterna ska följa.² Det innebär att EU-rätt ska ha företräde i eventuella konflikter med nationell rätt.³ Om det uppkommer en fråga om hur en artikel i fördraget ska tolkas är Europeiska Unionens Domstol (EUD) berättigad att ge en tolkning av artikeln.⁴

Medlemsstaterna får själva reglera direkt skatt.⁵ Det är således olika direkta skatter i olika medlemsstater. I och med det, kan de nationella reglerna göra det svårare eller mer ofördelaktigt för personer att etablera sig i en annan medlemsstat. Reglerna kan till exempel strida mot att utländska bolag och inhemska bolag ska behandlas enligt likhetsprincipen och därmed försvåra rätten till etablering.

När ett bolag etablerar sig i en annan medlemsstat ska bolaget behandlas som ett bolag från den medlemsstaten som etableringen sker i.⁶ Det får således inte ske någon diskriminering på grund av nationalitet eller hemvist. Diskriminering uppkommer när lika situationer behandlas olika och att olika situationer behandlas lika.⁷ Det betyder att jämförbara situationer ska behandlas lika för att diskriminering inte ska uppkomma, vilket också är innebörden av likhetsprincipen. Ett bolag från en annan medlemsstat kan vara i en jämförbar situation med ett bolag från etableringsstaten.⁸

Medborgare ska därmed behandlas lika oavsett var de kommer från eller var de är hemmahörande om de i övrigt anses vara i en jämförbar situation. Med medborgare anses både fysiska personer som har medborgarskap inom EU samt bolag som har bildats enligt lagstiftningen i en medlemsstat.⁹

¹ C-6/64, *Flaminio Costa mot ENEL* [1964] ECR 585, para 3.

² C-26/62, *Van Gend en Loos mot Nederlandse Administratie der Belastingen* [1963] ECR 1, para 3 samt C-6/64, *Flaminio Costa mot ENEL*, para 3.

³ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, tredje upplagan, Iustus förlag, Sverige, 2011, s. 21.

⁴ Artikel 267 EUF.

⁵ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 72-73.

⁶ Artikel 49 EUF.

⁷ C-80/94, *G.H.E.J Wielockx mot Inspecteur der Directe Belastingen* [1995] ECR I-2493, para. 17.

⁸ Artikel 49 EUF. Jämför Prop. 2000/01:22 s. 58. Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.

⁹ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 101.

Diskriminering som sker på grund av nationalitet benämns öppen diskriminering,¹⁰ och diskriminering som beror på hemvist benämns dold diskriminering.¹¹ De två diskrimineringsformerna uppkommer således av olika anledningar och rättfärdigas på olika sätt. Dock kan det vara otydligt om det föreligger öppen eller dold diskriminering och ibland preciseras det inte om det har skett en diskriminering utan endast att det har uppkommit ett hinder.¹²

I Commerzbank-målet¹³ framkommer problematik med att skilja på öppen och dold diskriminering. Commerzbank har säte i Tyskland och en filial i Storbritannien.¹⁴ I Storbritannien beviljade filialen lån till Amerikanska bolag.¹⁵ Skatten på låneräntan ville Commerzbank få återbetald av skattemyndigheten i Storbritannien.¹⁶ Skattemyndigheten höll inte med eftersom Commerzbank inte hade skattemässig hemvist i Storbritannien.¹⁷ I målet uttrycker EUD att ett bolags säte kan jämföras med en fysisk persons nationalitet.¹⁸ I och med det uppkom problematiken med att avgöra om det förelåg öppen eller dold diskriminering, eftersom var ett bolag har sitt säte är kriteriet för dold diskriminering och en persons nationalitet är kriteriet för öppen diskriminering. Problematiken föreligger således i att kriterierna nationalitet och hemvist jämförs.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att identifiera skillnaden på kriteriet nationalitet som hör till öppen diskriminering och kriteriet hemvist som hör till dold diskriminering utifrån Commerzbank-målet.

Det finns två underliggande frågor till syftet. Den första frågan är om rättssubjekten är i en objektivt jämförbar situation? Den andra frågan är hur diskrimineringen kan rättfärdigas? Den första frågan kommer endast att beskrivas i arbetet eftersom frågan tillhör det första skedet av om diskriminering föreligger och inte avgör vilken form av diskriminering som

¹⁰ Dahlberg Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International, Netherland, 2005, s. 67.

¹¹ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 104.

¹² I ett mål där det råder oklarhet mellan öppen och dold diskriminering är t.ex. C-330/91, *The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG* [1993] ECR I-4017.

¹³ C-330/91, *Commerzbank*.

¹⁴ C-330/91, *Commerzbank*, para 2 och 4.

¹⁵ C-330/91, *Commerzbank*, para 4.

¹⁶ C-330/91, *Commerzbank*, para 5.

¹⁷ C-330/91, *Commerzbank*, para 8.

¹⁸ C-330/91, *Commerzbank*, para 13 samt C-270/83, *Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken* [1986] ECR 273, para. 18.

föreligger. Den andra frågan kommer att besvaras kort i avsnittet diskussion och slutsats på grund av att det är följden av vilken diskrimineringsform som anses föreligga.

Avgränsning har gjorts till att endast behandla diskriminering gällande etablering av medborgare samt bolag. Närliggande frågor om till exempel fri rörlighet av arbetstagare kommer inte att behandlas på grund av att ämnet blir omfattande. Diskriminering av medborgare har tagits med på grund av att ge en förklaring av dold diskriminering, dock är största delen av diskussionskapitlet baserat på otydligheten av öppen och dold diskriminering i Commerzbank-målet som behandlar bolag. Vilket gör att medborgare till största del kommer att vara med i arbetet som en jämförelse med bolag. Praxis som handlar om fri rörlighet av varor och kapital kommer inte att beröras eftersom uppsatsen är inriktad på etableringsfriheten samt friheten att tillhandahålla tjänster. Dock när likhetsprincipen samt öppen och dold diskriminering förklaras har det hänvisats till praxis som berör andra områden än etablering för utökad förståelse. Avgränsning i lag berör nationell rätt eftersom uppsatsen är ur ett internationellt perspektiv.

1.3 Metod och material

Metoden som har använts i uppsatsen är juridisk metod.¹⁹ Juridiska metoden utgår från att använda lag, förarbeten, praxis och doktrin.²⁰ Fördragen och EUD:s praxis är bindande rättskällor, vilket betyder att rättstillämparen ska anpassa sig efter dem.²¹ Tyngden i uppsatsen läggs på praxis eftersom det är genom praxis det enklast kan tydas hur definitionen av öppen och dold diskriminering har använts. Källorna har använts för att kunna beskriva och jämföra öppen samt dold diskriminering.

I juridisk metod kan författaren hänföra en annan synvinkel på faktahantering och sambandet mellan fakta och rättskällorna.²² Därav sker materialhanteringen för uppsatsen i ordningen EU-rätt, internationell praxis, proposition samt doktrin. Ordningen motiveras av att det läggs större tyngd i uppsatsen på praxis än på propositionen. EU-rätt analyseras för att utreda vad som anses vara diskriminerande inom EU. Praxis används som en utfyllnad av artiklarna i fördraget och för att kunna klargöra dold och öppen diskriminering. Därav

¹⁹ Sandgren Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Ämne, material, metod och argumentation*, andra upplagan, Norstedts Juridik, Sverige, 2007, s. 37-38.

²⁰ Sandgren Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Ämne, material, metod och argumentation*, s. 37-38.

²¹ Hettne Jörgen och Otken Eriksson Ida, *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, Norstedts Juridik, Sverige, 2005, s. 24.

²² Sandgren Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Ämne, material, metod och argumentation*, s. 38.

har EUD en viktig roll, på grund av att EUD:s tolkning i målen avgör om det föreligger diskriminering.

Målet *Werner*²³ har tagits med för att belysa att en medlemsstat får göra en annorlunda behandling av sina medborgare som inte bor i landet jämfört med de medborgarna som bor i landet. Det andra målet som tagits med i uppsatsen är *Avoir Fiscal*²⁴ som belyser vikten av att om två rättssubjekt är objektivt jämförbara ska dessa behandlas lika för att diskriminering inte ska uppkomma. Även i *Asscher*-målet²⁵ belyses tyngden av att klargöra om två rättssubjekt är objektivt jämförbara, men också att utländska och inhemska personer kan befinna sig i en jämförbar situation. Målet *Royal Bank of Scotland*²⁶ visar tydligt hur öppen diskriminering förekommer och *Thieffry*-målet²⁷ visar hur dold diskriminering förekommer. Det sista målet i uppsatsen är *Commerzbank*.²⁸ *Commerzbank*-målet kommer behandlas djupare i diskussionsavsnittet eftersom EUD inte ger någon klar beskrivning på varför det är dold diskriminering som föreligger. Det uppkommer därmed en fundering kring skillnader och likheter mellan öppen samt dold diskriminering.

Den svenska propositionen 2000/01:22. Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m. har använts för att beskriva den fria etableringsrätten. Doktrin används för att kunna förklara vad öppen samt dold diskriminering innebär, samt för att kunna belysa skillnader och likheter mellan dem. Vidare har doktrin även använts för att utreda likhetsprincipen.

²³ C-112/91, *Hans Werner mot Finanzamt Aachen-Innenstadt* [1993] ECR I-429.

²⁴ C-270/83, *Avoir Fiscal*.

²⁵ C-107/94, P.H. *Asscher mot Staatssecretaris van Financiën* [1996] ECR I-3089.

²⁶ C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio* [1999] ECR I-2651.

²⁷ C-71/76, *Jean Thieffry mot Conseil de l'ordre des avocats à la cour de Paris* [1977] ECR 765.

²⁸ C-330/91, *Commerzbank*.

2 Medlemsstares skattesystem i förhållande till EU

Det finns både direkt och indirekt skatt. Direkt skatt är till exempel företagsbeskattning. Varje stat får bestämma hur de direkta skatterna ska sättas.²⁹ Det är inget EU, som är ett överordnat organ, styr över. Dock har EU olika regler som medlemsstaterna ska ta hänsyn till. Medlemsstaterna ska till exempel arbeta tillsammans med att förhindra diskriminering.³⁰ EU ska erbjuda frihet samt kunna garantera den fria rörligheten.³¹

Den andra skatten är indirekt skatt. Indirekt skatt är hänförlig till den fria rörligheten av tjänster och varor som till exempel punktskatt och omsättningsskatt.³² Till skillnad från direkt skatt är indirekt skatt omnämnd i fördraget i större omfattning och är harmoniserad.³³ Direkt skatt påverkas också av medlemskapet i EU, men inte lika långtgående som indirekt skatt på grund av att området inte är harmoniserat.³⁴ Direkt skatt påverkas istället av icke-diskriminering samt den fria rörligheten som har stor betydelse.³⁵

Trots att medlemsstaterna har suveränitet på det direkta skatteområdet bygger Unionen på värderingarna om respekt för människans frihet, jämlikhet och rättigheter, även för dem som befinner sig i minoritet. Vilket ska gälla för hela Unionen och framkommer bland annat av att det inte ska förekomma någon diskriminering.³⁶

²⁹ Eller Hilling Maria, Persson Österman Roger, Ståhl Kristina och Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 72-73.

³⁰ Artikel 10 EUF.

³¹ Artikel 3, punkt 2 Fördraget om Europeiska Unionen (EU).

³² Artikel 112 EUF.

³³ J.M. Terra Ben och J. Wattel Peter, *European tax law*, femte upplagan. Kluwer law international, Nederländerna, 2008, s. 18.

³⁴ J.M. Terra Ben och J. Wattel Peter, *European tax law*, s. 18.

³⁵ Hilling Maria, Persson Österman Roger Ståhl Kristina, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 17.

³⁶ Artikel 2 EU. Hela stycket.

3 Etableringsfrihet inom EU

Det fyra grundläggande friheterna inom EU är fri rörlighet av varor, tjänster, kapital och arbetstagare.³⁷ Etableringsrätten räknas inte som en egen grundläggande frihet, utan tillhör den grundläggande friheten tjänst.³⁸ Det är förbjudet för en medlemsstat att ha nationella regler som strider mot de fyra friheterna. Alla fyra friheterna är direkt tillämpliga inom EU. Friheterna kan således åberopas i nationell domstol.³⁹ För att friheterna ska kunna åberopas ska fördragets bestämmelser ha nyttjas på ett sätt som är föreskrivet i fördraget. Det ska således ha skett en gränsöverskridande handling.⁴⁰ Friheterna har därmed inte direkt effekt på förhållanden inom en medlemsstat.

Artikel 49 Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt (EUF) förbjuder medlemsstater att inskränka nationell lag på sådant sätt att etableringsfriheten påverkas. Medlemsstater får således inte ha inskränkningar som gör att medborgare och verksamheter inte kan etablera sig i en annan stat. Artikel 49 EUF har stort utrymme för tolkning, därmed finns det många rättsfall inom skatteområdet.⁴¹

Artikeln används vid primär samt sekundär etablering. Primär etablering innebär att en helt ny etablering eller en fullkomlig överflyttning av en fristående näringsverksamhet sker.⁴² Sekundär etablering innebär att en verksamhet etablerar ett kontor, en filial eller ett dotterbolag i en annan medlemsstat.⁴³ Sekundär etablering har en starkare anknytning till hemstaten än vad primär etablering har.⁴⁴

Ovannämnda artikel 49 EUF, innehåller likhet i etableringsförutsättningarna, vilket betyder att inhemska och utländska rättssubjekt ska anses vara jämförbara.⁴⁵ Artikeln begränsar medlemsstaterna att förhindra sina medborgare att etablera sig i en annan medlemsstat. Detsamma gäller när en person som endast är bosatt i medlemsstaten vill etablera ett före-

³⁷ Artiklarna 28, 56, 63, 45 EUF.

³⁸ Etableringsrätten finns i artikel 49 EUF. Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 93.

³⁹ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 71.

⁴⁰ T.ex. som det står i artikel 49 EUF. ”Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas...”

⁴¹ Exempel på praxis är C-270/83, *Avoir fiscal*, C-311/97, *Royal Bank of Scotland* och C-107/94, *Asscher*. Dessa mål, samt fler mål kommer att diskuteras senare i uppsatsen.

⁴² Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 101.

⁴³ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, Upplaga 2, Studentlitteratur, Polen, 2007. s. 262.

⁴⁴ Dahlberg Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, s. 77.

⁴⁵ Prop. 2000/01:22 s. 58.

tag i annan medlemsstat.⁴⁶ I artikeln jämsställs bolag med fysiska personer som är medborgare i en medlemsstat.⁴⁷

Artikel 49 EUF lyder: *”Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.*

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.”

Ur artikeln läses att medborgare fritt ska kunna etablera sig i andra medlemsstater. Det har tidigare nämnts i kapitel 1.1 att ordet medborgare hänvisar till både fysiska personer samt bolag. Vilket betyder att både fysiska personer samt bolag ska kunna etablera sig i en annan medlemsstat.⁴⁸ Enligt artikel 54 EUF ska ett jämställande med fysiska personer kunna göras om bolaget har bildats i en medlemsstat och enligt dess regler. Det blir därmed en liknande utgångspunkt för var ett bolag har registrerat sig eller har sitt huvudsakliga säte med var en fysisk person är medborgare.⁴⁹

Medborgare ska fritt kunna etablera sig i andra medlemsstater, dock kan en medlemsstat beskatta medborgare hårdare om de inte bor i staten de är medborgare i.⁵⁰ En sådan hårdare beskattning gjordes i Werner-målet. Hans Werner är tysk medborgare, han och hans fru bor i Nederländerna.⁵¹ Hans arbetar i Tyskland och har sitt examensbevis därifrån.⁵² På grund av att Hans inte är bosatt i Tyskland beskattas han endast för den del av inkomsten som tjänas i Tyskland, han är därmed begränsad skatteskyldig.⁵³ Fysiska personer som bor i Tyskland eller stadigvarande befinner sig där är istället beskattade på hela sin inkomst.⁵⁴ De kan även ta del av olika skatteförmåner och skatteavdrag, vilket inte begränsade skatteskyld-

⁴⁶ Prop. 2000/01:22 s. 58.

⁴⁷ Prop. 2000/01:22 s. 58.

⁴⁸ Dahlberg Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, s. 140.

⁴⁹ Dahlberg Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, s. 142.

⁵⁰ C-112/91, *Werner*.

⁵¹ C-112/91, *Werner*, para. 5.

⁵² C-112/91, *Werner*, para. 5.

⁵³ C-112/91, *Werner*, para. 6.

⁵⁴ C-112/91, *Werner*, para. 3.

diga får ta del av.⁵⁵ Den centrala frågan som diskuteras i målet är om artikel 49 EUF hindrar medlemsstaten från att beskatta medborgare som inte är bosatta i medlemsstaten hårdare än de fysiska personer som är bosatta i medlemsstaten?⁵⁶

Det framkommer i målet att det är tillåtet för en medlemsstat att beskatta sina medborgare hårdare om de inte är bosatta i medlemsstaten än om de skulle vara bosatta där.⁵⁷ Vilket beror på att artikel 49 EUF inte innehåller ett sådant hinder. Målet visar således att Werner fritt kan etablera sig i en annan medlemsstat. Men det blir skattemässigt ofördelaktigt eftersom han inte får ta del av skatteförmånerna.

Etableringsfriheten är en viktig del för rörligheten inom EU på grund av det tillåter fysiska personer och bolag att etablera sig i en annan stat. Eftersom medlemsstaterna har olika skatter och olika regler om hur skatterna ska tillämpas på olika personer, kan det uppkomma svårigheter när fysiska personer eller bolag vill etablera sig i en annan medlemsstat. Det är vid de tillfällena som diskriminering inom etablering kan förekomma. För att utreda om diskriminering föreligger är det viktigt att utreda om en inhemsk person och en utländsk person är jämförbara, vilket kommer att belysas i nästa kapitel.

⁵⁵ C-112/91, *Werner*, para. 3.

⁵⁶ C-112/91, *Werner*, para. 10.

⁵⁷ C-112/91, *Werner*, para. 17.

4 Likhetsprincipen - Lika situationer ska behandlas lika

Likhetsprincipen innebär att rättssubjekt som är i liknande situationer ska behandlas likadant.⁵⁸ Det kan dock vara svårt att bedöma vad som ska anses lika och om det ska anses vara lika inför lagen.⁵⁹ Likhetsprincipen är grunden till diskrimineringsförbuden,⁶⁰ för om två lika situationer behandlas olika uppkommer diskriminering.

Likhetsprincipen och skatt har sedan länge ett samband.⁶¹ Sambandet mellan skatt och principen är en av delarna som framställer principens verkliga betydelse. De andra två delarna är demokrati samt the rule of law.⁶² Demokrati innebär att medborgarna i en stat är jämställda och fria. The rule of law, betyder att en stats regering ska arbeta för att ta fram en neutral lag som inte är politisk.⁶³ Lagen ska vara abstrakt och generell, för att det ska ske måste lagen tillämpas lika och neutralt för alla. Följden blir att alla har lika rättigheter och ett likvärdigt skydd utifrån samma förutsättningar.⁶⁴ Likheten inom skatteområdet kan även uttryckas genom ekonomiska kriterier, såsom storlek på inkomst under olika perioder och yrke. Sådana kriterier avgör om situationerna kan anses lika eller inte.⁶⁵

Likhetsprincipen innebär således att det ska finnas en viss jämställdhet. Men det betyder inte att en identisk behandling av alla personer ska ske. Istället betyder principen att de som av omständigheterna befinner sig i liknande situationer även ska behandlas lika.⁶⁶ Det kan uttryckas att juridiska personer samt fysiska personer från en medlemsstat ska bli behandlade på samma sätt som etableringsstatens egna juridiska personer och fysiska personer.⁶⁷ Principen hindrar dock inte en medlemsstat från att ha en striktare lagstiftning i jämförelse

⁵⁸ Gribnau Hans, *Legal protection against discriminatory tax legislation-The Struggle for Equality European Tax Law*, Kluwer Law International, Great Britain, 2003, s. 29.

⁵⁹ Pahlsson Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus Förlag, Sverige, 2007, s. 18.

⁶⁰ Källqvist Jan och Köhlmark Anders, *Internationella skattehandboken*, sjätte upplagan, Norstedts Juridik, Sverige, 2007, s. 323.

⁶¹ Gribnau Hans, *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation-The Struggle for Equality European Tax Law*, s. 1.

⁶² Gribnau Hans, *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation-The Struggle for Equality European Tax Law*, s. 1.

⁶³ Gribnau Hans, *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation-The Struggle for Equality European Tax Law*, s. 1.

⁶⁴ Gribnau Hans, *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation-The Struggle for Equality European Tax Law*, s. 1.

⁶⁵ Pahlsson Robert, *Likhet inför skattelag*, s. 18.

⁶⁶ Gribnau Hans, *Legal protection against discriminatory tax legislation-The Struggle for Equality European Tax Law*, s. 29.

⁶⁷ Prop. 2000/01:22 s. 58.

med en annan stat. Principen reglerar således om det sker en sämre behandling av medborgare från en annan medlemsstat i jämförelse med medlemsstatens egna medborgare.⁶⁸

Det har angetts i kapitel 1.1 att beskrivningen av diskriminering är att två lika situationer behandlas olika. En sådan situation ska enligt likhetsprincipen inte förekomma. Dock kan det vara svårt att avgöra när två rättssubjekt är jämförbara. Jämförandet av två rättssubjekt är det första steget till att fastställa om det föreligger diskriminering. Jämförbarheten har dock ingen koppling till avgörandet av vilken form av diskriminering som föreligger, utan endast att någon form av diskriminering förekommer.

⁶⁸ Allgårdh Olof och Norverg Sven, *EU och EG-rätten*. En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt: Europeiska unionen Konstitutionella fördraget Institutionerna De fyra friheterna Konkurrenslagarna EMU, Norstedts Juridik, Sverige, 2004, s. 94.

5 Diskriminering

5.1 Definition och uppkomsten av diskriminering

Som nämnts ovan är en beskrivning av diskriminering att olika situationer behandlas lika och lika situationer behandlas olika.⁶⁹ Ett exempel på en diskriminerande situation är när ett bolag från en medlemsstat etablerar sig i en annan medlemsstat och får betala en högre skattesats än ett inhemskt bolag. En sådan diskriminering kallas för öppen diskriminering.

För att fastställa om det föreligger diskriminering ska det kontrolleras om det finns en objektiv jämförbar situation. Om det inte föreligger en objektiv jämförbar situation finns det inte heller någon diskriminering, eftersom diskriminering uppkommer när två lika situationer behandlas olika.⁷⁰ För att ta reda på om det föreligger en objektiv jämförbar situation förs ett resonemang kring om det eventuella diskriminerade rättssubjektet och det inhemska rättssubjektet befinner sig i en situation som kan anses vara objektivt jämförbar.⁷¹ En sådan jämförbarhetsbedömning grundas på hur skattereglerna är utformade och inte på situationen som skattesubjektet befinner sig i.⁷² Två skattesubjekt anses från början vara jämförbara. Det är endast när det uppkommer en omständighet som visar motsatsen, som rättssubjekten inte ska anses vara jämförbara.⁷³ Vid direkt beskattning är det svårare att fastställa om det finns en jämförbar situation för fysiska personer med respektive, utan hemvist, eftersom faktorer som personliga förhållanden vägs in.⁷⁴

I mål *Avoir Fiscal*⁷⁵ belyses att när två bolag är i en objektivt jämförbar situation, får det inte ske någon särbehandling. Målet utgör öppen diskriminering genom att filialer och kontor som etableras i Frankrike inte får ta del av den skattecredit som franska filialer och kontor med säte i landet får ta del av. Diskrimineringen uppstod trots samma bolagsskatt.⁷⁶ Omständigheterna visar att bolag med säte i Frankrike och bolag som inte har sitt säte i Frankrike behandlas lika vid beskattningen av vinsten men olika när bolagen vill använda skattecredit.⁷⁷ En sådan situation anses vara diskriminerande samt att det strider mot artikel 49 EUF.

⁶⁹ C-270/83, *Avoir fiscal*, para. 20, C-80/94, *Wielockx*, para.17.

⁷⁰ C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, para. 26.

⁷¹ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 103.

⁷² Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 124.

⁷³ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 124.

⁷⁴ C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker* [1995] ECR I-225, para. 31-32.

⁷⁵ C-270/83, *Avoir fiscal*.

⁷⁶ C-270/83, *Avoir fiscal*, para. 2.

⁷⁷ C-270/83, *Avoir fiscal*, para. 20.

EUD har i annan praxis uttryckt att objektivt jämförbara situationer kan föreligga även fast det rör sig om inhemska bolag som är obegränsat skatteskyldiga och utländska bolag som är begränsat skatteskyldiga.⁷⁸ Detsamma gäller för fysiska personer vilket framkom i Asscher-målet⁷⁹. I målet uttrycker EUD att obegränsade och begränsade skatteskyldiga är jämförbara, det behövs således någon annan omständighet som gör att dessa två inte är i en jämförbar situation.⁸⁰ Asscher-målet utgör dold diskriminering och handlar om Asscher som har verksamheter i både Nederländerna och Belgien i form av att vara egen företagare.⁸¹ År 1986 flyttade Asscher från Nederländerna till Belgien men han behöll sitt nederländska medborgarskap.⁸² Asscher får betala mer skatt på den inkomst som han har i Nederländerna jämfört med fysiska personer som är bosatta där.⁸³ Är en sådan särbehandling förenlig med artikel 49 EUF? I målet framkommer det att artikel 49 EUF utgör hinder mot en sådan bestämmelse.⁸⁴ En högre skattesats får därmed inte tillämpas på fysiska personer som inte är bosatta i medlemsstaten i jämförelse med fysiska personer som är bosatta i där. Asscher anses således vara jämförbar med de personer som var bosatta i Nederländerna och ska därmed inte behandlas annorlunda, genom en högre skattesats.

Det framkommer ur avsnittet samt kapitel fyra att första steget för att bedöma om det föreligger någon diskriminering är att kontrollera om rättssubjekten är objektivt jämförbara. Om rättssubjekten inte kan anses vara objektivt jämförbara föreligger ingen diskriminering och processen med att utreda diskriminering stannar vid detta skede.

5.2 Öppen diskriminering - Nationalitet

Öppen diskriminering föreligger när ett rättssubjekt blir diskriminerat på grund av sin nationalitet.⁸⁵ Denna form av diskriminering förekommer inte lika ofta i situationer med fysiska personer, utan är mer förekommande för bolag.⁸⁶ Skälet till att öppen diskriminering inte förekommer för fysiska personer i samma omfattning som för bolag beror på att det särskiljande kriteriet är mellan att vara obegränsat skattskyldig och att vara begränsat skatt-

⁷⁸ C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, para. 29 samt C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain* [1999] ECR I-6161, para. 46-48.

⁷⁹ C-107/94, *Asscher*.

⁸⁰ C-107/94, *Asscher*, para. 48.

⁸¹ C-107/94, *Asscher*, para. 10-11.

⁸² C-107/94, *Asscher*, para. 2 och 12.

⁸³ C-107/94, *Asscher*, para. 2.

⁸⁴ C-107/94, *Asscher*, para. 67.

⁸⁵ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, s. 231.

⁸⁶ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, s. 231.

skyldig.⁸⁷ Att vara skatterättsligt bosatt i en stat är inte detsamma som att vara medborgare.⁸⁸ Ett bolags hemvist är var bolaget har sitt säte eller där bolaget har registrerat sig.⁸⁹ Den skatterättsliga hemvisten sammanfaller därmed med det EU-rättsliga medborgarbegreppet, i och med det blir hemvistbegreppet, för bolag, en grund till öppen diskriminering.⁹⁰

Ett mål som handlar om öppen diskriminering är Royal Bank of Scotland som hade sitt säte i Storbritannien och en filial i Grekland.⁹¹ I de grekiska reglerna stod det att utländska bolag skulle ha en högre skattsats än de grekiska bolagen.⁹² Ur praxis framkommer det att diskriminering föreligger när lika situationer behandlas olika och när olika situationer behandlas lika.⁹³ I Royal bank of Scotland-målet finns det inga objektiva skillnader mellan bolagen.⁹⁴ Det finns inte heller någon skillnad, gällande skatteunderlaget, på inhemska bolag samt utländska bolag i den grekiska skattelagstiftningen.⁹⁵ I och med att det inte fanns någon objektiv skillnad förelåg diskriminering.

Målet visar att om ett bolag har sitt säte i en medlemsstat och bedriver verksamhet i en annan medlemsstat genom ett fast driftsställe, ska bolaget inte behandlas annorlunda än de bolag som har sitt säte i den andra medlemsstaten. I och med det anses bolagen vara i en jämförbar situation. Målet utgör öppen diskriminering eftersom det klart framgick i de grekiska reglerna att utländska bolag tillföll en högre skattesats i jämförelse med grekiska bolag.⁹⁶

Öppen diskriminering förekommer inte som ett begrepp under etableringsartiklarna 49-55 EUF, det beskrivs endast generellt om diskriminering som en inskränkning av etableringsfriheten. Öppen diskriminering behandlas i artikel 18 EUF som är en viktig artikel för att målen i det Europeiska samarbetet ska uppnås. Artikel 18 EUF innehåller även likhetsprincipen.

⁸⁷ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning* s. 231.

⁸⁸ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning* s. 231.

⁸⁹ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, s. 231.

⁹⁰ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, s. 231-232.

⁹¹ C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, para. 3.

⁹² C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, para. 14.

⁹³ C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, para 26 jämför C-279/93, *Schumacker*, para. 30, C-80/94, *Wielockx*, para. 17 samt C-107/94, *Asscher*, para. 40.

⁹⁴ C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, para. 31.

⁹⁵ C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, para. 29.

⁹⁶ C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, para. 14.

Artikel 18 EUF lyder: "Inom fördragens tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördragen, ska all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.

Europaparlamentet och rådet kan i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet anta bestämmelser i syfte att förbjuda sådan diskriminering."

Artikeln är inte tillgänglig om de olika friheterna är tillgängliga, fri rörlighet för arbetstagare, kapital, tjänster samt varor.⁹⁷ Det beror på att de fyra friheterna kan jämföras med det allmänna förbudet däri.⁹⁸

Öppen diskriminering uppkommer således på grund av nationalitet. Ett rättssubjekt får därmed inte bli diskriminerat på grund av sin nationalitet när rättssubjektet etablerar sig i en annan medlemsstat. I och med artikel 18 EUF klargörs det tydligt att det är förbjudet att diskriminera på grund av nationalitet. Mål Royal Bank of Scotland visar en tydlig diskriminering av ett rättssubjekts nationalitet i den grekiska lagen vilket det inte får göra.

5.3 Dold diskriminering - Hemvist

Dold diskriminering uppkommer när särbehandling görs på annan grund än nationalitet. Men följden för dold diskriminering är dock densamma som för öppen diskriminering, vilket är att diskriminering föreligger.⁹⁹ Det kan således uppfattas att dold diskriminering är en indirekt diskriminering av nationalitet.¹⁰⁰

Det avgörande kriteriet för dold diskriminering kan vara den skatterättsliga hemvisten och som har nämnts i avsnitt 5.2 är inte hemvistkriteriet detsamma som medborgarskap.¹⁰¹ Ett exempel på dold diskriminering är när en person blir särbehandlad på grund av att denne har hemvist i en annan medlemsstat.¹⁰² Det kan till exempel gälla, att personen inte får göra skatteavdrag eller att personen får betala mer i skatt än de som har hemvist i etableringsstaten.¹⁰³ När det gäller bolag anses dess säte vara samma som dess hemvist.¹⁰⁴

⁹⁷ Gribnau Hans, *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation-The Struggle for Equality in European Tax Law*, s. 102.

⁹⁸ C-2/74, *Reyners mot Belgium* [1974] ECR 631, para. 16. Jämför Gribnau Hans, *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation-The Struggle for Equality in European Tax Law*, s. 102.

⁹⁹ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, s. 232.

¹⁰⁰ Dahlberg Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, s. 93.

¹⁰¹ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, s. 232-233.

¹⁰² Källqvist Jan och Köhlmark Anders, *Internationella skattehandboken*, s. 323.

¹⁰³ Källqvist Jan och Köhlmark Anders, *Internationella skattehandboken*, s. 323.

¹⁰⁴ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, s. 231.

Dold diskriminering togs upp i EUD första gången, via målet Thieffry¹⁰⁵.¹⁰⁶ Målet handlar om Thieffry som har ett belgiskt examensbevis för advokatycket.¹⁰⁷ Han ville dock utöva advokatycket i Frankrike och ansökte om det. Examensbeviset har blivit godkänt av ett franskt universitet som ett likvärdigt med de franska examensbevisen.¹⁰⁸ Domstolen avvisade dock ansökan och hänvisade till att det belgiska examensbeviset inte var jämställt med fransk lagstiftning.¹⁰⁹ Domstolen hänvisar till att all diskriminering på grund av nationalitet ska avskaffas genom fördragets direktiv. Dock innebär det inte att examensbevis blir likvärdiga, eftersom likvärdighet enbart kan åstadkommas genom direktiv om erkännande, som har antagits enligt artikel 53 EUF.¹¹⁰ Vilket inte har skett inom advokatycket.¹¹¹ I målet kom EUD fram till att även om ett direktiv enligt artikel 53 EUF saknas för advokatycket, innebär det en inskränkning av den fria etableringsrätten i art 49 EUF på grund av att det krävdes ett franskt examensbevis.¹¹² EUD kom fram till att Thieffry blev dolt diskriminerad.

Målet var således det första inom dold diskriminering och visar att diskriminering kan uppkomma på annan grund än nationalitet. I målet visas även att om ett direktiv inte har erkänts inom ett yrke ska nationella regler inte kunna användas på ett diskriminerande sätt.

Förbud mot dold diskriminering förekommer inte skriftligen när inskränkningar i etableringsfriheten beskrivs i fördraget eller vid avsnittet om icke-diskriminering och unionsmedborgarskap.¹¹³ Det görs inte heller en generell beskrivning av dold diskriminering i fördraget. Istället har EUD uttryckt grunderna för dold diskriminering genom praxis.¹¹⁴

Ett skattesubjekts hemvist kan således vara ett avgörande kriterium till om det föreligger dold diskriminering. I Thieffry-målet uttrycker EUD att all diskriminering på grund av nationalitet är förbjuden. Målet anses dock inte utgöra en diskriminering på grund av nationalitet. EUD uttrycker trots att det inte föreligger diskriminering på grund av nationalitet

¹⁰⁵ C-71/76, *Thieffry*.

¹⁰⁶ Gribnau Hans, *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation-The Struggle for Equality in European Tax Law*, s. 104.

¹⁰⁷ C-71/76, *Thieffry*, para. 2.

¹⁰⁸ C-71/76, *Thieffry*, para. 2.

¹⁰⁹ C-71/76, *Thieffry*, para. 4.

¹¹⁰ C-71/76, *Thieffry*, para. 5.

¹¹¹ C-71/76, *Thieffry*, para. 5.

¹¹² C-71/76, *Thieffry*, para. 27.

¹¹³ Etableringsartiklarna är 49-55 EUF och ickediskriminering och unionsmedborgarskap artiklarna är 18-25 EUF.

¹¹⁴ T.ex. C-152/73, *Sotgiu mot Deutsche Bundespost* [1974] ECR 153. para. 11.

är det inte är tillåtet att inskränka etableringsfriheten. Därmed anses det vara en dold diskriminering på grund av att rättssubjektet har blivit diskriminerat på grund av hemvist.

5.4 Olika rättfärdigande grunder beroende på diskrimineringsform

Beroende på om det är öppen eller dold diskriminering rättfärdigas den diskriminerande handlingen på olika sätt. Även fast öppen och dold diskriminering rättfärdigas på olika sätt innebär rättfärdigande grunderna samma sak, vilket är att även om en nationell regel är diskriminerande ska reglerna ändå anses vara godtagna om vissa krav i rättfärdigande grunderna är uppfyllda.¹¹⁵

Öppen diskriminering kan endast rättfärdigas genom de fyra friheterna som finns i fördraget, fri rörelse av varor, tjänster, kapital och arbetstagare.¹¹⁶ Som ovan nämnts i kapitel 3 finns inte etableringsrätten som någon egen grund, utan tillhör fri rörelse av tjänster.¹¹⁷ Det har konstaterats i praxis att öppen diskriminering endast kan stämma överens med gemenskapsrätten om det uttryckligen står i EU-fördraget, till exempel i mål *Royal Bank of Scotland*, para. 32; ”*Enligt en fast rättspraxis kan enbart en uttrycklig undantagsbestämmelse, såsom artikel 56 i EG-fördraget, göra en sådan diskriminering förenlig med gemenskapsrätten.*”¹¹⁸ Uttalandet från domstolen visar att de olika friheterna som finns inom EU kan göra att diskriminering accepteras, förutsatt att diskrimineringsfallet inte går emot vad som gäller för de fyra friheterna.¹¹⁹ Rättfärdigande grunder för öppen diskriminering gällande etableringsrätten kan hittas i artikel 51 samt 52 EUF. Om det inte hittas något i fördraget som kan rättfärdiga diskrimineringen anses det vara en särbehandling som inte är tillåten.

Dold diskriminering kan rättfärdigas genom grunder som EUD har arbetat fram,¹²⁰ dessa grunder uttrycks inte i EU-fördraget. The rule of reason betyder att ett nationellt hinder kan rättfärdigas om fyra kriterier är uppfyllda.¹²¹ Kraven för the rule of reason utformades i Gebhard-målet. Kriterierna är följande:

¹¹⁵ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, s. 235.

¹¹⁶ Artiklarna 36, 62, 65 (1b) 45 (3), 52, EUF. Artikel 52 EUF handlar om etablering som egentligen går under rubriken tjänst.

¹¹⁷ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 93. Rättfärdigandet för etableringsrätten finns i artikel 52 EUF.

¹¹⁸ I målet hänvisade EUD till: C-352/85, *Bond van Adenteeders med flera* [1988] ECR 2085, para. 32 och 33. C-288/89, *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda and med flera* [1991] ECR I-4007, para 11.

¹¹⁹ Artikeln i uttalandet har nu artikelnummer 63 EUF.

¹²⁰ Till exempel C-55/94, *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano* [1995] ECR I-4165.

¹²¹ C-55/94, *Gebhard*.

- ”1. De skall vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.
2. De skall framstå som motiverande med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
3. De skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem.
4. De skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.”¹²²

Om dessa fyra kriterier är uppfyllda kan en medlemsstat således hindra ett bolag att etablera sig i staten.¹²³ Det första kriteriet visar att skatteregler som är öppet diskriminerande inte kan rättfärdigas genom the rule of reason.¹²⁴ Som visats ovan kan öppen diskriminering endast rättfärdigas genom fördraget.

Rättfärdigandegrunderna skiljer öppen och dold diskriminering åt, grunderna har dock ingen inverkan på avgörandet av vilken diskrimineringsform som föreligger. Grunderna hör istället till det slutliga skedet för att kunna avgöra om det föreligger någon diskriminering. Rättfärdigandegrunderna för öppen diskriminering utgör dock en viss oklarhet. Till exempel i artikel 52 EUF kan det läsas att en regel är accepterad om regeln har till syfte att skydda allmän ordning. Problemet som kan uppstå är att det kan vara svårt att veta vad som innebär med allmän ordning. Problematiken kommer vidare att diskuteras i discussionsavsnittet.

¹²² C-55/94, *Gebhard*, para. 37.

¹²³ C-55/94, *Gebhard*, para 37.

¹²⁴ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 150.

6 Commerzbank - Ett bolags säte jämställt med en fysisk persons nationalitet

Det kan vara svårt att avgöra om ett fall innehåller diskriminering och vilken form av diskriminering som föreligger. I Commerzbank-målet föreligger dold diskriminering när utländska bolag inte får ta del av den återbetalning som inhemska bolag får ta del av.¹²⁵

Commerzbank har sitt säte i Tyskland samt en filial i Storbritannien. Genom filialen beviljar banken lån till amerikanska bolag. I Storbritannien betalade Commerzbank skatt på de räntor som erhöles från bolagen.¹²⁶ Commerzbank ansökte om återbetalning på denna summa.¹²⁷ Commerzbank grundade ansökan om återbetalningen på att dessa räntor var befriade från skatt i Storbritannien. Skattemyndigheten i Storbritannien accepterade inte ansökan på grund av att Commerzbank inte hade skatterättslig hemvist i Storbritannien.¹²⁸

Banken väckte därmed talan med motiveringen, att det utgör en inskränkning av etableringsfriheten genom vägra bevilja återbetalning till bolag som inte har hemvist i Storbritannien. Banken hävdar även att det har skett en indirekt diskriminering av nationalitet eftersom vägran endast påverkar utländska bolag.¹²⁹

Den nationella bestämmelsen innebar en särbehandling av bolag som inte har hemvist i landet jämfört med de bolag som har hemvist i landet. Det är således ett missgynnat förhållande för utländska bolag.¹³⁰

EUD har tidigare diskuterat artiklarna 49 och 54 EUF och har kommit fram till att ett bolags säte ska vara jämställt med en fysisk persons nationalitet och dess anknytning till en stats rättsordning.¹³¹ Om en annan behandling av artiklarna skulle förekomma hade bestämmelserna däri varit innehållslösa.¹³² Domstolen har även uttryckt att likabehandling inte enbart ska gälla för öppen diskriminering utan också för dold diskriminering.¹³³

¹²⁵ C-330/91, *Commerzbank*.

¹²⁶ C-330/91, *Commerzbank*, para. 2 och 4.

¹²⁷ C-330/91, *Commerzbank*, para. 7.

¹²⁸ C-330/91, *Commerzbank*, para. 8.

¹²⁹ C-330/91, *Commerzbank*, para. 8. Hela stycket.

¹³⁰ C-330/91, *Commerzbank*, para. 18.

¹³¹ C-270/83, *Avoir Fiscal*, para. 18.

¹³² C-330/91, *Commerzbank*, para. 13. Jämför mål C-270/83, *Avoir Fiscal*, para. 18.

¹³³ C-330/91, *Commerzbank*, para. 14. Jämför mål C-152/73, *Sotgiu*, para. 11.

I målet kom EUD fram till att, nationella regler som inte tillåter utländska bolag återbetalning utgör särbehandling och därmed är reglerna diskriminerande.¹³⁴ Eftersom särbehandling grundades på hemvist föreligger dold diskriminering.

Författaren anser att när det görs en jämförelse mellan ett bolags säte och en fysisk persons nationalitet är det svårt att förstå skillnaden mellan öppen och dold diskriminering. Kriterierna om hemvist och nationalitet är svår att särskilja när de kan jämföras. I diskussionsavsnittet kommer dessa kriterier att vidare diskuteras.

¹³⁴ C-330/91, *Commerzbank*, para. 20.

7 Diskussion samt slutsats

7.1 Inledning

I diskussionsavsnittet kommer ett resonemang kring skillnader och likheter av nationalitet och hemvist, som är kriterierna för öppen och dold diskriminering, att föras. Kapitlet kommer även att hänvisa till olika delar från vissa av de mål som har förekommit tidigare i uppsatsen. Målet Commerzbank kommer att behandlas mer djupgående eftersom målet visar hur skillnaden mellan öppen och dold diskriminering är svår att avgöra. Ur målet kommer det även tas upp hur domstolen utreder och behandlar de olika diskrimineringsformerna samt hur skattereglerna i de olika medlemsstaterna kan visa på diskriminering. I kapitlet kommer också de olika rättfärdigande grunderna att diskuteras. Diskussionsavsnittet avslutas med en slutsats som binder ihop ovanstående åsikter samt visar författarens ståndpunkt.

Till att börja med vill författaren belysa tre olika steg som ska gås igenom för att komma fram till om det föreligger diskriminering eller inte. Det första steget är att utreda om rättssubjekten är *objektivt jämförbara*? Det andra steget är om det är *öppen eller dold diskriminering*? Det sista som ska bestämmas är på vilket sätt diskriminering kan *rättfärdigas*, beroende på om det är öppen eller dold diskriminering som föreligger. I denna följd påverkar dessa kriterier varandra med början i objektivt jämförbara. Dessa tre steg är viktiga att ha i åtanke när det utreds om det föreligger diskriminering, och det ska ske på ett så opartiskt sätt som möjligt.

7.2 Är personer från olika medlemsstater jämförbara?

En person från en medlemsstat kan välja att etablera sig i en annan medlemsstat. Om det gäller ett bolag kan bolaget etablera hela sin verksamhet i en annan stat eller endast en del av verksamheten, till exempel ett kontor eller en filial.¹³⁵ Dock kan det vara svårt för ett nyetablerat bolag eller en fysisk person att passa in i etableringslandets skatteregler eftersom dessa regler är olika i medlemsstaterna. Etableringslandet kan ha regler som inte tillåter nyetablerade bolag att ta del av de skattefördelar och förmåner som etableringslandet erbjuder dess egna bolag. Det är i dessa situationer det kan uppkomma diskriminering. Diskriminering förekommer i två huvudsakliga former, öppen och dold diskriminering. Öppen diskriminering grundar sig på nationalitet och för dold diskriminering är hemvist ett vanligt

¹³⁵ Etableringsfriheten finns i artikel 49 EUF.

kriterium.¹³⁶ Dessa två diskrimineringsformer leder dock till samma resultat, vilket är att diskriminering föreligger.

När det utreds om diskriminering föreligger anser etableringsstaterna ofta att ett utländskt och inhemska rättssubjekt inte är jämförbara. De särskiljer således utländska och inhemska rättssubjekt.¹³⁷ Därför är utredandet om två rättssubjekt är jämförbara, en viktig del av processen för att ta reda om diskriminering föreligger.¹³⁸ Som tidigare nämnts i avsnitt 5.1 kan ett utländskt rättssubjekt och ett inhemska rättssubjekt infinna sig i en jämförbar situation.¹³⁹ Vilket betyder att även fast rättssubjekten har olika nationaliteter eller hemvister ska inte det vara anledningen till att en särbehandling är tillåten.

7.3 Nationalitet eller hemvist

Öppen diskriminering uppkommer när ett rättssubjekt blir diskriminerat på grund av dess nationalitet.¹⁴⁰ Genom praxis har det även framkommit vad dold diskriminering beror på. Dold diskriminering uppkommer genom en särbehandling som inte beror på nationalitet. Det kan istället bero på var rättssubjektet har hemvist.¹⁴¹

Nationalitet och hemvist är således kriterierna för diskrimineringsformerna, men vad skiljer dem åt? Nationalitet är hänförligt direkt till en person eftersom nationaliteten visar var en person kommer från. Till skillnad från nationalitet är hemvist relaterat till var en person är hemmahörande, således var personen anses ha sin hemvist. Kriterierna nationalitet och hemvist är båda hänförliga till rättssubjektet på ett liknande sätt, men hur stor är skillnaden på kriterierna nationalitet och hemvist? Kriterierna nationalitet och hemvist är närliggande varandra eftersom båda kriterierna hänvisar till medlemsstaten som personen är från när denne har etablerat sig i en annan stat. Det har dock visats att öppen diskriminering inte föreligger i samma omfattning för fysiska personer som för bolag.¹⁴² En annan skillnad är hur diskrimineringsformerna kan rättfärdigas. Öppen diskriminering rättfärdigas med hjälp av fördraget medan dold diskriminering rättfärdigas med hjälp av the rule of reason.¹⁴³ Bero-

¹³⁶ Gribnau Hans, *Legal protection against discriminatory tax legislation-The Struggle for Equality European Tax Law*, s. 103-104.

¹³⁷ C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, para. 14. I målet har den grekiska lagstiftningen gjort en skillnad på utländska och inhemska bolag.

¹³⁸ C-270/83, *Avoir Fiscal*, visar tyngden av objektivet jämförbara.

¹³⁹ C-270/83, *Avoir fiscal* samt C-107/94, *Asscher*.

¹⁴⁰ C-311/97, *Royal Bank of Scotland*.

¹⁴¹ C-71/76, *Thieffry*.

¹⁴² Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, s. 231.

¹⁴³ Öppen diskriminering av etableringsrätten rättfärdigas genom artikel 51 och 52 EUF och rule of reason kriterierna kommer från C-55/94, *Gebhard*.

ende på om det föreligger öppen eller dold diskriminering kan särbehandlingen vara accepterade om rättfärdigandegrunderna är uppfyllda för respektive diskrimineringsform.

Det kan läsas ur doktrin att där ett bolag har sitt säte utgör var bolaget har sin hemvist.¹⁴⁴ Tidigare har det redovisats att hemvist är ett kriterium för dold diskriminering. Dock kan det läsas ur praxis att ett bolags säte är jämställt med en fysik persons nationalitet avseende till vilken stats rättsordning bolaget ska tillhöra,¹⁴⁵ vilket är kriteriet för öppen diskriminering. När ett bolags säte likställs med nationalitet uppkommer en findragen gräns mellan nationalitet och hemvist. Det blir därmed svårare att veta om det föreligger öppen eller dold diskriminering. Det framkommer även i Commerzbank-målet att i öppen diskriminering inräknas bolagets säte. I målet beskriver EUD det som att ”...att reglerna om likabehandling förbjuder inte endast öppen diskriminering på grund av nationalitet, eller säte när det gäller bolag, utan även varje form av dold diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat.”¹⁴⁶ Det betyder således att ett bolagets säte ingår i öppen diskriminering. Dock blir det svårt att avgöra om ett bolags säte hör till kriteriet nationalitet eller om bolagets säte hör till båda kriterierna nationalitet och hemvist.

Utifrån ovan anförda, vad blir skillnaden på kriterierna för bolagets hemvist och dess nationalitet med tanke på definitionen av öppen eller dold diskriminering? Ur Commerzbank-målet framkom således en definiering på att var ett bolag har sitt säte anses också utgöra öppen diskriminering.¹⁴⁷ Vilket är tänkbart eftersom det är en nära koppling mellan hemvist och kriteriet för öppen diskriminering som är nationalitet. Dock blir det svårt att se skillnaden mellan öppen och dold diskriminering för bolag om bolagets säte tillhör båda kriterierna.

I Commerzbank-målet var det tydligt att frågan berörde tolkning av bestämmelserna om etableringsrätten samt om det rörde sig om diskriminering på grund av nationalitet.¹⁴⁸ Dock avförde skattemyndigheten Commerzbanks ansökan av återbetalningstillägget på grund av att Commerzbank inte hade hemvist i Storbritannien.¹⁴⁹ Kravet på att Commerzbank behövde ha hemvist i Storbritannien kan utgöra dold diskriminering. Det framfördes att det inte längre handlade om en öppen diskriminering utan att det istället handlade om dold dis-

¹⁴⁴ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, s. 231.

¹⁴⁵ C-330/91, *Commerzbank*, para. 13 samt C-270/83, *Avoir fiscal*, para 18.

¹⁴⁶ C-330/91, *Commerzbank*, para. 14.

¹⁴⁷ C-330/91, *Commerzbank*, para. 14.

¹⁴⁸ C-330/91, *Commerzbank*, para. 1.

¹⁴⁹ C-330/91, *Commerzbank*, para. 8.

kriminering.¹⁵⁰ Därmed väcktes talan vid High Court med fråga om bestämmelserna och etableringsrätten men istället var det en fråga om ett sådant krav på hemvisten utgjorde en indirekt diskriminering av nationalitet.¹⁵¹ Vilket tidigare har vistats i avsnitt 5.3 att dold diskriminering även kan benämnas som indirekt diskriminering.

I målet avgjordes diskrimineringsformen på var bolaget har sitt säte och inte av det Commerzbank från början hade ställt en fråga om öppen diskriminering.¹⁵² I målet var kravet för att få ta del av återbetalningstillägget att Commerzbank skulle ha hemvist i Storbritannien, vilket de inte hade. Författaren anser att det är svårt för parterna att veta vilken form av diskriminering som föreligger eftersom det inte tydligt framgår några klara hänvisningar.

Författaren uppfattar det som att skattemyndigheten anser att Commerzbank inte är objektivt jämförbar med andra banker i Storbritannien eftersom Commerzbank inte har hemvist där. Därmed anser skattemyndigheten att en annorlunda behandling av Commerzbank är tillåten. Vilket det inte är, och i målet bedöms det föreligga en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

Det ska även belysas att för en objektiv jämförbar situation ska föreligga är det inte själva situationen som har hänt som visar om rättssubjekten är objektivt jämförbara, utan det är hur regeln är utformad som är avgörande.¹⁵³ Reglerna avgör också om det är öppen eller dold diskriminering som föreligger.

7.4 Förtydligande av rättfärdigandegrunderna

När det gäller etableringsfriheten anser författaren att rättfärdigandegrunderna bör preciseras tydligare så att tvivel om vad som är accepterat inte kan uppkomma lika lätt. I artikel 49 EUF står det att inskränkningar av etableringsfriheten är förbjudna. I doktrin står det att öppen diskriminering endast kan rättfärdigas genom fördraget.¹⁵⁴ I fördragets artikel 52 EUF står "...allmän ordning, säkerhet eller hälsa". Vilket betyder att etablering kan hindras om det är till hänsyn för till exempel allmän ordning. Frågan som uppkommer är vad allmän ordning, säkerhet och hälsa betyder? Det skulle vara svårt att täcka hela området om vad som till exempel gäller för allmän ordning. Men några rekvisit om allmän ordning, säkerhet och hälsa skulle ge en hänvisning till vad de innebär. I artikel 52 EUF visas på vilka grunder

¹⁵⁰ C-330/91, *Commerzbank*, para. 8.

¹⁵¹ C-330/91, *Commerzbank*, para. 8.

¹⁵² C-330/91, *Commerzbank*, para. 1 och 5.

¹⁵³ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 124.

¹⁵⁴ Dahlberg Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, s. 95.

diskriminering kan rättfärdigas. Är därmed allt utöver dessa rättfärdigande grunder inskränkningar? Författaren anser att för inskränkningarna samt rättfärdigande grunderna finns ingen klar bild över vad de innebär, därmed skulle det behövas belysas tydligare.

7.5 Förebygga diskriminering genom tydligare föreskrifter?

När lagar och regler blir till kan det uppstå tveksamheter om hur reglerna ska tolkas. Det kan även vara svårt att veta vilka situationer samt vilka personer som reglerna berör. Dessa svårigheter kan ge följden att det kan finnas luckor i en stats lagstiftning, vilket innebär att diskriminering lättare kan förekomma. När regler blir till finns det personer som hamnar på gränsen till om de räknas in i reglerna eller om de faller utanför. I dessa fall hamnar frågan hos EUD som ger en tolkning av hur EU-rätt ska tolkas. EUD ska inte döma i målet utan endast ge en tolkning av artikeln som frågan berör.¹⁵⁵ Dock är det svårt för EUD att ge en tolkning av en artikel utan att använda sakförhållandena i målet, därmed tolkar EUD artikeln utifrån vad som har hänt.¹⁵⁶ Därav ges det inte en generell tolkning av artikeln och på grund av det kan det vara svårt att täcka området om diskriminering vid etablering eftersom artikel 49 EUF har stort utrymme för tolkning.

Om en person från en annan medlemsstat faller innanför eller utanför en nationell regel i etableringsstaten kan således vara svårt att avgöra, och att avgöra om diskriminering föreligger kan vara ännu svårare. Varje stat har olika skatteregler men medlemsstaterna ska arbeta tillsammans för att uppnå en gemensam marknad. Om diskriminering uppstår förhindras den gemensamma marknaden. Därför anser författaren att det skulle behövas en tydligare förklaring på vad som utgör diskriminering. Författaren anser även att det behövs en tydligare definition av öppen och dold diskriminering. Till exempel som beskrivs i avsnitt 7.3, att ett bolags säte kan ses som både öppen och dold diskriminering. Om det skulle ske en tydligare definition av öppen och dold diskriminering och dess kriterier nationalitet och hemvist skulle medlemsstater kunna veta i ett tidigare skede om de behandlar en nyetablerad person på ett diskriminerande sätt, eller om särbehandlingen skulle kunna rättfärdigas och därmed accepteras.

Genom att således klargöra definitionen av öppen och dold diskriminering och kriterierna nationalitet och hemvist uppstår en tydligare gräns mellan dem. Dock om det uppstår en gräns kan personer hamna mellan kriterierna och varken tillhöra något av dem. Om en per-

¹⁵⁵ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 31.

¹⁵⁶ Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, *EU skatterätt*, s. 31-32.

son inte anses tillhöra något av kriterierna kan det hända att personen inte anses vara diskriminerad trots att diskriminering egentligen föreligger. Därmed kan det hända att personen inte får det diskrimineringskydd som EU arbetar för.

Med ovanstående för- och nackdelar i åtanke är det författarens mening att en klarare definition av kriterierna nationalitet och hemvist skulle innebära en bättre förståelse för vad som anses vara diskriminerande och på vilket sätt diskriminering kan uppstå.

7.6 Slutsats

Diskriminering uppkommer när två lika situationer behandlas olika. För att ta reda på om diskriminering föreligger är det viktigt att kunna avgöra om rättssubjekten är objektivt jämförbara. Det som har visats ur praxis är att när etablering sker i ett annat land än hemstaten ska etableringslandet behandla dessa personer som deras egna medborgare.

Författaren har kommit fram till att öppen diskriminering förekommer när det klart framkommer ur nationell lag att utländska personer diskrimineras på grund av dess nationalitet. Dold diskriminering förekommer när det inte är lika tydligt hur diskrimineringen har uppkommit. Författarens uppfattning är att det först kontrolleras om det föreligger öppen diskriminering. Om det framkommer att det inte är öppen diskriminering undersöks om det föreligger dold diskriminering. Författaren anser dock att skillnaderna på de olika diskrimineringsformerna kunde vara tydligare för att ge en klarare uppfattning om vad som är godtagbart. Ett förtydligande skulle därmed ske av kriterierna nationalitet och hemvist, vilket skulle bidra till att diskriminering skulle kunna avfärdas i ett tidigare skede.

Författaren anser att för den underliggande frågan gällande rättfärdigandegrunderna som är det sista skedet i att bedöma om diskriminering föreligger, bör det framställas en tydligare beskrivning av grunderna. Till exempel en klarare utformning av vad allmän ordning innebär. Ett förtydligande skulle bidra till att medlemsstaterna skulle få en bättre förståelse om deras behandling av nyetablerade är accepterad eller inte.

Slutsatsen författaren kommer fram till efter att ha arbetat med öppen och dold diskriminering är att det är en findragen gräns mellan diskrimineringsformerna och dess kriterier. Nationalitet och hemvist har i vissa fall nära samband och kan därmed vara svåra att skilja på. Fördelen med att kunna urskilja om det handlar om en öppen eller dold diskriminering är för att se om dessa kan rättfärdigas och därmed få den särskiljande handlingen att vara accepterad. Författaren anser att det skulle behövas precisera lite tydligare vad nationalitet

och hemvist innebär i dess definition till öppen och dold diskriminering. Till en början verkar de två kriterierna vara lätta att förstå, men på grund av dess nära koppling till varandra uppkommer en otydlighet. Om det tillkom en tydligare definition på kriterierna skulle det vara lättare att avgöra vilken av diskrimineringskategorierna som föreligger.

Referenslista

Europeiska Unionen

Konsoliderad version av Fördraget om Europeiska Unionen, Europeiska unionens officiella tidning, C 83/13, 30.3.2010.

Konsoliderad version av Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt, Europeiska unionens officiella tidning, C 83/47, 30.3.2010.

Praxis

C-26/62, NV Algemene Transport - en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Netherlands Inland Revenue Administration [1963] ECR 1.

C-6/64, Flaminio Costa mot E.N.E.L. [1964] ECR 585.

C-152/73, Sotgiu mot Deutsche Bundespost [1974] ECR 153.

C-2/74, Reyners mot Belgium [1974] ECR 631.

C-71/76, Jean Thieffry mot Conseil de l'ordre des avocats à la cour de Paris [1977] ECR 765.

C-270/83, Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken [1986] ECR 273.

C-352/85, Bond van Adenteerders med flera. [1988] ECR 2085.

C-288/89, Stichting Collective Antennevoorziening Gouda med flera. [1991] ECR I-4007

C-112/91, Hans Werner mot Finanzamt Aachen-Innenstadt. [1993] ECR I-429.

C-330/91, The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG [1993] ECR I-4017.

C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker [1995] ECR I-225.

C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano [1995] ECR I-4165.

C-80/94, G. H. E. J. Wielockx mot Inspecteur der Directe Belastingen [1995] ECR I-2493.

C-107/94, P. H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën [1996] ECR I-3089.

C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain [1999] ECR I-6161.

C-311/97, Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio [1999] ECR I-2651.

Proposition

Prop. 2000/01:22. Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.

Doktrin

- Allgårdh Olof och Norverg Sven, EU och EG-rätten: En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt: Europeiska unionen Konstitutionella fördraget Institutionerna De fyra friheterna Konkurrenslagarna EMU, Norstedts Juridik, Sverige, 2004.
- Dahlberg Mattias, Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital, Kluwer Law International, Netherland, 2005.
- Dahlberg Mattias, Internationell beskattning, Upplaga 2, Studentlitteratur, Polen, 2007.
- Gribnau Hans, Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation-The struggle for Equality in European Tax Law, Kluwer Law International, Great Britain, 2003.
- Hettne Jörgen och Otken Eriksson Ida, EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning, Norstedts Juridik, Sverige, 2005.
- Hilling Maria, Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Öberg Jesper, EU skatterätt, tredje upplagan, Iustus Förlag, Sverige, 2011.
- Källqvist Jan och Köhlmark Anders, Internationella skattehandboken, sjätte upplagan, Norstedts Juridik, Sverige, 2007.
- Påhlsson Robert, Likhet inför skattelag, Iustus Förlag, Sverige, 2007.
- Sandgren Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Ämne, material, metod och argumentation, andra upplagan, Norstedts Juridik, Sverige, 2008.
- J.M. Terra Ben och J. Wattel Peter, European tax law, femte upplagan. Kluwer law international, Nederländerna, 2008.

