



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# **Artisters och idrottsmäns rätt till fri rörlighet inom EU**

– Är uttag av källskatt på inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter, enligt artikel 17 i OECD:s modellavtal, förenligt med rätten till fri rörlighet?

Masteruppsats inom: Affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Sophie Landgren

Handledare: Ann-Sophie Sallander

Framläggningsdatum 13 Maj 2013

Jönköping

## Master Thesis in Commercial and Tax Law

Titel:	Artisters och idrottsmäns rätt till fri rörlighet inom EU – är uttag av källskatt på inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter, enligt artikel 17 i OECD:s modellavtal förenligt med rätten till fri rörlighet?
Författare:	Sophie Landgren
Handledare:	Ann-Sophie Sallander
Datum:	2013-05-13
Ämnesord	<b>Dubbelbeskattningsavtal, artikel 17, OECD, artister och idrottsmän, EU, direkt beskattning, fri rörlighet, informationsutbyte</b>

---

### Sammanfattning

Direkt skatt faller utanför EU:s kompetensområde men trots det har EU ett indirekt stort inflytande på medlemsländernas skatteregler. Medlemsstaterna får sluta skatteavtal mellan sig utan inverkan av EU, men bestämmelserna i skatteavtalen får inte strida mot EU-rätten, däribland bestämmelserna om fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital. Sverige och de flesta övriga EU-länder är även medlemmar i OECD. De skatteavtal som är slutna mellan EU:s medlemsländer är därför i stor utsträckning utformade enligt OECD:s modellavtal. Enligt OECD:s modellavtal beskattas inkomster från rörelse och tjänst, enligt huvudregeln i artikel 7 och 15, i hemviststaten. Endast i undantagsfall övergår beskattningsrätten till källstaten. Enligt artikel 17 beskattas dock inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter alltid i källstaten. Det hindrar inte att samma inkomst även beskattas i artistens eller idrottsmannens hemviststat. De olika fördelningsartiklarna medför att artister och idrottsmän behandlas annorlunda i förhållande till andra yrkesverksamma personer. Tillämpningen av artikel 17 medför att artister och idrottsmän i större utsträckning blir utsatta för dubbelbeskattning och drabbas av administrativa bördor samt får en minskad tillgång till likvida medel, i jämförelse med personer som omfattas av artikel 7 och 15.

Uppsatsförfattaren menar att det är oklart om tillämpningen av en skatteavtalsbestämmelse motsvarande artikel 17 i OECD:s modellavtal utgör ett hinder mot rätten till fri rörlighet inom EU. Om bestämmelsen utgör ett hinder kan den sannolikt rätt-

färdigas med hänsyn till skydd för effektiv skattekontroll och skatteuppbörd. Bestämmelsen bör dock bedömas gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med bestämmelsen, särskilt med hänsyn till möjligheterna till informationsutbyte genom direktiv 2011/16/EU.

## Master Thesis in Commercial and Tax Law

Title: Free movement of Artists and Sportsmen within EU – Is withholding tax on income derived by artists and sportmen under article 17 of the OECD Model Tax Convention in conformity with the right to free movement?

Author: Sophie Landgren

Tutor: Ann-Sophie Sallander

Date: 2013-05-13

Subject Heading: **Double Tax Treaty Convention, article 17, OECD, artists and sportmen, EU, direct taxation, free movement, exchange of information**

---

### **Abstract**

Although, direct tax remains within each member state's sovereignty, EU has an indirect influence on Member States' direct tax rules. Member States may conclude tax treaties with each other without intervention by EU. However, the provisions must be in conformity with EU law, which includes the free movement of goods, persons, services and capital. Most of the EU Member States, including Sweden, are also members of OECD. Therefore, most of the tax treaties concluded between EU Member States are in conformity with the OECD Model Tax Convention. Article 7 and 15 of the Model Convention states that income derived by a resident of a contracting state, in respect of business profits or an employment, exercised in the other contracting state shall be taxable only in that first-mentioned state. Only exceptionally, the taxable right is transferred to the other state. Article 17 states that, income derived by an artists or sportsman resident of a contracting state from activities in the other contracting state may be taxed in that other state. However, the state of residence may still impose tax on the same income. This result in artists and sportsmen more frequently being subject to double taxation, administrative burdens and having less cash equivalents.

The author of the thesis is of the opinion that, it is uncertain whether the application of a tax treaty provision in conformity with article 17 of the OECD Model Tax Con-

vention constitutes a hindrance to the free movement within EU. If the article hinders the free movement, such hindrance is probably justified with regard to effective fiscal supervision and collection of taxes. However, the measure goes beyond what is necessary to achieve the aim, especially with regard to the possibilities to exchange information through Directive 2011/16/EU.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Introduktion .....</b>	<b>2</b>
1.1	Bakgrund.....	2
1.2	Syfte.....	4
1.3	Avgränsning .....	5
1.4	Metod och material.....	8
1.4.1	Övergripande metod .....	8
1.4.2	EU-rätt .....	9
1.4.3	OECD:s modellavtal .....	11
1.4.4	Förhållandet mellan skatteavtalsrätt och EU-rätt .....	11
1.4.5	Studien av förekomsten av artistklausuler i enskilda skatteavtal .....	15
1.4.6	Uppsatsens analys .....	16
1.5	Disposition.....	17
<b>2</b>	<b>Förekomsten av artistklausuler i enskilda skatteavtal mellan EU:s medlemsländer .....</b>	<b>18</b>
2.1	Inledning.....	18
2.2	Förekomsten av artistklausuler i svenska skatteavtal.....	18
2.3	Molenaars undersökning – en bredare utblick.....	21
2.4	Sammanfattning och reflektion.....	21
<b>3</b>	<b>OECD:s modellavtal – artikel 17 i förhållande till artikel 7 och 15.....</b>	<b>23</b>
3.1	Inledning.....	23
3.2	Artikel 7 Inkomst av rörelse .....	23
3.3	Artikel 15 Inkomst av tjänst .....	24
3.4	Artikel 17 Artister och idrottsmän.....	25
3.4.1	Innehåll .....	25
3.4.2	Vem är artist eller idrottsman? .....	26
3.4.3	Vilka inkomster omfattas? .....	27
3.4.4	Vad skiljer beskattning enligt artikel 17 från beskattning enligt artikel 7 och 15? .....	27
3.4.5	Varför en särskild fördelningsartikel för artister och idrottsmän? .....	28
3.5	Sammanfattning och reflektion .....	31
<b>4</b>	<b>Rätten till fri rörlighet mellan EU:s medlemsstater .....</b>	<b>34</b>
4.1	Inledning.....	34
4.2	Förbud mot diskriminering.....	34
4.3	Förbud mot icke-diskriminerande restriktioner .....	36
4.4	Tillämpar EUD en diskriminerings- eller restriktionsanalys? .....	37
4.5	Grunder för att rättfärdiga bestämmelser som strider mot rätten till fri rörlighet .....	40
4.5.1	Inledning .....	40
4.5.2	Rättfärdigande i fördraget .....	41
4.5.3	Rättfärdigande enligt rule-of-reason doktrinen.....	42
4.6	Sammanfattning och reflektion .....	46

<b>5</b>	<b>Analys .....</b>	<b>48</b>
5.1	Inledning.....	48
5.2	Ställningstaganden.....	49
	5.2.1 Omfattas artikel 17 av den fria rörlighetsbestämmelsen? .....	49
	5.2.2 Utifrån vilket perspektiv bör artikel 17 prövas? .....	50
	5.2.3 Vilka potentiella hinder mot den fria rörligheten orsakas av artikel 17? .....	52
5.3	Är tillämpningen av artikel 17 förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen?.....	53
5.4	Finns det möjligheter att rättfärdiga sådan källstatsbeskattning? .....	61
5.5	Är tillämpningen av artikel 17 proportionerlig, eller utgör möjligheterna till informationsutbyte en mindre inskränkande åtgärd?.....	65
5.6	Sammanfattning och reflektion .....	69
<b>6</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>71</b>
	<b>Källförteckning.....</b>	<b>73</b>

## Tabell

<b>Tabell 1:</b> Förekomsten av en artistklausul i Sveriges skatteavtal med övriga EU-länder .....	19
--	----

## Förkortningslista

EG-fördraget	Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
EUD	Europeiska Unionens Domstol
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt
f	och följande sida
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
s	sidan
SN	Skattenytt
SvJT	Svensk Juridisk Tidning
SvSkt	Svensk Skattetidning
TfR	Tidskrift for Rettsvitenskap



# I Introduktion

## I.1 Bakgrund

Skatt är varje lands interna angelägenhet och de nationella skattereglerna utformas enligt olika principer i olika länder. Divergensen av principer som nationella beskattningssystem bygger på kan ge upphov till situationer där två (eller flera) länder gör anspråk på att beskatta en person, under samma tidsperiod, för samma inkomst.<sup>1</sup> Ett sådant överlappande skatteanspråk benämns internationell juridisk dubbelbeskattning (fortsättningsvis: dubbelbeskattning).<sup>2</sup>

Dubbelbeskattning bedöms ha skadlig inverkan på handeln av varor och tjänster samt rörelsen av kapital, teknologi och människor.<sup>3</sup> Sedan slutet av 1800-talet har länder därför slutit internationella överenskommelser att tillämpa i sådana situationer.<sup>4</sup> Efter första världskriget ökade globaliseringen och intresset för att sluta dubbelbeskattningsavtal (fortsättningsvis: skatteavtal) för att lindra dubbelbeskattning och hindra skatteflykt växte.<sup>5</sup>

För att underlätta och stimulera slutande av skatteavtal skapades modeller som stöd för utformningen av enskilda avtal.<sup>6</sup> År 1963 presenterade den internationella organisationen Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) den första versionen av det modellavtal som de flesta skatteavtal idag är utformade efter.<sup>7</sup> Modellavtalet innehåller artiklar som anger hur beskattningsrätten ska fördelas mellan de inblandade länderna när en dubbelbeskattningssituation uppstår. Inkomst av rörelse och inkomst av enskild tjänst fördelas enligt artikel 7 respektive 15 i OECD:s modellavtal. Därutöver finns särregleringar för vissa inkomster och verksamheter. Denna uppsats uppmärksammar särregleringen i artikel 17, inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter.

---

<sup>1</sup> Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, upplaga 3:1, Studentlitteratur, Lund, 2012, s. 24 f.

<sup>2</sup> OECD:s Model Tax Convention on Income and on Capital, full version (as it read on 22 July 2010), kommentar till Article 23A och 23 B, p. 3.

<sup>3</sup> OECD:s modellavtal, Introduktionsavsnittet, p. 1.

<sup>4</sup> Amatucci, Andrea, *International Tax Law*, andra upplagan, Kluwer Law International, Nederländerna, 2012, s. 162.

<sup>5</sup> Amatucci, A., *International Tax Law*, 2012, s. 162 och 164.

<sup>6</sup> Amatucci, A., *International Tax Law*, 2012, s. 162.

<sup>7</sup> OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963), 30 July 1963.

I svenska skatteavtal förekommer olika begrepp som åsyftar på idrottsman, exempelvis sportutövare och idrottsutövare. Tillämpningen av olika begrepp beror på att de enskilda avtalen slutits olika år och att den engelska benämningen som använts i olika versioner av modellavtalet har varierat.<sup>8</sup> I uppsatsen används genomgående begreppet idrottsman enbart av stilistiska skäl. Det valda begreppet omfattar självklart även kvinnliga idrottsutövare.

Enligt artikel 17 beskattas artisters och idrottsmäns inkomster alltid i källstaten, oavsett vad som stadgas i artikel 7 och 15. Det saknar betydelse om ersättningen för ett framträdande tillfaller artisten eller idrottsmannen personligen eller om ersättningen tillfaller ett företag, i båda fallen uttas källskatt.<sup>9</sup> Det utesluter dock inte att även hemviststaten har anspråk på att beskatta samma inkomst. Särregleringen i artikel 17 medför att artister och idrottsmän i större utsträckning blir utsatta för dubbelbeskattning i jämförelse med personer som omfattas av artikel 7 och 15.<sup>10</sup>

Uppsatsförfattaren ställer sig frågan varför, ur beskattningssynpunkt, inkomster från artister och idrottsmäns verksamheter inte behandlas på samma sätt som inkomster från rörelse och tjänst? OECD presenterade 1987 en rapport<sup>11</sup> beträffande beskattningen av artister och idrottsmän och försvarade särregleringen i artikel 17 med att: *"Travel, entertainment and various forms of ostentation are inherent in the business and there is a tendency to be represented by adventurous but not very good accountants"*<sup>12</sup>. Utifrån citatet framstår särregleringen bero på subjektiva åsikter om att artister och idrottsmän är oärliga personer som inte tar hänsyn till redovisnings- och skattskyldighet. Artikeln är omdiskuterad och kritiker ifrågasätter syftet med att i skatteavtal ha en särreglering för inkomst från sådan verksamhet samt kritiserar artikelns förenlighet med EU-rätten.<sup>13</sup> Tyngdpunkten av kritiken avser tolkningsproblem av specifika begrepp i artikeln och att vissa avsnitt bedöms vara oförenliga med EU-rätten, till

---

<sup>8</sup> Jämför till exempel: Lag (1995:1504) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta och Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland.

<sup>9</sup> Artikel 17 i OECD:s modellavtal.

<sup>10</sup> Jämför artikel 7 och 15 med artikel 17 i OECD:s modellavtal.

<sup>11</sup> OECD Report: *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, (27 March 1987).

<sup>12</sup> OECD Rapport, *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, p. 8.

<sup>13</sup> Se exempelvis: Molenaar, Dick, *Taxation of International Performing Artistes*, IBFD Academic Council Doctoral Series, volume 10, Nederländerna, 2005 och Sandler, Daniel, *Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)* ed. by Lang, Michael, Pistone Pasquale, Schuch, Josef, Staringer, Claus, i *Source versus Residence Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, Kluwer Law International, Nederländerna, 2008, s. 215-245.

exempel genom att artister och idrottsmän blir utsatta för en mer betungande beskattning än andra skattesubjekt.<sup>14</sup>

Frågan om skatteavtalsbestämmelsens förenlighet med EU-rätten uppkommer i och med att ett större antal av OECD:s medlemsländer, inklusive Sverige, också är medlemmar i Europeiska Unionen (EU).<sup>15</sup> EU:s medlemsstater måste följa EU:s lagstiftning, vilket bland annat innebär att den fria rörlighetsbestämmelsen måste respekteras.<sup>16</sup> Med den fria rörlighetsbestämmelsen åsyftar uppsatsförfattaren den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital. Huruvida det är förenligt med den fria rörlighetsbestämmelsen att tillämpa en skatteavtalsbestämmelse motsvarande artikel 17 i enskilda skatteavtal har inte prövats av Europeiska Unionens Domstol (EUD). Artikeln har nämnts i ett flertal rättsfall, men EUD har i dessa mål endast prövat om nationella interna bestämmelser, som stadgar uttag av källskatt på inkomst från artister och idrottsmän verksamheter, är förenligt med den fria rörligheten.<sup>17</sup>

Uppsatsförfattaren instämmer med kritikernas åsikt gällande eventuell oförenlighet med EU-rätten, men anser att problematiken måste höjas en nivå och inriktas på hela artikelns förenlighet med EU-rätten, istället för på specifika begrepp och avsnitt. Dessutom bör skatteavtalsbestämmelsens förenlighet med EU-rätten prövas eftersom endast nationella interna regler tidigare prövats. Uppsatsförfattaren undrar om det är förenligt med EU-rätten att utifrån subjektiva bedömningar peka ut en viss grupp yrkesverksamma personer och utifrån det göra skillnad mellan dem och övriga yrkesverksamma personer vid allokering av beskattningsrätten?

## 1.2 Syfte

Det övergripande syftet med uppsatsen är att utreda om det är förenligt med den EU-rättsliga bestämmelsen om fri rörlighet att källstatsbeskatta inkomster som tillfaller perso-

---

<sup>14</sup> Se exempelvis Molenaar, D., *Taxation of International Performing Artists*, 2005, s. 227 och 260 f, Grams, Harald, Molenaar, Dick, *Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union*, European Taxation, 2007, s. 64.

<sup>15</sup> Jämför <http://www.oecd.org/general/listofocdmembercountries-ratificationoftheconventionontheoecd.htm>, Hämtad 2013-05-02 med [http://europa.eu/about-eu/countries/membercountries/index\\_sv.htm](http://europa.eu/about-eu/countries/membercountries/index_sv.htm) Hämtad 2012-05-02

<sup>16</sup> Mål 6/64 Costa mot E.N.E.L.

<sup>17</sup> Se exempelvis mål C-234/01 Gerritse, mål C-290/04 Scorpio, mål C-345/04 Centro och mål C-498/10 X NV

ner i vissa yrkesprofessioner, i högre utsträckning än andra personer. Syftet fokuseras till en utredning av artikel 17 i OECD:s modellavtal, det vill säga källstatsbeskattning av artister och idrottsmän, och artikelns förhållande till den fria rörlighetsbestämmelsen. Utredningen genomförs utifrån följande delfrågor:

1. Innehåller Sveriges skatteavtal med övriga EU-länder en särskild artikel som medger källstatsbeskattning av artister och idrottsmän?
2. Under förutsättning att Sveriges skatteavtal innehåller en sådan artikel, är tillämpningen av en sådan artikel förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen?
3. Under förutsättning att sådan källstatsbeskattning inte är förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen, är det möjligt att rättfärdiga sådan källstatsbeskattning?
4. Under förutsättning att sådan källstatsbeskattning kan rättfärdigas, är tillämpningen av artikel 17 proportionerlig, eller utgör möjligheterna till informationsutbyte en mindre inskränkande åtgärd?

### **1.3 Avgränsning**

För att uppfylla uppsatsens syfte görs inledningsvis en studie av de skatteavtal Sverige har slutit med andra EU-länder. Studien begränsas till att endast påvisa förekomsten av en artistklausul i dessa avtal samt i förekommande fall klausulens överensstämmelse med artikel 17 i OECD:s modellavtal. Studiens begränsning förklaras av att syftet med studien endast är att påvisa vidden av uppsatsens syfte och frågeställning, val av material samt, om källstatsbeskattning bedöms oförenlig med EU-rätten, utbreddheten av det uppkomna problemet. En fullständig studie skulle innebära att alla skatteavtal mellan alla EU-länder skulle behöva studeras. Av hänsyn till uppsatsens omfattning görs inte någon fullständig studie, istället återges delar av en tidigare undersökning gjord av Molenaar år 2004.

Vidare innehåller uppsatsen en utredning av artikel 17 i OECD:s modellavtal, vilket utgör ett undantag till artikel 7 och 15 i samma modell. Modellavtalet innehåller ett flertal fördelingsartiklar som medger källstatsbeskattning av vissa inkomster och personer. Uppsatsens syfte begränsas till att endast omfatta källstatsbeskattning av yrkesgrupperna artister och idrottsmän. Avgränsningen görs med hänsyn till uppsatsförfattarens intresse samt av utrymmesskäl. Utöver källstatsbeskattning av inkomster från artister och idrottsmän (artikel 17) medger modellavtalet källstatsbeskattning av styrelseledamöters arvoden (artikel 16). Artikel 16 ligger utanför uppsatsens syfte, men det är möjligt att uppsatsens utredning och analys

även kan appliceras på särregleringen för denna yrkesgrupp. För att avgöra om artikel 16 är förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen måste dock syftet med artikel 16 utredas och analyseras i förhållande till den fria rörlighetsbestämmelsen. I denna uppsats saknas utrymme att göra en sådan utredning och analys.

Det bör även framhållas att tillämpningen av artikel 17 är, till skillnad från artikel 7, oberoende av förekomsten av fasta driftställen (artikel 5). Förekomsten av rörelser genom ett fast driftställe bland artister och idrottsmän bedöms inte heller vara en utbredd etableringsform och därför omfattar uppsatsen inte sådana situationer.

Uppsatsen omfattar inte metodartiklarna i modellavtalet, även om dessa artiklar har avgörande betydelse i en dubbelbeskattningssituation. Tillämpningen av skatteavtal kan inte alltid undanröja dubbelbeskattning, men i varje fall lindra den. Uppsatsens syfte är att utreda artikel 17 och eventuell oförenlighet med den fria rörlighetsbestämmelsen. Oförenlighet kan föreligga oavsett om metodartiklarna lindrar eller helt undanröjer dubbelbeskattning. För att uppfylla uppsatsens syfte är det därför inte nödvändigt att låta uppsatsen omfatta även metodartiklarna.

I uppsatsens analys besvaras frågan om tillämpning av artikel 17 i enskilda skatteavtal mellan EU-länder är förenligt med den fria rörlighetsbestämmelsen. Skulle tillämpning av en skatteavtalsbestämmelse motsvarande artikel 17 finnas stå i strid med någon av de fria rörligheterna måste även möjligheterna att rättfärdiga en sådan oförenlighet utredas. Utifrån uppsatsens syfte och formuleringen av delfråga tre avgränsas uppsatsen till att enbart beskriva och analysera av EUD accepterade rättfärdigande grunder. Av utrymmesskäl och relevans beskrivs och analyseras inte alla av de grunder som EUD principiellt accepterat. OECD menar att bestämmelsen om källstatsbeskattning av inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter i utlandet motiveras av praktiska svårigheterna för myndigheter att utöva en effektiv beskattning i hemviststaten. OECD menar också att bestämmelsen har till syfte att motverka skatteundandragande beteende samt överträdelse av skattskyldigheten då OECD anser att artister och idrottsmän har ett beteende där de undanhåller att deklarerat inkomster de haft i andra länder. Det framstår som logiskt att därför pröva om bestämmelsen kan rättfärdigas med hänsyn till (1) skydd för effektiv skattekontroll och skatteuppbörd, och (2) för att motverka skatteundandragande beteende.

Vid utredning och analys av ett möjligt rättfärdigande utreds om möjligheterna till informationsutbyte utgör en mindre inskränkande åtgärd i jämförelse med källstatsbeskattning.

Valet att endast analysera möjligheterna till informationsutbyte görs på grund av att OECD presenterade en rapport år 1987 där möjligheterna till informationsutbyte diskuterades, men organisationen ansåg då att det var för tidigt att enbart förlita sig på informationsutbyte.<sup>18</sup> Valet påverkas också av att kritiker anser att artikel 17 i OECD:s modellavtal radikalt bör förändras och menar att möjligheterna till informationsutbyte skulle kunna ersätta källstatsbeskattning.<sup>19</sup> Inom EU finns direktiv som stadgar möjligheterna till informationsutbyte. OECD anser också att dess medlemsländer ska ha en särskild bestämmelse i enskilda skatteavtal beträffande informationsutbyte.<sup>20</sup> För att besvara delfråga fyra tillämpas i uppsatsen enbart de EU-rättsliga möjligheterna till informationsutbyte och av de EU-rättsliga möjligheterna används endast direktiv 2011/16/EU<sup>21</sup>. Det saknas utrymme att även inkludera de skatteavtalsrättsliga möjligheterna i uppsatsen. EU:s bestämmelser om informationsutbyte tillämpas eftersom de har bindande karaktär för alla EU:s medlemsländer, i jämförelse med OECD som enbart rekommenderar en bestämmelse om informationsutbyte i enskilda skatteavtal.<sup>22</sup> EU har medel att säkerställa att medlemsländerna följer bestämmelser i ett direktiv, men det skulle inte vara möjligt för EU att bestämma att dess medlemsländer, i skatteavtal mellan sig, ska tillämpa bestämmelsen om informationsutbyte som rekommenderas i OECD:s modellavtal.

Direktiv 2001/44/EG om ömsesidigt bistånd vid indrivning av skatter analyseras inte eftersom det ligger utanför uppsatsens syfte.<sup>23</sup> Direktivet diskuteras i flera för uppsatsen relevanta rättsfall men EUD prövar då om uppbördsmetoden, att enligt nationella interna regler innehålla källskatt i källstaten istället för att driva in källskatt genom tillämpning av information från behörig myndighet i skattesubjektets hemviststaten, är förenlig med den fria rörligheten. Uppsatsen behandlar inte uppbördsmetoden för källskatt utan istället om uttag av källskatt överhuvudtaget är förenligt med den fria rörligheten.

---

<sup>18</sup> OECD Rapport, *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, p. 105-107.

<sup>19</sup> Se bland andra Molenaar, Dick, Grams, Harald, *The Critical Need for Reform of Article 17 (Artists and Sportsmen) of the OECD Model Tax Treaty*, *Tax Management International Journal*, 2011, s. 95-102.

<sup>20</sup> Artikel 26 OECD:s modellavtal

<sup>21</sup> Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, OJ L 64/1, 11.3.2011.

<sup>22</sup> Artikel 288 FEUF och OECD:s modellavtal, Introduktionsavsnittet, p. 3.

<sup>23</sup> Rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 om ändring av direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter, OJ L 175, 28.6.2001.

## I.4 Metod och material

### I.4.1 Övergripande metod

Uppsatsens deskriptiva avsnitt, kapitel 3 och 4, skrivs utifrån en rättdogmatisk metod. Rättdogmatik innebär en beskrivning av gällande rättsregler på olika områden och dessa områdets struktur.<sup>24</sup> En rättdogmatisk metod kan därför, genom tillämpning av de rättskällor som ingår i rättskällevärdet, användas för att fastställa gällande rätt.<sup>25</sup>

I rättskällevärdet ingår förutom de traditionella svenska rättskällorna, lag, förarbete, praxis och doktrin, numera även EU-rätt, men vilka rättskällor som ingår i rättskällevärdet och som bör beaktas vid tillämpning av den rättdogmatiska metoden är inte statisk.<sup>26</sup> Den rättdogmatiska metoden kan ha olika betydelse och innebörd men i denna uppsats åsyftas tillämpning av rättskällor enligt en hierarkisk ordning, som rättskällevärdet förespråkar.<sup>27</sup> Eftersom uppsatsens syfte har stark internationell anknytning tillämpas de traditionella svenska rättskällorna endast i liten utsträckning, däremot vidhålls den hierarkiska behandlingen av i uppsatsen använda rättskällor. Svensk lag, förarbete och praxis tillämpas endast för att exemplifiera påståenden. EU-rätt och skatteavtalsrätt är de två stora områdena som ingår i uppsatsens utredning, normhierarkin mellan dessa två områden är inte given och klargörs därför i avsnitt 1.4.4. Vilka rättskällor som används och tillämpad hierarki mellan dem redogörs för inom respektive område i avsnitt 1.4.2 och 1.4.3.

Den rättdogmatiska metoden tillämpas inte på avsnitt 4.4 eller kapitel 5. Avsnittet och kapitlet innehåller *de lege ferenda* resonemang (hur något borde vara) vilket medför att den rättdogmatiska metoden inte är ett lämpligt arbetssätt.

I avsnitt 4.4 frångås den rättdogmatiska metoden med hänsyn till att EUD:s resonemang vid tolkning av den fria rörligheten inte är enhetligt och delvis motsägelsefullt. I avsnittet klargörs hur EUD tolkar den fria rörlighetsbestämmelsen genom en analys av EUD:s reso-

---

<sup>24</sup> Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, SvJT, 2005, s. 249.

<sup>25</sup> Sandgren, Claes, *Debatt är Rättdogmatiken dogmatisk?*, TfR, 2005, s. 649.

<sup>26</sup> Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare Ämne, material, metod och argumentation*, andra upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2007, s. 36 f.

<sup>27</sup> Peczenik, A., *Juridikens allmänna läror*, SvJT, 2005, s. 249, Sandgren, C., *Debatt är Rättdogmatiken dogmatisk?*, TfR, 2005, s. 649 och Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare Ämne, material, metod och argumentation*, 2007, s. 37.

nemang i ett flertal rättsfall. Doktrin tillämpas för att avgöra vikten av skillnaderna, samt för att förklara vilket resonemang som uppsatsförfattaren använder i uppsatsens analys.

I kapitel 5 används en juridisk analysmetod vilket innebär att det material som tas fram för att beskriva gällande rätt analyseras i syfte att besvara ställda rättsfrågor.<sup>28</sup> I analysen tolkas den fria rörlighetsbestämmelsen för att avgöra om tillämpningen av artikel 17 i OECD:s modellavtal är förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen. Vid tolkning av EU-rätt kan olika tolkningsmetoder användas. EUD tillämpar främst en teleologisk tolkningsmetod där ändamålet med den EU-rättsliga bestämmelsen är av central betydelse, vilken ska tolkas i sitt sammanhang och utifrån de syften som bestämmelsen tjäna.<sup>29</sup> Eftersom EUD:s praxis har stort inflytande vid tolkning av bestämmelser på området direkt skatt är det logiskt att uppsatsens analys utgår från den beskrivna tolkningsmetod som EUD främst tillämpar.

Merparten av använda källor är skrivna på engelska och eftersom uppsatsen skrivs på svenska kan vissa översättningsproblem uppstå. Översättningar i uppsatsen är författarens egna, men i den mån svenska översättningar finns beaktas dessa. Engelska begrepp eller förklaringar som bedöms vara svåra att översätta med bibehållen korrekt innebörd citeras.

#### **1.4.2 EU-rätt**

För att uppfylla uppsatsens syfte utreds hur den fria rörlighetsbestämmelsen ska tolkas på det direkta beskattningsområdet. Utredningen görs genom tillämpning av EU-rättsliga rättskällor, vilka tillämpas i hierarkisk ordning.<sup>30</sup> I denna uppsats tillämpas rättskällorna i den hierarkiska ordning som de nämns och beskrivs i detta avsnitt.

EU-rätten består av både bindande och oskrivna rättskällor. De bindande rättskällorna som tillämpas i uppsatsen är Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (FEUF) och i viss mån direktiv.<sup>31</sup> Direktiv utgör sekundärrätt, i förhållande till FEUF som utgör primär

---

<sup>28</sup> Melander, Jan, Samuelsson, Joel, *Tolkning och tillämpning*, Iustus Förlag, Uppsala, 2005, s. 108.

<sup>29</sup> Se exempelvis mål 283/81 CILFIT, p. 20, Hettne, Jörgen, Otken Eriksson, Ida, *Eu-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2005, s. 81 och rättsfall i fotnot 3 samt Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, *EU Skatterätt*, tredje upplagan, Iustus Förlag, Uppsala, 2011, s. 47 f.

<sup>30</sup> Hettne, J., Otken E., I., *EU-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2005, s. 24.

<sup>31</sup> Hettne, J., Otken E., I., *EU-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2005, s. 24-26.



rätt, och härleds ur den kompetens som medlemsstaterna överlätit till EU genom FEUF.<sup>32</sup> EUD:s praxis räknas till de oskrivna rättskällorna och tillämpas i stor utsträckning i uppsatsen för att tolka den fria rörligheten. Det stora utrymmet för EUD:s praxis förklaras av att förekomsten av EU-rättsligt bindande lagstiftning på det direkta beskattningsområdet är starkt begränsad.<sup>33</sup> EUD:s avgöranden är formellt sett inte bindande mer än i det enskilda fallet men domstolen hänvisar ofta till tidigare egna avgöranden och utvecklar det rättsliga resonemanget den tidigare påbörjat, vilket ger EUD:s domar ett påtagligt prejudikatsvärde.<sup>34</sup>

Urvalet av de rättsfall som behandlas i uppsatsens görs genom sökningar bland EUD:s domar i IBFD Tax Research Platform där olika sökord och kombinationer av sökord används. Samtliga rättsfall i sökningarna studeras och de rättsfall som EUD återkommande refererar till väljs. Uppsatsförfattaren menar att tolkningsmönster från tidigare domar som EUD återkommande upprepar i senare domar får antas utgöra det huvudsakliga mönstret för hur den fria rörlighetsbestämmelsen ska tolkas. Vid valet av rättsfall gör uppsatsförfattaren ingen åtskillnad på vilken av de fria rörligheterna EUD tolkat, eftersom EUD har ett liknande tillvägagångssätt för att tolka alla de fria rörligheterna.<sup>35</sup> Grundläggande argumentationsmönster och principer som tillämpas vid tolkning av alla de fria rörligheterna har exempelvis utvecklats vid tolkning av den fria rörligheten för varor och etableringsfriheten.<sup>36</sup> EUD har sedan tillämpat samma tolkningsmönster vid tolkning av någon av de andra fria rörligheterna.<sup>37</sup> Den samstämmiga tolkningen beror också på att flera av de fria rörligheterna är nära förbundna med varandra.<sup>38</sup>

---

<sup>32</sup> Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka, Vogel, Hans-Heinrich, *Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, elfte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2010, s. 64 f.

<sup>33</sup> Hettne, J., Otken E., I., *EU-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2005, s. 30.

<sup>34</sup> Bernitz, U. m.fl., *Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Stockholm, 2010, s. 68.

<sup>35</sup> Metzler, Vanessa E., *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, ed. by Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef, Staringer, Claus, i *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde Verlag, Österrike, 2008, s. 41.

<sup>36</sup> Exempelvis utvecklades rule-of-reason doktrinen i mål 8-74 och proportionalitetsprincipen förklarades utförligt i mål C-196/04 Cadbury Schweppes till vilket EUD ofta refererar.

<sup>37</sup> Se exempelvis mål C-55/94 Gebhard.

<sup>38</sup> Hilling, Maria, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, Iustus Förlag, Uppsala, 2005, s. 132 f.

Generaladvokatens förslag till domstolsavgörande används också för att beskriva tolkningen av den fria rörlighetsbestämmelsen. Generaladvokatens tolkning är inte bindande men förslagen till avgörande innehåller ofta mer utförlig argumentation och viktiga synpunkter avseende tolkning av EU-rättsliga bestämmelser. Doktrin används i uppsatsen som ett komplement till övriga rättskällor för att förklara och förtydliga bestämmelser och tolkningar.<sup>39</sup>

### **1.4.3 OECD:s modellavtal**

Till varje artikel i modellavtalet finns detaljerade kommentarer som förklarar hur artikeln bör tolkas. I takt med att modellavtalet har förnyats har även kommentarerna uppdaterats.<sup>40</sup> Kommentarererna fungerar som guide vid tolkning av modellavtalets artiklar och utgör också en erkänd källa vid tolkning av enskilda skatteavtal.<sup>41</sup> För uppsatsen relevanta artiklar i modellavtalet redogörs därför för med stöd av OECD:s kommentarer. Tidigare versioner av modellavtalet med tillhörande kommentarer studeras med hänsyn till att artikel 17 fanns redan i det första modellavtalet från år 1963 och artikeln har därefter uppdaterats över tiden i takt med samhälleliga förändringar. En rapport som presenterades innan avgörande ändringar i artikel 17 genomfördes studeras, eftersom det i denna rapport finns förklaringar till varför artikeln infördes och fortsatt tillämpas. I uppsatsen utgör material från OECD den primära källan för att beskriva relevanta artiklar i modellavtalet, men eftersom omfånget av material är begränsat tillämpas även doktrin för att ge en bredare förklaring till varför artikel 17 tillämpas och vilka konsekvenser det kan ge upphov till.

### **1.4.4 Förhållandet mellan skatteavtalsrätt och EU-rätt**

Uppsatsens syfte samt dess delfrågor är beroende av att skatteavtal som EU:s medlemsländer sluter eller har slutit med varandra omfattas av EU-rätten. Skatteavtalsrätt och EU-rätt är två separata rättsområden. Området direkt skatt ligger utanför EU:s kompetensområde och skatteavtal har en särställning i staters interna rättsystem, vilket innebär att det inte är

---

<sup>39</sup> Hettne, J., Otken E., I., *EU-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättsstillämpning*, 2005, s. 70 och 72-73.

<sup>40</sup> OECD:s modellavtal, Introduktionsavsnittet, p. 28-29.

<sup>41</sup> För tillämpning vid tolkning av enskilda skatteavtal i svensk domstol se exempelvis RÅ 1996 ref. 84. Det följer även av OECD:s modellavtal, se Introduktionsavsnittet, p. 15, samt är en rådande uppfattning inom internationell doktrin, se exempelvis Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, tredje upplagan, Kluwer Law International, Storbritannien, 1997, s. 43-47 och Amatucci, A., *International Tax Law*, 2012, s. 170 f.

givet vilken påverkan EU-rätten har på skatteavtalsrätten.<sup>42</sup> Avsnittet syftar därför till att kort redogöra för hur EU-rätt och skatteavtalsrätt förhåller sig till varandra.

Eftersom området direkt beskattning ligger utanför EU:s kompetensområde kan EU:s medlemsstater utan direkt inblandning av EU tillämpa skattavtal mellan sig samt sluta nya skatteavtal mellan sig.<sup>43</sup> Sådana internationella överenskommelser utgör inte en del av EU-rätten även om avtalet är slutet mellan två medlemsstater.<sup>44</sup> I artikel 351 FEUF stadgas att bestämmelser i fördragen inte ska påverka rättigheter och förpliktelser som följer av ett avtal som två medlemsstater slutit före den 1 januari 1958 eller före staternas inträde i EU (hädanefter: gamla skatteavtal). I den mån sådana avtal inte är förenliga med fördragen ska de avtalsslutande medlemsstaterna däremot vidta åtgärder för att undanröja oförenligheten.<sup>45</sup> Vogel anser att det är obestridligt att gemenskapsrättsliga bestämmelser äger företräde framför gamla internationella avtal, exempelvis skatteavtal.<sup>46</sup> Ställningstagandet görs med stöd av artikel 351 FEUF samt med hänvisning till utgången i två EU-rättsliga mål där ett tull- och handelsavtal slutet före EU-fördragets ikraftträdande ansågs strida mot de senare tillkomna EU-rättsliga bestämmelserna.<sup>47</sup> Uppsatsförfattaren anser att fördragets ordalydelse klargör att gemenskapsrätten ska ges företräde framför gamla skatteavtal. Vad som gäller för skatteavtal som slutits efter den 1 januari 1958 eller efter en stats inträde i EU (hädanefter: nya skatteavtal) följer inte av fördragen.

I målen *Gilly*<sup>48</sup> och *Kerckhaert-Morres*<sup>49</sup> prövade EUD om bestämmelser i nya skatteavtal var förenliga med EU-rätten. I målet *Gilly* ansåg domstolen att skatteavtalet inte stred mot EU-rätten. Den merbeskattning som uppstod var endast en ogynnsam konsekvens av utövan- det av den fria rörligheten. De två länderna i fråga tillämpade olika skattesatser och merbe-

---

<sup>42</sup> För svensk synvinkel se exempelvis RÅ 2008 ref. 24 samt Dahlberg, Mattias, Regeringsrätten och de folk- rättsliga skatteavtal, SN, 2008 s. 482-489, samt ur en europeisk synvinkel Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, 2012, s. 634-643.

<sup>43</sup> Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, fjortonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2012, s. 663 f.

<sup>44</sup> Ståhl, K. m.fl., *EU skatterätt*, 2011, s. 27.

<sup>45</sup> Artikel 351 FEUF (artikel 234 EG-fördraget).

<sup>46</sup> Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 1997, s. 74 f.

<sup>47</sup> Case 10/61 Commission v. Italy och mål 266/81 SIOT.

<sup>48</sup> Mål C-336/96 *Gilly*.

<sup>49</sup> Mål C-513/04 *Kerckhaert-Morres*.

skattning uppstod som ett led i att de båda länderna parallellt utövade sin beskattningsrätt.<sup>50</sup> Domstolen underströk att syftet med skatteavtal är att undvika att samma inkomst beskattas två gånger, men syftet är däremot inte att säkerställa att merbeskattning undviks.<sup>51</sup> Liknande argumentation fördes i Kerckhaert-Morres där merbeskattning inte heller bedömdes strida mot EU-rätten.<sup>52</sup>

I målen *de Groot*<sup>53</sup> och *Saint-Gobain*<sup>54</sup> prövade EUD också om bestämmelser i nya skatteavtal var förenliga med EU-rätten. I målet *de Groot* ansåg domstolen, till skillnad från i målet *Gilly*, att den merbeskattning som uppstod till följd av tillämpningen av skatteavtalet i fråga stred mot gemenskapsbestämmelserna.<sup>55</sup> Nackdelen som uppstod bedömdes utgöra ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare. Domstolen ansåg att nackdelen inte berodde på skillnader i två länders parallella utövning av sin beskattningsrätt, utan i det fallet hade merbeskattningen sitt ursprung i det ena landets interna beskattningsregler.<sup>56</sup> I målet *Saint-Gobain* behandlade EUD nationella interna regler och skatteavtalsbestämmelser på samma sätt och anförde att bestämmelserna i målet stred mot etableringsfriheten.<sup>57</sup> Av EUD:s resonemang i målen *Gilly*, *Kerckhaert-Morres*, *de Groot* och *Saint-Gobain* dras slutsatsen att EUD i vissa fall bedömer att EU-rätten ska ges företräde framför nya skatteavtal, men i andra fall inte.

Att medlemsstater i den utsträckning det är nödvändigt ska förhandla med varandra för att undvika dubbelbeskattning var tidigare stadgat i artikel 293 i EG-fördraget<sup>58</sup>. Även om det utgjorde ett av fördragets mål var det ingen rättsregel, bestämmelsen saknade direkt effekt och dubbelbeskattning bedömdes inte strida mot gemenskapsrätten.<sup>59</sup> Efter införandet av

---

<sup>50</sup> Mål C-336/96 *Gilly*, p. 46.

<sup>51</sup> Mål C-336/96 *Gilly*, p. 47.

<sup>52</sup> Mål C-513/04 *Kerckhaert-Morres*, p. 20.

<sup>53</sup> Mål C-385/00 *de Groot*.

<sup>54</sup> Mål C-307/97 *Saint-Gobain*.

<sup>55</sup> Mål C-385/00 *de Groot*, p. 95.

<sup>56</sup> Mål C-385/00 *de Groot*, p. 85.

<sup>57</sup> Mål C-307/97 *Saint Gobain*, p. 37 och 43-44.

<sup>58</sup> Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen, konsoliderad version C 325/33 24.12.2002.

<sup>59</sup> Mål C-336/96 *Gilly*, p. 16.

Lissabonfördraget, även kallat FEUF, upphävdes bestämmelsen.<sup>60</sup> I arbetsdokumenten tillhörande Lissabonfördraget saknas förklaring till varför artikeln togs bort och spekulationer över anledningar till avskaffandet förs i doktrin. Terra och Wattel summerar att det inte finns någon tillförlitlig förklaring att luta sig mot och att frågetecken kvarstår kring vilka legala konsekvenser borttagandet av artikeln får.<sup>61</sup> Malherbe och Delattre menar att EU-rättens företrädare framför nya skatteavtal beror på att målet med skatteavtal är att eliminera dubbelbeskattning vilket är (var, se ovan i samma stycke) ett uttryckligt mål i fördraget. Författarna hänvisar också till EUD:s ställningstagande i målet *Avoir Fiscal*.<sup>62</sup> Uppsatsförfattaren anför att artikeln i EG-fördraget inte bör ha någon betydelse för hierarkin mellan EU-rätt och skatteavtalsrätt, eftersom samtliga ovan refererade delvis motsägelsefulla domslut<sup>63</sup> meddelades när bestämmelsen fortfarande var i kraft.

Den gemensamma åsikten i doktrin tycks vara att EU-rättens företrädare framför skatteavtalsrätt gäller framför såväl nya som gamla skatteavtal. Vogel anser att EU-rättens företrädare framför skatteavtalsrätten i ännu högre grad (*a fortiori*), gäller framför nya internationella avtal.<sup>64</sup> Pelin anser likt Vogel att nya skatteavtal måste vara förenliga med fördraget, likaså Hilling utgår i sin studie från att EU-rätten har företrädare framför skatteavtal.<sup>65</sup> Kemmeren anser att EU-rätten alltid har företrädare framför skatteavtal oavsett om de är slutna före eller efter ikraftträdandet av gemenskapsrättslig lagstiftning.<sup>66</sup>

Uppsatsförfattaren summerar att EU-rätten bör ha företrädare framför skatteavtalsrätten. Ställningstagandet grundar sig i att EUD ges rätt att pröva skatteavtalsbestämmelsers förenlighet med EU-rätten. Huruvida förenlighet föreligger beror på EUD:s i sammanhanget

---

<sup>60</sup> Lissabonfördraget trädde ikraft 1 december 2009.

<sup>61</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J., *European Tax Law*, sjätte upplagan, Kluwer Law International, Storbritannien, 2012, s. 20-22.

<sup>62</sup> Malherbe, Jacques, Delattre, Olivier, *Compatibility of Limitation on Benefits Provisions with EC law*, European Taxation, 1996, s. 12-20 samt hänvisning i not 15.

<sup>63</sup> Mål C-336/96 Gilly, mål C-513/04 Kerckhaert-Morres, mål C-385/00 de Groot och mål C-307/97 Saint Gobain.

<sup>64</sup> Case 10/61 Commission v. Italy, Mål 266/81 SIOT, Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 1997, s. 74 f.

<sup>65</sup> Pelin, Lars, *Svensk Intern och Internationell Skatterätt med särskild inriktning på inkomst- och förmögenhetsskatterätten*, Studentlitteratur, Lund, 1995, s. 105 och Hilling, Maria, *Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: Skatteavtalens förenlighet med EG-fördragets regler om fri rörlighet*, SvSkt, 2008, s. 722.

<sup>66</sup> Kemmeren, Eric, The compatibility of Anti-Abuse Provisions in tax Treaties with EC Law, s. 18, ed. by Essers, Peter, de Bont, Guido och Kemmeren, Eric i *The compatibility of Anti-Abuse Provisions in tax Treaties with EC Law*, Kluwer Law International, Storbritannien, 1998.

subjektiva beslut, vilket medlemsstaterna måste rätta sig efter. Det bör poängteras att EUrättens företrädare framför skatteavtalsrätt inte automatiskt betyder att skatteavtalsbestämmelser omfattas av den fria rörlighetsbestämmelsen. Huruvida en skatteavtalsbestämmelse är förenlig med den fria rörligheten måste prövas från fall till fall.

#### **1.4.5 Studien av förekomsten av artistklausuler i enskilda skatteavtal**

I uppsatsen studeras Sveriges samtliga skatteavtal med övriga EU-länder. Studien görs i syfte att påvisa förekomsten av en artistklausul och dess överensstämmelse med ordalydelsen i artikel 17 i OECD:s modellavtal. Resultatet av studien redovisas i en tabell. Resultatet ligger till grund för att uppsatsförfattaren i övriga delar av uppsatsen väljer att tillämpa OECD:s modellavtal istället för enskilda avtal. Om tillämpningen av artikel 17 bedöms vara oförenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen visar studien också på vidden av ett sådant problem.

Enskilda skatteavtal tolkas utifrån en folkrättslig tolkningsmetod, med stöd av Wienkonventionen, OECD:s kommentarer samt artikel 3(2) i OECD:s modellavtal.<sup>67</sup> Eftersom studien endast görs i syfte att visa på förekomsten av en artistklausul blir tolkning av enskilda skatteavtal inte aktuellt och därför tillämpas inte den folkrättsliga tolkningsmetoden för enskilda skatteavtal.

Studien omfattar endast svenska skatteavtal vilket begränsar uppsatsens räckvidd, men eftersom majoriteten av EU:s medlemsländer också är medlemmar i OECD är det möjligt att OECD:s modellavtal även påverkat utformningen av skatteavtal mellan övriga EU-länder.<sup>68</sup> För att visa på användningen av en artistklausul i skatteavtal mellan andra EU-länder än Sverige beskrivs och återges delar av en annan studie genomförd av Molenaar år 2004. Studien börjar bli gammal men eftersom enskilda skatteavtal inte uppdateras eller förnyas särskilt ofta anser uppsatsförfattaren att studien fortfarande är aktuell. Resultatet av Molenaars studie utökar uppsatsens räckvidd så till vida att om uppsatsens analys visar att tillämpningen av artikel 17 bör bedömas oförenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen visar uppsatsen också på vidden av ett sådant problem ur ett EU-perspektiv.

---

<sup>67</sup> Se exempelvis RÅ 1996 ref. 84 och RÅ 2010 ref. 112 samt Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförslaget JF AB, Stockholm, 1994, s. 78

<sup>68</sup> Jämför [http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/index\\_sv.htm](http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/index_sv.htm) senast hämtad 2013-05-02 med <http://www.oecd.org/general/listofocdmembercountries-ratificationoftheconventionontheoecd.htm> senast hämtad 2013-05-02.

#### **I.4.6 Uppsatsens analys**

I uppsatsens analys tillämpas främst direktiv 2011/16/EU, domslut från EUD samt doktrin. I viss mån tillämpas även ett arbetsdokument<sup>69</sup> till nämnda direktiv. Direktiv 2011/16/EU analyseras endast för att utreda uppsatsens fjärde delfråga det vill säga om tillämpningen av artikel 17 är proportionerlig. Arbetsdokumentet till direktiv 2011/16/EU används för att visa på skillnader mellan nuvarande direktiv och dess förlaga.

I analysen tillämpas utredningen av EUD:s domslut som görs i kapitel 4 för att visa på riktlinjer och huvuddrag i EUD:s tolkning av den fria rörlighetsbestämmelsen. Målet med analysen är att utreda artikel 17 i OECD:s modellavtal i förhållande till den fria rörlighetsbestämmelsen. EUD har aldrig prövat artikeln gentemot den fria rörlighetsbestämmelsen och analysen har därför ett normativt perspektiv. I analysen väljer uppsatsförfattaren att analysera fyra mål<sup>70</sup> där EUD prövat nationella interna bestämmelser gentemot den fria rörligheten för tjänster. Målen väljs eftersom de är de enda mål där en bestämmelse vars innehåll utformat utifrån artikel 17 i OECD:s modellavtal prövats gentemot någon av de fria rörligheterna. Med hänsyn till att tillgången på relevanta mål där nationella interna regler prövats är knapp samt att förhållandet mellan EU-rätt och skatteavtalsrätt är något annorlunda, i jämförelse med förhållandet mellan EU-rätt och rent interna regler, analyseras även två mål<sup>71</sup> där EUD prövat skatteavtalsbestämmelsers förenlighet med den fria rörligheten för personer.<sup>72</sup> Antalet mål där EUD prövat skatteavtalsbestämmelser gentemot någon av de fria rörligheterna är få. De två målen som analyseras väljs med hänsyn till att EUD i målen tolkar den fria rörligheten på två olika sätt, vilket resulterar i motsatta domslut.

I analysen tillämpas doktrin för att klargöra EUD:s motiveringar och domslut. Uppsatsförfattaren applicerar ett flertal av förklaringarna i doktrin samt en egen förklaring på artikel 17. Förklaringarna i doktrin tillsammans med uppsatsförfattarens förklaring ställs mot varandra för att avgöra hur den fria rörligheten bör tolkas i förhållande till artikel 17.

---

<sup>69</sup> KOM (2009) 29 slutlig, Förslag till Rådets Direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning (framlagt av kommissionen), Bryssel den 2.2.2009.

<sup>70</sup> Mål C-234/01 Gerritse, mål C-290/04 Scorpio, mål C-345/04 Centro och mål C-498/10 X NV.

<sup>71</sup> Mål C-336/96 Gilly och mål C-307/97 Saint Gobain.

<sup>72</sup> För förhållandet mellan EU-rätt och skatteavtalsrätt, se avsnitt 1.4.4

## 1.5 Disposition

Uppsatsens ämnen följer en logisk disposition för att underlätta förståelsen för ämnet samt för att på ett klart och tydligt sätt utreda och besvara uppsatsens fyra delfrågor och därmed uppfylla uppsatsens syfte. Efter introduktionskapitlet i kapitel ett följer kapitel två, vilket innehåller en studie av Sveriges skatteavtal med övriga EU-länder. Studien visar på förekomsten av en artikel motsvarande artikel 17 i OECD:s modellavtal i Sveriges skatteavtal med övriga EU-länder. Utifrån studien besvaras uppsatsens första delfråga. Kapitlet innehåller även en studie gjord av Molenaar. Molenaars studie visar på hur vanligt det är att andra EU-länder har en artikel motsvarande artikel 17 i OECD:s modellavtal i sina skatteavtal. Resultatet av Molenaars studie medför att svaret på delfråga ett sätts i ett vidare perspektiv. Om artikel 17 befinner sig oförenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen visar kapitlet således på vidden av konsekvenserna för Sverige, men även för övriga EU-medlemsländer.

I kapitel tre beskrivs artikel 7, 15 och 17 i OECD:s modellavtal. Kapitlet innehåller en ingående redogörelse för artikel 17 med fokus på hur artikeln tillämpas samt motiven och syftet med bestämmelsen. Vid prövning av om en nationell bestämmelse är förenlig med den EU-rättsliga fria rörlighetsbestämmelsen är syftet och motiven till den nationella bestämmelsen av central betydelse. Eftersom artikel 17 utgör ett undantag till artikel 7 och 15 beskrivs dessa kort för att visa på skillnader i bestämmelsen i artikel 17 i jämförelse med bestämmelserna i artikel 7 och 15.

Uppsatsens övergripande syfte är att utreda om artikel 17 är förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen, i kapitel fyra redogörs därför för relevant EU-rättsligt material. Det inkluderar vissa artiklar i FEUF men till största delen praxis från EUD. EUD är den främsta uttolkaren av EU-rätt, för att uppfylla uppsatsens syfte är det därför av avgörande betydelse att förklara hur EUD tolkat den fria rörlighetsbestämmelsen.

Efter de två övervägande deskriptiva avsnitten, kapitel tre och fyra, övergår uppsatsen i kapitel fem till en analys. Analysen skrivs utifrån ett normativt perspektiv där uppsatsförfattaren söker utröna om artikel 17 bör bedömas vara förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen. I kapitel fem besvaras delfråga två till fyra i numerisk ordning genom tillämpning av det material som används i kapitel tre och fyra för att beskriva gällande rätt. Materialet används för att analysera rättsfall som bedöms relevanta i förhållande till artikel 17. Uppsatsen avslutas i kapitel sex med en slutsats där svaren på de fyra delfrågorna sammanfattas.



## **2 Förekomsten av artistklausuler i enskilda skatteavtal mellan EU:s medlemsländer**

### **2.1 Inledning**

I detta kapitel redogörs för förekomsten av artistklausuler i de skatteavtal Sverige har ingått med andra EU-länder med ändamålet att besvara den första delfrågan i uppsatsens syfte:

- Innehåller Sveriges skatteavtal med övriga EU-länder en särskild artikel som medger källstatsbeskattning av artister och idrottsmän?

Syftet med kapitlet är att visa på förekomsten av en artistklausul samt att undersöka om en sådan bestämmelse stämmer överens med motsvarande artikel 17 i OECD:s modellavtal. Det övergripande syftet i uppsatsen är att utreda om uttag av källskatt på inkomster från vissa skattesubjekt är förenligt med den fria rörlighetsbestämmelsen, om oförenlighet föreligger visar detta kapitel också på hur utbrett ett sådant eventuellt problem är för svenskt vidkommande.

Eftersom studien är begränsad till att enbart undersöka svenska skatteavtal innehåller kapitlet även en kort redogörelse för en mer omfattande undersökning gjord av Molenaar år 2004. Molenaar undersökte alla de bilaterala skatteavtal som 22 av de dåvarande EU-medlemsländerna hade ingått. Syftet med att återge delar av Molenaars undersökning är att visa på förekomsten av en artistklausul i skatteavtal som andra EU-medlemsländer ingått med varandra. Om tillämpningen av artikel 17 bedöms oförenlig med EU-rätten påvisar Molenaars studie hur utbrett ett sådant eventuellt problem är för övriga EU-länder.

Kapitlet avslutas med en slutsats där den första delfrågan i uppsatsens syfte besvaras med hjälp av uppsatsförfattarens studie av de svenska skatteavtalen. Slutsatsen ges ett bredare perspektiv genom att resultatet av studien sätts i relation till Molenaars undersökning för att visa på hur utbredd användningen av en artistklausul i skatteavtal slutna mellan EU:s medlemsländer är.

### **2.2 Förekomsten av artistklausuler i svenska skatteavtal**

I denna uppsats studeras Sveriges gällande skatteavtal (februari 2013) som ingåtts med andra länder som också är medlemmar i EU. Resultatet av studien redovisas i tabellen nedan.

**Tabell 1:** Förekomsten av en artistklausul i Sveriges skatteavtal med övriga EU-länder

Land	Medlem i EU	Medlem i OECD	Avtalet ikraft	Art 17.1**	Art 17.2**	Art 17.3**
Sverige	1995	1961	.	.	.	.
Belgien	1952	1961	1991*	Ja	Ja	Nej
Bulgarien	2007	ej medlem	1988	Ja	Ja	Ja
Cypern	2004	ej medlem	1989	Ja	Ja	Nej
Danmark	1973	1961	1996	Ja	Ja	Ja
Estland	2004	2010	1993	Ja	Ja	Ja
Finland	1995	1969	1996	Ja	Ja	Ja
Frankrike	1952	1961	1991*	Ja	Ja	Ja
Grekland	1981	1961	1963	Ja	Ja	Nej
Irland	1973	1961	1987*	Ja	Ja	Ja
Italien	1952	1962	1983	Ja	Ja	Nej
Lettland	2004	ej medlem	1993	Ja	Ja	Ja
Litauen	2004	ej medlem	1993	Ja	Ja	Ja
Luxemburg	1952	1961	1996*	Ja	Ja	Nej
Malta	2004	ej medlem	1995*	Ja	Ja	Nej
Nederländerna	1952	1961	1992*	Ja	Ja	Nej
Österrike	1995	1961	1959	Ja	Nej	Nej
Polen	2004	1996	2005	Ja	Ja	Ja
Portugal	1986	1961	2003	Ja	Ja	Nej
Rumänien	2007	ej medlem	1979	Ja	Ja	Ja
Slovakien	2004	2000	1977	Ja	Ja	Ja
Slovenien	2004	2010	1981	Ja	Ja	Ja
Spanien	1986	1961	1977	Ja	Ja	Nej
Storbritannien	1973	1961	1983*	Ja	Ja	Nej
Tjeckien	2004	1995	1980	Ja	Ja	Ja
Tyskland	1952	1961	1992*	Ja	Ja	Ja
Ungern	2004	1996	1982	Ja	Ja	Ja

## Förklaringar

\* Skatteavtalet ersatte tidigare gällande skatteavtal

\*\* Avtalet innehåller en artikel som motsvarar artikel 17.1-3 i OECD:s modellavtal?

Av studien framgår att det i alla skatteavtal finns en särskild artikel som fördelar beskattningsrätten för inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter. Det kan tilläggas att Sverige har skatteavtal med samtliga övriga 26 EU-medlemsländer, varav 21 länder (inklusive Sverige) också är medlemmar i OECD.<sup>73</sup>

Artiklens innehåll och utformning i alla skatteavtal i studien kan jämföras med motsvarande artikel i OECD:s modellavtal. Detta kan förklaras av att antingen Sverige, den andra avtalslutande staten, eller båda avtalslutande stater, var medlem/medlemmar i OECD när avtalet ingicks, undantag gäller avtalet med Österrike. Modellavtalet har uppdaterats genom

<sup>73</sup> <http://www.oecd.org/general/listfoecdmembercountries-ratificationoftheconventionontheoecd.htm>  
Hämtad: 2013-05-02.

ären varför vissa ord i gällande avtal inte stämmer överens med dagens ordalydelse av modellavtalet. Dessa avvikelser är dock små och av mindre betydelse för studien.

Artikel 17 i OECD:s modellavtal innehåller två paragrafer, 17.1 och 17.2. Därutöver finns en tredje paragraf, 17.3, som inte ingår i modellavtalet, men som finns med i kommentarerna till modellavtalet.<sup>74</sup> De avtalsslutande staterna kan välja att inkludera det tredje stycket i det enskilda skatteavtalet. Artikel 17.1-3 lyder som följer:

*”1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.*

*2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.*

*3. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply to income derived from activities performed in a Contracting State by artistes or sportsmen if the visit to that State is wholly or mainly supported by public funds of one or both of the Contracting States or political subdivisions or local authorities thereof. In such a case, the income is taxable only in the Contracting State in which the artiste or the sportsman is a resident.”*

Artikel 17.1 återfinns i alla nu gällande svenska skatteavtal och riktar sig mot artister och idrottsmän som i ett anställningsförhållande förvärvar inkomster i en annan stat än hemviststaten. Även artikel 17.2 återfinns i alla skatteavtalen, med undantag för skatteavtalet med Österrike. Det andra stycket riktar sig mot källstatsbeskattning av så kallade artistföretag eller andra företag vilka mottar ersättning för ett framträdande en artist eller idrottsman gör. I 14 av de 26 skatteavtalen har Sverige och den andra avtalsslutande staten valt att inkludera artikel 17.3. Det tredje stycket undantar, från källstatsbeskattning, ersättning för framträdanden som är finansierade av statliga medel eller utgör en del av ett kulturellt utbyte mellan de avtalsslutande staterna.

I studien avviker det svenska skatteavtalet med Österrike från de andra avtalen. Anledningen till att avtalet med Österrike avviker från normen kan förklaras av att varken Sverige el-

---

<sup>74</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 17, p. 14.

ler Österrike var medlemmar i OECD när avtalet slöts, eftersom avtalet slöts innan OECD bildades. Trots det innehåller skatteavtalet ett stycke som motsvarar artikel 17.1 i OECD:s modellavtal. Skatteavtalet omfattar däremot inte någon motsvarighet till artikel 17.2. Den andra paragrafen infördes i modellavtalet i och med uppdateringen år 1977 och alltså långt senare än när avtalet med Österrike slöts. Regeringen har föreslagit ändringar i skatteavtalet med Österrike, vilka dock inte förväntas påverka utformningen av nuvarande artistklausul.<sup>75</sup>

### **2.3 Molenaars undersökning – en bredare utblick**

Molenaar undersökte år 2004 förekomsten av en särskild artistklausul, motsvarande artikel 17 i OECD:s modellavtal, i bilaterala skatteavtal. Studien omfattar 46 länder och alla skatteavtal som dessa länder hade med andra länder studerades. 22 av de 46 valda länderna var medlemmar i EU. Vid undersökningens genomförande var 19 av de 22 EU-länderna också medlemmar i OECD.

Resultatet av undersökningen redovisades procentuellt för varje land samt för alla 46 länder gemensamt. Molenaar konstaterade att det i 97 % av de undersökta skatteavtalen fanns en artikel jämförbar med artikel 17 i OECD:s modellavtal. Det fanns skillnader i artikelns omfattning i de olika avtalen men, gemensamt var att det fanns en särreglering som medgav källstatsbeskattning av inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter.<sup>76</sup>

### **2.4 Sammanfattning och reflektion**

Uppsatsförfattarens studie visar på att Sverige i regel, i skatteavtal med andra EU-länder, tillämpar en särskild fördelningsartikel som medger källstatsbeskattning av inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter. Denna studie visar också att fördelningsartikeln i de enskilda skatteavtalen näst intill fullständigt stämmer överens med artikel 17 i OECD:s modellavtal.

Eftersom uppsatsens omfattning begränsar uppsatsförfattarens studie till att enbart innefatta svenska skatteavtal med andra EU-länder kan studien varken ge belägg för förekomsten av en artistklausul i skatteavtal mellan andra EU-länder, eller sådana klausulers överensstämmelse med OECD:s modellavtal. Resultatet av Molenaars undersökning visar däremot att EU:s medlemsländer i väldigt hög utsträckning tillämpar en särreglering för artister och idrottsmän i skatteavtal med varandra. De flesta av EU:s medlemsländer är också med-

---

<sup>75</sup> Proposition 2009/10: 127 Ändring i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Österrike.

<sup>76</sup> Molenaar, D., *Taxation of International Performing Artistes*, 2005, s. 121-129.

lemmar i OECD och organisationen rekommenderar sina medlemmar att använda modellavtalet vid slutande av enskilda skatteavtal. Med hänsyn till det, anser uppsatsförfattaren att tillämpningen av artistklausuler i skatteavtal mellan övriga EU-länder bör vara hög. Skulle det i uppsatsen konstateras att tillämpningen av artikel 17 inte är förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen skulle ett sådant konstaterande kunna få stora konsekvenser med hänsyn till att källstatsbeskattning av inkomster från dessa skattesubjekt är utbrett.

Det kan konstateras att resultatet av studien tillsammans med Molenaars undersökning visar att artistklausuler i enskilda skatteavtal mellan EU-länder visar på stor följsamhet med artikel 17 i OECD:s modellavtal. Med hänsyn till det används fortsättningsvis OECD:s modellavtal i uppsatsen, istället för enskilda skatteavtal.

## 3 OECD:s modellavtal – artikel 17 i förhållande till artikel 7 och 15

### 3.1 Inledning

Dubbelbeskattning utgör ett hinder mot den ekonomiska utvecklingen genom att till exempel personer undviker att utbyta varor och tjänster över gränserna eller avhåller sig från att uppta arbete i andra länder.<sup>77</sup> Traditionen av skatteavtal är lång och syftar till att undvika att dubbelbeskattning uppstår och förhindra skatteflykt.<sup>78</sup> Teoretiskt sett skulle det kunna finnas lika många modeller av skatteavtal som det finns länder i världen. Situationen att varje land tillämpar sin egen modell skulle kunna ge upphov till problem att hänföra till avtalets innehåll, men också vad avser vilket språk som ska tillämpas i avtalet för att bäst uppnå önskat resultat. Modellavtal har till syfte att förenkla för länder som vill sluta skatteavtal mellan sig samt att minska de kostnader som kan uppstå i samband med det.<sup>79</sup>

I kapitel tre utreds, för uppsatsen, relevanta artiklar i OECD:s modellavtal med fokus på artikel 17. För att kunna svara på uppsatsens andra delfråga, är tillämpningen av artikel 17 förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen, måste syftet och motiven till artikel 17 utredas. Eftersom artikel 17 utgör ett undantag till artikel 7 och 15 är det nödvändigt att redogöra för dessa artiklar innan redogörelsen för artikel 17 görs. Det finns många begrepp och uttryck i modellavtalet som saknar definition vilket ger utrymme för tolkning. Syftet med redogörelsen är däremot inte att tolka bestämmelserna utan att visa på *hur* beskattningsrätten fördelas och varför inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter inte fördelas enligt artikel 7 och 15.

### 3.2 Artikel 7 Inkomst av rörelse

Den största delen av inkomster från internationella ekonomiska aktiviteter härrör från kategorin inkomst av rörelse, vilket gör denna inkomstkategori till den viktigaste i skatteavtalsrätten och i nationella skattesystem. Fördelningsartikeln är baserad på principerna om hemvist och fast driftsställe.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> OECD:s modellavtal, Introduktionsavsnittet, p. 1.

<sup>78</sup> Syftet med ett enskilt skatteavtal anges i det enskilda skatteavtalets inledning.

<sup>79</sup> Holmes, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties An Introduction to Principles and Application*, IBFD Publications, Nederländerna, 2007, s. 61.

<sup>80</sup> Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 1997, s. 399 f.

Vinster från näringsverksamhet ska beskattas i den stat där näringsverksamheten är hemmahörande. Om företaget däremot bedriver näringsverksamhet, genom ett fast driftsställe, i den andra avtalsslutande staten kan de vinster som är hänförliga till verksamheten vid det fasta driftsstället även beskattas i den andra staten.<sup>81</sup> Ett företag som bedriver näringsverksamhet i två länder kan därför bli utsatt för dubbelbeskattning först när företaget har ett fast driftsställe i den andra staten. OECD förklarar att det är först när ett företag har ett fast driftsställe i den andra staten som företaget bedöms vara delaktig i den andra statens ekonomi.<sup>82</sup> Vinster som ett företag uppbär på grund av verksamhet i den andra staten, men som inte kan hänföras till verksamhet vid ett fast driftsställe i den andra staten, får dock inte beskattas i den andra staten. Sådana vinster beskattas bara i hemviststaten.<sup>83</sup>

Sammanfattningsvis kan det konstateras att inkomst av rörelse enbart beskattas i personens hemviststat, detsamma gäller inkomster från utfört arbete i den andra staten. Undantag från denna huvudsakliga princip görs endast i det fall inkomsten i den andra staten kan hänföras till ett fast driftsställe i den andra staten.

### **3.3 Artikel 15 Inkomst av tjänst**

Enligt huvudregeln ska lön eller annan liknande ersättning som en person med hemvist i en av de avtalsslutande staterna erhåller för utfört arbete beskattas i personens hemviststat. Om arbetet däremot utförs i den andra avtalsslutande staten får ersättningen även beskattas i den andra staten.<sup>84</sup> Arbetet utförs i den stat där arbetstagaren är fysiskt närvarande och uträttar det arbete som ersättningen hänförs till.<sup>85</sup> Trots att arbetet utförs i den andra staten får källskatt inte tas ut om arbetstagarens vistelse i den andra staten är kortare än 183 dagar under en tolv månadersperiod, arbetsgivaren inte har hemvist i den andra staten samt arbetsgivaren inte heller har ett fast driftsställe i den andra staten dit ersättningen kan hänföras.<sup>86</sup> Om de förutsättningarna är uppfyllda tillämpas huvudregeln och inkomsten beskattas enbart i arbetstagarens hemviststat. Syftet med att begränsa den andra statens beskattningsrätt är för att undvika källstatsbeskattning vid korta anställningar. Om möjligheten att

---

<sup>81</sup> OECD:s modellavtal, artikel 7.1.

<sup>82</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 7, p. 11.

<sup>83</sup> OECD:s modellavtal artikel 7.1 och kommentar till artikel 7, p. 12.

<sup>84</sup> OECD:s modellavtal artikel 15.1.

<sup>85</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 15, p. 1.

<sup>86</sup> OECD:s modellavtal artikel 15.2.

undgå källskatt inte fanns skulle arbetsgivare, när arbetet utförs i den andra staten, alltid vara tvungna att inbetala källskatt i den andra staten. Det skulle medföra stora utgifter för vissa arbetsgivare eftersom det inte skulle vara möjligt att dra av sådana löneutgifter som kostnader, varken i hemviststaten eller i källstaten.<sup>87</sup>

Sammanfattningsvis konstateras att huvudregeln är att inkomst beskattas i hemviststaten, detsamma gäller för inkomst från arbete som utförs i den andra staten. Källskatt uttas i den andra staten endast när vistelsen i den staten är längre än 183 dagar eller om arbetsgivaren, som betalar ersättningen, har sin hemvist i staten eller har ett fast driftställe i staten till vilket löneutbetalningen kan hänföras.

### **3.4 Artikel 17 Artister och idrottsmän**

#### **3.4.1 Innehåll**

Trots vad som stadgas i artikel 7 och 15 får inkomster, som artister eller idrottsmän med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom utövande av personliga aktiviteter i den andra avtalsslutande staten, beskattas i den andra staten. När ersättningen från sådan aktivitet tillfaller en annan person, än artisten eller idrottsmannen, får inkomsten också beskattas i den andra staten.<sup>88</sup> En artist eller idrottsman kan till exempel ha ett företag genom vilket han eller hon framträder och till vilket ersättningen utbetalas. Fördelningsartikeln utgör ett undantag till artikel 7 och 15 och innebär att oavsett om inkomsten härrör från utfört arbete i ett anställningsförhållande eller av personen i egenskap av företagare så har artikel 17 företräde.<sup>89</sup>

I kommentarerna till artikel 17 finns ett tredje stycke som länder kan välja att inkludera i sina skatteavtal. Det tredje stycket exkluderar inkomster, från beskattning i den andra staten, som en artist eller idrottsman erhåller för framträdanden som är finansierade med statliga medel. De kontraktsslutande staterna kan också välja att exkludera inkomster från framträdanden som görs som en del av ett kulturellt utbyte mellan länderna. Sådana inkomster beskattas istället enligt artikel 7 och 15.<sup>90</sup>

---

<sup>87</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 15, p. 6.2.

<sup>88</sup> OECD:s modellavtal artikel 17.

<sup>89</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 17, p. 1.

<sup>90</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 17, p. 14.



### 3.4.2 Vem är artist eller idrottsman?

Modellavtalet och kommentarerna innehåller exempel på vilka professioner som omfattas men eftersom det inte är någon uttömmande lista får därutöver, i enlighet med artikel 3.2, nationella interna bestämmelser konsulteras.<sup>91</sup> Modellavtalet anger att skådespelare, radio- och tv-artister och musiker omfattas.<sup>92</sup> Artikel 17 kan också tillämpas på inkomster från välgörenhetstillställningar eller tillställningar med politiska, sociala eller religiösa inslag om tillställningen har underhållande karaktär.<sup>93</sup>

Personer som inte omfattas är till exempel konferencier, administrativ personal i form av filmteam, koreografer och liknande.<sup>94</sup> I vissa situationer kan en person ha flera roller och till exempel agera skådespelare och samtidigt vara producent för samma film. En sådan dubbel situation där personen i egenskap av skådespelare omfattas av artikel 17 men i egenskap av producent inte gör det löses genom en utvärdering av vilken roll personen till övervägande del har i den andra staten där framträdandet äger rum. Om personen till största delen agerar i egenskap av skådespelare kommer all inkomst från arbetet i den andra staten utöver beskattning i hemviststaten att beskattas i den andra staten.<sup>95</sup>

Vilka personer som räknas till klassificeringen idrottsmän är likt situationen med artister inte exakt. Förutom personer som sysslar med traditionell idrottslig verksamhet såsom löpning, simning, fotboll, tennis och liknande inkluderas även personer som spelar schack, biljard, bridge och andra sysselsättningar som ofta bedöms ha mer underhållande än idrottslig karaktär.<sup>96</sup>

Om mottagaren av ersättningen är en ekonomisk rörelse får den andra staten, i vilken framträdandet äger rum, beskatta inkomsten även om rörelsen saknar fast driftsställe i den andra staten. I det fall en grupp av personer gör ett framträdande, till exempel ett idrottslag eller en orkester, och gruppen utgör en juridisk person, får den andra staten beskatta den juri-

---

<sup>91</sup> Vilka professioner som omfattas av artikel 17 är även diskuterat i doktrin, se för lista av exempel Molenaar, D., *Taxation of International Performing Artists*, 2005, s. 91 f. och för diskussion Sandler, D., *Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)*, ed. by Lang, M., m.fl. i *Source versus Residence Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, s. 221-225.

<sup>92</sup> OECD:s modellavtal artikel 17.1.

<sup>93</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 17, p. 3.

<sup>94</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 17, p. 3.

<sup>95</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 17, p. 4.

<sup>96</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 17, p. 5.

diska personen istället för de enskilda personerna i gruppen. Om gruppen inte är en juridisk person men ersättningen utbetalas till ett företag som till exempel organiserar gruppens verksamhet och framträdanden får den andra staten beskatta företaget istället för de enskilda personerna i gruppen.<sup>97</sup>

### **3.4.3 Vilka inkomster omfattas?**

De inkomster som omfattas är endast sådana inkomster som artister eller idrottsmän direkt eller indirekt tjänar när de utövar personliga aktiviteter i egenskap av just artist eller idrottsman. Det övergripande kriteriet är att den framförda aktiviteten har underhållande karaktär vilket innebär att framförandet i de allra flesta fall måste vara offentligt, antingen direkt eller indirekt via till exempel media.<sup>98</sup> Det krävs en direkt länk mellan inkomsten och ett offentligt framträdande för att beskattningsrätten ska fördelas enligt artikel 17. Saknas det en direkt länk mellan en inkomst och ett offentligt framträdande i den andra staten omfattas inte inkomsten av artikel 17, utan fördelas enligt artikel 7 eller 15.<sup>99</sup>

Prispengar från en tävling eller turnering, inkomst från sponsoravtal och reklamintäkter är exempel på inkomster som en idrottsman kan ha. Sådana reklamintäkter och sponsorinkomster kan bara omfattas av artikel 17 om de kan hänföras till specifika framträdanden. Om inkomsterna har generell karaktär omfattas de inte.<sup>100</sup>

### **3.4.4 Vad skiljer beskattning enligt artikel 17 från beskattning enligt artikel 7 och 15?**

Artikel 17 anger att källstaten har primär beskattningsrätt oavsett om artisten eller idrottsmannen framträder i egenskap av anställd eller egenföretagare. Det kan jämföras med artikel 7 och 15 som ger hemviststaten primär beskattningsrätt. Källstatsbeskattning enligt artikel 17 är ovillkorlig så tillvida att de undantag från källstatsbeskattning som anges i artikel 7 och 15 inte finns i artikel 17.

Tillämpningen av artikel 17 innebär att vinster som ett företag har på grund av en artists eller idrottsmans verksamhet alltid får beskattas i källstaten. Det kan jämföras med artikel 7 som stadgar att vinster från en ekonomisk rörelse endast får beskattas i källstaten om det

---

<sup>97</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 17, p. 11.

<sup>98</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 17, p. 9, Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 1997, s. 975-977 och Holmes, K., *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, 2007, s. 321.

<sup>99</sup> OECD:s modellavtal kommentar till artikel 17, p. 8-9.

<sup>100</sup> Holmes, K., *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, 2007, s. 321.

finns ett fast driftställe i källstaten dit inkomsten kan hänföras.<sup>101</sup> Inkomster som en artist eller idrottsman erhåller i ett anställningsförhållande får enligt artikel 17 beskattas i källstaten, även om personen är närvarande i källstaten endast i en dag och oavsett var arbetsgivaren finns. Artikel 15 däremot, stadgar att källstatsbeskattning av inkomster från ett anställningsförhållande endast kan uppstå i en viss situation. För att en sådan situation ska föreligga krävs att arbetstagaren befinner sig i källstaten i mer än 183 dagar eller att arbetsgivaren har hemvist i, eller ett fast driftställe till vilken lönen kan hänföras, i källstaten.<sup>102</sup> Uppkomsten av källskatt genom tillämpning av artikel 17 är därmed vanligare än vid tillämpning av artikel 7 eller 15.<sup>103</sup>

### **3.4.5 Varför en särskild fördelningsartikel för artister och idrottsmän?**

Redan i det första modellavtalet från år 1963 fanns en särskild fördelningsartikel för inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter. Artikeln innehöll ett stycke vars innehåll kan jämföras med nuvarande artikel 17.1. I kommentarerna till 1963 års modellavtal förklaras att den särskilda bestämmelsen gör det möjligt att överkomma de praktiska svårigheterna som finns vid beskattning av offentliga artister och idrottsmän som framträder utomlands. OECD poängterade också att en för strikt bestämmelse i vissa fall kunde hämma kulturellt utbyte och därför kunde länderna välja att begränsa tillämpningen av artikel 17 så att personer i anställningsförhållanden inte omfattades.<sup>104</sup>

I kommentarerna nämns endast att praktiska svårigheter för myndigheter att effektivt utöva beskattningsrätten utgjorde motivet till införandet av den särskilda bestämmelsen för beskattning av artister och idrottsmän. I doktrin anförs dock att motivet också grundade sig i dåtidens uppfattning om att artister och idrottsmän var oärliga och att införandet av särregleringen endast byggde på subjektiva uppfattningar som saknade vetenskaplig grund.<sup>105</sup>

---

<sup>101</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>102</sup> Se avsnitt 3.3.

<sup>103</sup> Sandler, D., *Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)*, ed. by Lang, M., m.fl. i *Source versus Residence Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, 2008, s. 215.

<sup>104</sup> OECD:s modellavtal 1963 artikel 17, kommentar till artikel 17.

<sup>105</sup> Arora, Saurabh A., *Article 16 and Article 17 Directors Fees and Artistes and Sportsmen*, ed. by Ecker Thomas, och Ressler Gernot, i *History of Tax treaties The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, Linde Verlag, Österrike, 2011, s. 591 f.

I och med uppdateringen av modellavtalet år 1977 utökades artikel 17 med ett andra stycke. Artikel 17.2 riktar sig mot så kallade artistföretag. En artist eller idrottsman äger ett företag vilket mottar ersättning för de framträdanden personen gör. Upplägget med artistföretag medförde att inkomsterna inte omfattades av reglerna i artikel 17.1 och källstatsbeskattning uppstod varken hos den fysiska personen eller i företaget, under förutsättning att företaget inte hade ett fast driftsställe i källstaten. Artikel 17.2 infördes i syfte att motverka sådant skatteundandragande. Bestämmelsen begränsades till att endast omfatta företag där artisten eller idrottsmannen själv hade kontroll över rättigheterna till inkomsterna eller direkt eller indirekt gynnades av inkomsterna.<sup>106</sup> Målet med artikel 17.2 var att förhindra att artister och idrottsmän bildade företag i så kallade skatteparadis, med vilka det saknades skatteavtal, för att undvika beskattning.<sup>107</sup>

År 1992 utvidgades tillämpningen av artikel 17.2 till att även appliceras på ersättning som tillfaller andra företag än så kallade artistföretag. Den utvidgade versionen är den som används även idag. De vinster som uppstår i juridiska personer som betalar ut lön eller annan ersättning till artister och idrottsmän omfattas nu också av källstatsbeskattning, oavsett om den juridiska personen har ett fast driftsställe i staten där artisten eller idrottsmannen utfört framträdandet.<sup>108</sup> Artikelns tillämplighet blev därmed bredare än det initiala syftet.<sup>109</sup> Denna utvidgning accepterades inte av alla medlemsländer och några länder reserverade sig och menade att endast företag där artisten eller idrottsmannen kan få del av vinsten i företaget bör omfattas. Sverige tillhörde inte de länder som reserverade sig.<sup>110</sup>

Inför uppdateringen år 1992 presenterade OECD en rapport<sup>111</sup> avseende artikel 17. I rapporten beskrivs utförligt syftet med den särskilda artikeln och även motiven bakom särregleringen. Uppfattningen var att underhållningsbranschen karaktäriserades av korta framträdanden där distinktionen mellan anställningsförhållande och egenföretagare var svår.

---

<sup>106</sup> OECD Income and Capital Model Convention 1977, kommentar till artikel 17, p. 4.

<sup>107</sup> Arora, S.A., Article 16 and Article 17 Directors Fees and Artistes and Sportsmen, ed. by. Ecker, T och Ressler, G., i *History of Tax Treaties The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, 2011, s. 591 f.

<sup>108</sup> Arora, S.A., Article 16 and Article 17 Directors Fees and Artistes and Sportsmen, ed. by. Ecker, T. och Ressler, G., i *History of Tax treaties The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, 2011, s. 597 f.

<sup>109</sup> Molenaar, D., *Taxation of International Performing Artistes*, 2005, s. 38.

<sup>110</sup> OECD Income and Capital Model Convention 1992, kommentar till artikel 17, p. 6.

<sup>111</sup> OECD Rapport: *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987.

OECD menade att upprättande av företag i skatteparadis utgjorde sofistikerad skatteplanering, vilket var vanligt bland personer inom dessa professioner. I rapporten presenterades inga säkra siffror avseende hur rutinen av skattebetalning såg ut, men OECD menade att det fanns tydliga bevis på överträdelser på området och att skattskyldigheten därmed inte uppfylldes.<sup>112</sup>

I rapporten poängterades även att det saknades samordning av metoder mellan länderna för att effektivt beskatta artister och idrottsmän vilket grundade sig i att inkomsterna härörde från många olika källor av varierande slag. *"Success can be sudden but ephemeral. Relatively unsophisticated people – in the business sense – can be precipitated into great riches(...). Travel entertainment and various forms of ostentation are inherent in the business and there is a tendency to be represented by adventurous but not very good accountants. These activities has evolved rapidly"*<sup>113</sup>

OECD framhöll i rapporten att huvudprincipen är att inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter ska beskattas på samma sätt som andra inkomster och undantag från principen ska minimeras. Vidare poängterades att artister och idrottsmän har samma skattskyldighet i hemviststaten som alla andra skattebetalare i samma stat. Trots det fann OECD ändå skäl till att fortsätta avvika från huvudprincipen och beskatta inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter annorlunda i jämförelse med inkomster från andra verksamheter.<sup>114</sup>

Syftet med artikel 17 var från början att få bukt med de praktiska svårigheter som nationella skattemyndigheter ställdes inför. Med hänsyn till aktiviteternas mångfaldiga art och skatteundrandragande beteende hade myndigheterna svårt att samla in information om evenemang och framträdanden som ägde rum, bedöma skattens storlek samt driva in skatter.<sup>115</sup> Att enbart förlita sig på att personer själva rapporterade sina utländska inkomster ansågs inte tillräckligt.<sup>116</sup> Redan i rapporten 1987 diskuterade OECD möjligheterna till att förbättra insamlingen av information och utöka informationsutbytet mellan länder för att lösa de praktiska svårigheterna som ligger till grund för särregleringen.<sup>117</sup> Sedan dess har inte myck-

---

<sup>112</sup> OECD Rapport: *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, p. 6-7.

<sup>113</sup> OECD Rapport: *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, p. 8.

<sup>114</sup> OECD Rapport: *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, p. 14-16.

<sup>115</sup> OECD Rapport: *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, p. 17-18.

<sup>116</sup> OECD Rapport: *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, p. 19.

<sup>117</sup> OECD Rapport: *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, p. 105-107.

et hänt och artikel 17 fanns fortfarande kvar när OECD senast uppdaterade modellavtalet år 2010.

Röster har höjts i doktrin att artikeln är förlegad, har för brett tillämpningsområde och att de tidigare framförda motiven till artikel 17 det vill säga praktiska svårigheter, skatteundandragande beteende och överträdelse av skattskyldigheten, inte längre är aktuella.<sup>118</sup> År 2010 initierade OECD en diskussion avseende framtida ändringar i kommentarerna till artikel 17.<sup>119</sup> Dessvärre innehöll förslaget inte några reflektioner eller förklaringar avseende syftet och motiven till artikeln och de förbättringsåtgärder med inriktning på insamling- och utbyte av information som presenterades i 1987 års rapport nämns inte.

Det kan konstateras att artikel 17 i OECD:s modellavtal har funnits under lång tid och motiven till särregleringen vidhålls även idag. OECD uttrycker att målet är att inkomster från verksamheter som artister och idrottsmän bedriver ska beskattas på samma sätt som inkomster från all annan verksamhet.<sup>120</sup> Uppsatsförfattaren konstaterar dock att OECD inte tycks finna skäl till att göra några drastiska förändringar för att uppnå målet. OECD:s inställning till artister och idrottsmän som oärliga personer bedöms kvarstå eftersom den särskilda källstatsbeskattningen fortfarande anses fylla en viktig funktion i kampen mot skatteundandragande och överträdelse av skattskyldigheten. Det viktigaste motivet till att den särskilda bestämmelsen finns kvar framhålls ändå vara de praktiska svårigheterna för skattemyndigheterna i hemviststaterna att effektivt beskatta personer som har inkomster som härrör från andra stater.

### 3.5 Sammanfattning och reflektion

Vid tillämpning av artikel 7 och 15 uppstår källstatsbeskattning endast i undantagsfall. Uppsatsförfattaren menar att den huvudsakliga principen, att inkomst av rörelse och tjänst ska beskattas i hemviststaten, är långtgående och att det krävs en direkt anknytning till källstaten för att en inkomst ska beskattas i källstaten. OECD framhåller att det är först när ett

---

<sup>118</sup> Arora, S.A., Article 16 and Article 17 Directors Fees and Artistes and Sportsmen, ed. by. Ecker, T. och Ressler G. i *History of Tax Treaties The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, 2011, s. 599 f, Grams, H., "Artist Taxation: Art. 17 of the OECD Model Treaty – A relic of Primeval Tax Times?", 1999, s.189, Molenaar, Dick, Grams, Harald, "Rent – A-Star- The purpose of Article 17(2) of the OECD Model, Bulletin Tax treaty Monitor, 2002, s. 507-509, Molenaar, Dick, Discussion of Daniel Sandler's Paper on Article 17 OECD Model Convention, ed. by Lang, M., m.fl. i *Source versus Residence Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, 2008, s. 250.

<sup>119</sup> OECD Discussion Draft on the Application of Article 17 (artistes and sportsmen) of the OECD Model Tax Convention, 23 April 2010 to 31 July 2010.

<sup>120</sup> OECD Rapport: *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, p. 14.

fast driftställe etableras i källstaten som en rörelse påverkar källstatens ekonomi och källskatt kan tas ut enligt artikel 7. Uppsatsförfattaren menar att samma resonemang kan föras avseende artikel 15, källskatt kan endast tas ut när anknytningen till källstaten är tillräckligt stark, det vill säga när arbetstagaren eller arbetsgivaren är delaktig i källstatens ekonomi.

Uppsatsförfattaren jämför artikel 17 med artikel 7 och 15 och konstaterar att inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter i klart större omfattning källstatsbeskattas, i jämförelse med inkomster från rörelse och tjänst. När en inkomst enligt artikel 7 eller 15 får beskattas i källstaten stadgar fördelningsartiklarna att källstatens beskattningsrätt är absolut eftersom hemviststaten inte får beskatta sådan inkomst. Källstatsbeskattning enligt artikel 7 eller 15 ger därför inte upphov till dubbelbeskattning. När en inkomst däremot källstatsbeskattas enligt artikel 17 utesluter det inte att även hemviststaten beskattar samma inkomst. Eventuell dubbelbeskattning lindras eller undanröjs med hjälp av ett skatteavtals metodartiklar.<sup>121</sup> Uppsatsförfattaren menar därför att personer som omfattas av artikel 17 i större omfattning blir utsatta för dubbelbeskattning i jämförelse med personer som omfattas av artikel 7 och 15. I uppsatsens inledande kapitel anförs att dubbelbeskattning kan ha en skadlig inverkan på handeln av varor och tjänster samt rörelsen av kapital teknologi och människor.<sup>122</sup> Uppsatsförfattaren menar därför att det faktum att artister och idrottsmän i större omfattning än andra personer blir utsatta för dubbelbeskattning har en skadlig inverkan på nämnda handel och rörelse. Det är därför också möjligt att artister och idrottsmän i större utsträckning avstår från att bedriva ekonomisk aktivitet i andra länder, i jämförelse med personer som är verksamma i andra yrkesgrupper.

OECD motiverar tillämpningen av artikel 17 med att artister och idrottsmän är mobila i sin yrkesutövning och tjänar stora summor pengar på kort tid. Myndigheterna i artisternas eller idrottsmännens hemviststater har därför svårt att upptäcka sådana inkomster, vilket innebär praktiska svårigheter med att beräkna samt driva in skatt. Vidare framhåller OECD att artister och idrottsmän tenderar att underlåta att redovisa utländska inkomster i hemviststaten. Uppsatsförfattaren menar att det bör ifrågasättas varför just artister och idrottsmän pekas ut som höglönlade arbetstagare eller företagare som gör stora vinster, även personer inom andra yrkesprofessioner kan tjäna stora summor pengar på kort tid. Myndigheterna i hemviststaterna borde stöta på liknande svårigheter beträffande sådana inkomster.

---

<sup>121</sup> Artikel 23a-b i OECD:s modellavtal.

<sup>122</sup> Se avsnitt 1.1.

I nästa kapitel utreds den fria rörlighetsbestämmelsen som tillämpas inom EU, vilken innebär att den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital ska säkerställas inom union.<sup>123</sup> Utredningen ligger till grund för uppsatsens analys där delfråga två till fyra besvaras.<sup>124</sup>

---

<sup>123</sup> Artikel 45, 49, 56 och 63 FEUF.

<sup>124</sup> Se kapitel 5.



## 4 Rätten till fri rörlighet mellan EU:s medlemsstater

### 4.1 Inledning

För att uppfylla uppsatsens syfte utreds fyra delfrågor. Delfråga två behandlar frågan om tillämpningen av artikel 17 i OECD:s modellavtal är förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen, och delfråga tre rör om eventuell oförenlighet kan rättfärdigas. I detta kapitel beskrivs viss EU-rätt, som är nödvändig för att utreda och besvara nämnda delfrågor. För att besvara delfråga två beskrivs inledningsvis hur den fria rörlighetsbestämmelsen ska tolkas. Den fria rörlighetsbestämmelsen inkluderar förbud mot diskriminering samt förbud mot icke-diskriminerade restriktioner. Förbudet mot diskriminering beskrivs i avsnitt 4.2 och förbudet mot icke-diskriminerande restriktioner i avsnitt 4.3. För att besvara delfråga tre behandlas i avsnitt 4.5 möjligheterna att rättfärdiga en bestämmelse som bedöms oförenlig med den fria rörligheten.

Den fria rörlighetsbestämmelsen innefattar i uppsatsen fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital och innehåller således en rad artiklar.<sup>125</sup> Den fria rörligheten för personer inkluderar både fri rörlighet för arbetstagare och rätten till fri etablering för företag och egenföretagare. På det direkta beskattningsområdet är den fria rörligheten för personer och den fria rörligheten för kapital de allra viktigaste.<sup>126</sup> Friheten att tillhandahålla tjänster är sekundär i förhållande till de övriga friheterna, men har av EUD getts en utökad innebörd och inkluderar även rätten att motta tjänster.<sup>127</sup> Artiklarna är allmänt skrivna och inte riktade till det direkta beskattningsområdet. EUD anser dock att för att målet om att upprätta en inre marknad ska förverkligas krävs att förbuden mot diskriminering samt icke-diskriminerande restriktioner även tillämpas på skatteområdet. Med hänsyn till att harmoniserade regler rörande direkt beskattning är få har EUD fått en viktig roll i utformningen av sekundär lagstiftning.<sup>128</sup>

### 4.2 Förbud mot diskriminering

Den fria rörlighetsbestämmelsen innefattar rätten till fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital. I artikel 45 FEUF stadgas att all diskriminering av arbetstagare från andra

---

<sup>125</sup> Artikel 45-66 FEUF.

<sup>126</sup> Terra, B. J.M., Wattel, P J., *European Tax Law*, 2012, s. 53 och 67.

<sup>127</sup> Artikel 57 FEUF samt mål 118/75 Watson och Belman och mål 286/82 Luisi.

<sup>128</sup> Se exempelvis mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland* p. 19 och där i hänvisade mål samt Pahlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus Förlag, Uppsala, 2007, s. 103 f.

medlemsstater på grund av nationalitet vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor är förbjuden. Artikel 49 FEUF förbjuder alla former av inskränkningar som kan hindra medborgare i en medlemsstat från att etablera sig i en annan medlemsstat. Artikel 56 FEUF förbjuder inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster i andra medlemsstater än etableringsstaten. Artikel 63 FEUF stadgar att alla restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna.

Av EUD:s praxis framgår att i förbudet mot inskränkningar i etableringsfriheten och rätten att tillhandahålla tjänster samt restriktioner för kapitalrörelser finns även ett förbud mot diskriminering, trots att ordalydelsen i bestämmelsen inte uttryckligen anger det.<sup>129</sup> När EUD tolkar huruvida en nationell regel tillämpas på ett diskriminerande sätt i strid mot någon av de fria rörligheterna så använder den i allmänhet samma tillvägagångssätt. Någon skillnad beroende på om vilken av de fria rörligheterna som tolkas görs inte.<sup>130</sup>

Enligt rättspraxis uppstår diskriminering när olika regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på olika fall.<sup>131</sup> En förutsättning för att diskriminering ska föreligga är alltså att det finns två situationer som är jämförbara. EUD fastslog i *Sotgiu*<sup>132</sup> att principerna om fri rörlighet i fördraget inte bara säkerställer ett förbud mot öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan även omfattar dold diskriminering.<sup>133</sup> EUD använder ibland olika termer för att beskriva olika typer av diskriminering. Hilling menar att de olika termer som används bör kunna klassificeras i kategorierna direkt- och indirekt diskriminering.<sup>134</sup> Dessa termer används fortsättningsvis i uppsatsen.

Bestämmelser som hänförs till direkt diskriminering är regler som använder nationalitet som särskiljande kriterium för olika behandling.<sup>135</sup> Med indirekt diskriminering menar domstolen tillämpning av andra kriterier än nationalitet, men som leder till samma resultat som

---

<sup>129</sup> Se exempelvis mål C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 14 och mål C-76/90 *Säger*, p. 12.

<sup>130</sup> Metzler, V. E., *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, ed. by Lang, M., m.fl. i *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 2008, s. 41.

<sup>131</sup> Se exempelvis mål C-107/94 *Asscher*, p. 40 och mål C-80/94 *Wiecklockx*, p. 17.

<sup>132</sup> Mål C-152/73 *Sotgiu*.

<sup>133</sup> Mål C-152/73 *Sotgiu*, p. 11, se även, mål 71/76 *Thieffry*, p. 13 och mål C-76/90 *Säger*, p. 12.

<sup>134</sup> Hilling, M., *Free Movement and Tax treaties in the Internal Market*, 2005, s. 80.

<sup>135</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 2012 s. 345.

vid direkt diskriminering.<sup>136</sup> Indirekt diskriminerande villkor gäller oberoende av medborgarskap, men personer som är medborgare i landet har lättare att uppfylla dem än personer som genom utövande av rätten till fri rörlighet kommer till landet. Även villkor som enbart innebär en risk att nackdelar för personer som utövar någon av de fria rörligheterna uppkommer utgör indirekt diskriminering. Det bör noteras att det inte behöver bevisas att en påstådd negativ effekt i praktiken uppstår, det räcker att fastställa att bestämmelsen innebär en risk att en sådan konsekvens kan uppkomma.<sup>137</sup>

Vid fråga om diskriminering inom internationell skatterätt utgör skatterättslig hemvist ofta det särskiljande kriteriet vilket kan medföra att begränsat- respektive obegränsat skattskyldiga personer behandlas olika.<sup>138</sup> Eftersom skattesubjekt i internationell skatterätt ofta kategoriseras utifrån bosättningsland är den vanligaste typen av diskriminering i individbeskattningssammanhang indirekt.<sup>139</sup> Vad avser juridiska personer är det däremot vanligt att nationella skatteregler särskiljer personen utifrån var dess säte är beläget. Denna distinktion medför att eventuell diskriminering av juridisk person i många fall klassificeras som direkt.<sup>140</sup>

### **4.3 Förbud mot icke-diskriminerande restriktioner**

I avsnittet ovan redogörs för direkt- och indirekt diskriminering och det faktum att förbudet mot diskriminering gäller alla de grundläggande friheterna.<sup>141</sup> En inskränkning eller restriktion som inte tillämpas i ett diskriminerande syfte kan däremot också utgöra ett hinder mot den fria rörligheten och därmed vara oförenlig med EU-rätten.<sup>142</sup>

När domstolen prövar om en bestämmelse utgör en icke-diskriminerande restriktion görs ingen prövning av huruvida två situationer är objektivt jämförbara. Jämförbarhetsanalysen är endast nödvändig för att avgöra om diskriminering föreligger och vid en restriktions-

---

<sup>136</sup> Mål 152/73 Sotgiu, p. 11.

<sup>137</sup> Mål C-237/94 O'Flynn, p. 18 och 21.

<sup>138</sup> Dahlberg, M., Internationell beskattning, 2012, s. 339.

<sup>139</sup> Pahlsson, R., Likhet inför skattelag, 2007, s. 109.

<sup>140</sup> Se bland andra C-311/97 Royal Bank of Scotland och mål 270/83 Avoir Fiscal samt Hilling, M., Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, 2005, s. 84 f.

<sup>141</sup> Se avsnitt 4.2.

<sup>142</sup> Se exempelvis mål C-415/93 Bosman, p. 97, mål C-250/95 Futura, p. 24 och mål C-76/90 Säger, p. 12.

prövning saknar det betydelse.<sup>143</sup> En inskränkning är en åtgärd som innebär att utövande av någon av de fria rörligheterna förbjuds eller hindras. En bestämmelse som gör det mindre attraktivt att utöva den fria rörligheten eller har konsekvensen att en person avhåller sig från att utöva någon av de fria rörligheterna är också en inskränkning.<sup>144</sup> Konsekvensen att en person faktiskt har avhållit sig från att utöva rätten till fri rörlighet behöver inte bevisas, det är tillräckligt att det finns en risk att personen har avhållit sig eller avhåller sig för att en inskränkning ska föreligga.<sup>145</sup> Det innebär att en konsekvens som uppstår vid tillämpning av nationella regler som kan ha en avskräckande effekt på utövandet av de fria rörligheterna utgör ett hinder i fördragets mening.<sup>146</sup> Omständigheter som i sig inte medför någon extra skattebörd, men som innebär en ökad administrativ börda för personer med hemvist i annan medlemsstat, utgör också en inskränkning i strid mot den fria rörligheten.<sup>147</sup>

#### **4.4 Tillämpar EUD en diskriminerings- eller restriktionsanalys?**

Som redogörs för i avsnitt 4.2 och 4.3 finns uppenbara skillnader mellan en diskriminerande bestämmelse och en icke-diskriminerande restriktion. EUD har dock på senare år i mål om direkt beskattning tenderat att inte göra någon skillnad mellan de två och vid tolkning avhållit sig från att göra tydliga ställningstaganden.<sup>148</sup> Det finns även andra tveksamheter i EUD:s motiveringar till domslut som är värda att framhålla. Uppsatsförfattaren uppmärksammar att EUD blandar ihop diskriminering med restriktion. För att diskriminering ska kunna föreligga måste två objektivt jämförbara situationer identifieras medan vid en restriktionsanalys behövs jämförbarhet inte utredas. Å ena sidan kom EUD i *Bachmann*<sup>149</sup> fram till domslutet att indirekt diskriminering förelåg men utan att göra någon jämförelse mellan två situationer. Å andra sidan prövade EUD i *Bouanisch*<sup>150</sup> om det förelåg en restriktion genom att utreda om två situationer var objektivt jämförbara.

---

<sup>143</sup> Metzler, V. E., *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, ed. by Lang m.fl i *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 2008, s. 45.

<sup>144</sup> Mål C-55/94 Gebhard, p. 37, mål C-118/96 Safir, p. 30 och mål C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz*, p. 20.

<sup>145</sup> Mål C-524/04 *Thin Group Litigation*, p. 62 och mål C-231/05 *Oy AA*, p. 42.

<sup>146</sup> Se exempelvis mål C-415/93 *Bosman*, p. 97 och mål C-250/95 *Futura*, p. 24.

<sup>147</sup> Mål C- 250/95 *Futura*.

<sup>148</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 2012, s. 348.

<sup>149</sup> Mål C-204/90 *Bachmann*.

<sup>150</sup> Mål C-265/04 *Bouanisch*.

Generaladvokat Geelhoed yttrade i *ACT Group Litigation*<sup>151</sup> att det inte finns någon praktisk skillnad mellan restriktion och diskriminering på området direkt beskattning. Geelhoed menar att vid prövning av om tillämpningen av en nationell bestämmelse strider mot någon av de fundamentala friheterna är det istället avgörande att utröna om bestämmelsen ger upphov till en snedvridning (distortion) av ekonomisk aktivitet.<sup>152</sup>

Bammens analyserar EUD:s användning av diskriminerings- och restriktionsanalys i rättsfall på det direkta beskattningsområdet och drar slutsatsen att tillämpningen av de båda analyserna har varierat över tid. Diskrimineringsanalysen vidhålls starkt till en början i exempelvis målet *Schumacker*<sup>153</sup>. EUD övergick sedan under slutet av 90-talet till mitten av 00-talet till en restriktionsinriktad analys för att på senare år gå tillbaka till diskrimineringsanalyser igen.<sup>154</sup> Epoken med företrädesvis restriktionsanalyser innehåller ett flertal fall som Bammens klassificeras som förtäckt diskriminering, mål där domstolen likväl kunde gjort en diskrimineringsanalys. Bammens summerar att det är möjligt att domstolen har gått tillbaka till diskrimineringsanalyser men där jämförelsen av två situationer inte längre görs mellan medborgare och icke-medborgare utan istället mellan personer som utövar sin rätt till fri rörlighet och personer som inte gör det.<sup>155</sup> Trenden i EUD att föra restriktionsanalyser passar inte riktigt på det direkta beskattningsområdet eftersom tillämpningen av två eller flera parallella skattesystem i nästan varje fall skulle kunna utgöra en oförenlighet med den fria rörligheten.<sup>156</sup>

Enligt Dahlberg är det ibland svårt att avgöra om omständigheterna i ett fall talar för en diskriminerande bestämmelse eller om det handlar om en icke-diskriminerande restriktion. Även om EUD i senare mål nöjt sig med att avgöra om det föreligger *ett hinder* mot en av de fria rörligheterna anser Dahlberg att domstolen i de flesta fall har baserat domsluten på diskrimineringsanalyser. Det går ofta att urskilja två jämförbara situationer och det kan an-

---

<sup>151</sup> Förslag till förhandsavgörande i mål C-374/04 *ACT Group Litigation*.

<sup>152</sup> Förslag till förhandsavgörande i mål C-374/04 *ACT Group Litigation*, p. 36-38.

<sup>153</sup> Mål C-279/93 *Schumacker*.

<sup>154</sup> Bammens, Niels, *The principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBFD Online Publication, Last review May 2012, avsnitt 13.4.3.2. Senast hämtad 2013-04-23.

<sup>155</sup> Bammens, N., *The principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, 2012, avsnitt 13.4.3.3.1 Senast hämtad 2013-04-23.

<sup>156</sup> Bammens, N., *The principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, 2012, avsnitt 13.4.3.2 Senast hämtad 2013-04-23.

tas att EUD också har jämfört dessa situationer även om det inte uttryckligen står i domskälen.<sup>157</sup> Det vaga språkbruket förklarar Dahlberg kan bero på att EUD vill möjliggöra tillämpningen av rättfärdigandegrunderna i rule-of-reason doktrinen på diskriminerande åtgärder. Han menar dock att det är att föredra att EUD tydligare tar ställning till vilken typ av analys den gör och istället yttrar att rule-of-reason doktrinen kan tillämpas på diskriminerande åtgärder.<sup>158</sup>

Hilling har, i jämförelse med Dahlberg, en annan uppfattning. Hilling anför att domstolens val att angripa en nationell direkt beskattningsregel utifrån ett diskrimineringsperspektiv eller utifrån frågan om den utgör en hindrande restriktion beror på om bestämmelsen i fallet har tillämpats ur ett hemstats- eller ett värstatsperspektiv. När en nationell intern regel tillämpas ur ett hemstatsperspektiv tolkar EUD den fria rörligheten genom en restriktionsanalys, utifrån frågan om bestämmelsen medför en nackdel för personer som utövar rätten till fri rörlighet i jämförelse med personer som inte utövar den. Om däremot en nationell intern bestämmelse, som tillämpas ur ett värstatsperspektiv, prövas gentemot någon av de fria rörligheterna gör EUD en diskrimineringsanalys. Med värstatsperspektiv menas en regel som innebär nackdelar för personer som inte har hemvist i staten där regeln tillämpas.<sup>159</sup> En nationell bestämmelse kan också prövas utifrån ett dubbelt perspektiv, vilket innebär att både ett värstats- och ett hemstatsperspektiv prövas. I sådana fall görs restriktionsanalyser på bestämmelsen utifrån båda perspektiven.<sup>160</sup>

Hilling menar att teorin om värstats- och hemstatsperspektiv även kan användas vid fråga om tillämpningen av en bestämmelse i ett skatteavtal är förenlig med någon av de fria rörligheterna. Bestämmelser i skatteavtal har dock en särskild ställning i förhållande till rent interna beskattningsregler vilket påverkar analysen. Konsekvenserna av att en bestämmelse i ett skatteavtal bedöms oförenlig med någon av de fria rörligheterna måste beaktas. Likväl om skatteavtalet i fråga är utformat i överensstämmelse med OECD:s modellavtal, eftersom modellavtalet innebär viss harmonisering. Det spelar också roll om bestämmelsen i

---

<sup>157</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 2012, s. 349.

<sup>158</sup> Dahlberg, Mattias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, Nederländerna, 2005, s. 328.

<sup>159</sup> Hilling, M., *Free Movement and Tax treaties in the Internal Market*, 2005, s. 177-179.

<sup>160</sup> Se exempelvis mål C-264/96 ICI, p. 21-23 och mål C-136/00 Danner, p. 31 samt Hilling, M., *Free Movement and Tax treaties in the Internal Market*, 2005, s. 334.

ett skatteavtal är fundamental för skatteavtalets funktion eller om den utgör en, för skatteavtalets tillämpning, mindre viktig bestämmelse.<sup>161</sup>

Det saknas utrymme att i uppsatsen vidare utreda Bammens, Dahlbergs eller Hillings resonemang. Uppsatsförfattaren anser att Bammens rättsfallsutredning tydligt visar på att EUD:s synsätt på val av analysmetod har varierat över tid. Dahlberg ansluter sig till Bammens teori och vidhåller att EUD nu tillämpar en diskrimineringsanalys. Uppsatsförfattaren väljer dock att ansluta sig till Hillings teori som bygger på att EUD använder olika analysmetoder beroende på om bestämmelsen i fråga tillämpas ur ett värdstats- eller hemstatsperspektiv. Hillings teori är grundad på en omfattande rättsfallsstudie och framstår enligt uppsatsförfattaren som mer detaljerad i jämförelse med Bammens och Dahlbergs teorier. Uppsatsens analys skrivs därför utifrån Hillings teori och ställningstaganden beträffande tillämpningen av en diskriminerings- eller restriktionsanalys.

Valet att använda en diskriminerings- eller restriktionsanalys får betydelse för tillvägagångssättet för att avgöra om skatteavtalsbestämmelsen i fråga är förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen och vid eventuell analys av möjliga grunder för att rättfärdiga en sådan skatteavtalsbestämmelse. I avsnitt 4.5 nedan redogörs för möjligheterna att rättfärdiga en bestämmelse som hindrar någon av de fria rörligheterna. I avsnittet framgår att beroende på om en diskrimineringsanalys eller en restriktionsanalys görs är möjligheterna att rättfärdiga en sådan bestämmelse olika.

## **4.5 Grunder för att rättfärdiga bestämmelser som strider mot rätten till fri rörlighet**

### **4.5.1 Inledning**

Utgångspunkten är att nationella bestämmelser inte får strida mot de grundläggande friheterna i FEUF. Förbudet mot diskriminerande åtgärder eller hindrande restriktioner är dock inte ovillkorligt. Nationella bestämmelser kan trots att de inte är förenliga med den fria rörlighetsbestämmelsen i vissa fall ändå accepteras. Möjligheterna till rättfärdigande delas upp i två slag, dels rättfärdigandegrunder som är stadgade i FEUF och dels grunder som utvecklats av EUD enligt rule-of-reason doktrinen.

---

<sup>161</sup> Hilling, M., *Free Movement and Tax treaties in the Internal Market*, 2005, s. 342.

## 4.5.2 Rättfärdigande i fördraget

Fördraget anger att den fria rörligheten får begränsas med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.<sup>162</sup> Därmed kan medlemsstaterna på ett diskriminerande sätt särbehandla personer från andra medlemsstater om en sådan åtgärd kan försvaras med hänsyn till medlemsstatens behov av att upprätthålla allmän ordning, säkerhet och hälsa. Dessa rättfärdigande grunder kan tillämpas både på direkt och indirekt diskriminerande åtgärder, men även på icke-diskriminerande restriktioner.<sup>163</sup>

Vad som innefattar begreppet allmän ordning och vad som motiverar olikbehandling med stöd av det kan variera mellan länder och över tid. Eftersom bestämmelsen utgör ett undantag till de grundläggande principerna skall begreppet tolkas restriktivt. En sådan tolkning hindrar medlemsstaterna från att ensidigt, utan kontroll av gemenskapens institutioner, bestämma räckvidden av begreppet.<sup>164</sup>

Vad gäller rättfärdigande med hänsyn till allmän hälsa ställs höga krav på bevisning för att ett hot mot allmän hälsa ska föreligga.<sup>165</sup> Rättfärdigande med åberopande av skydd för allmän säkerhet görs sällan.<sup>166</sup> Det bör i detta sammanhang anmärkas att det måste vara en individ som utgör ett hot mot den allmänna säkerheten i ett land.<sup>167</sup>

Det kan konstateras att rättfärdigande grunderna i FEUF ska tolkas strikt och av EUD:s domslut följer att det är svårt att genom hänvisning till allmän ordning, säkerhet och hälsa rättfärdiga en diskriminerande åtgärd som hindrar en person från att utöva sin rätt till fri rörlighet mellan EU:s medlemsstater. I doktrinen anges att diskriminerande åtgärder på

---

<sup>162</sup> Artikel 45(3) arbetstagare, 52(1) etableringsfrihet, art 62 tjänster och art 65(2) kapital FEUF.

<sup>163</sup> Mål C-42/02 Lindman och Metzler, V. E., *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, ed. by Lang, M., m.fl. i *Introduction to European Tax Law on Direkt Taxation*, 2008, s. 54.

<sup>164</sup> Se exempelvis mål 41/74 van Duyn, p. 16-18, mål 36/75 Rutili, p. 26-28, mål 30/77 Regina, p. 35 och mål C-466/98 Kommissionen mot Storbritannien, p. 57.

<sup>165</sup> Mål C-42/02 Lindman och mål C-153/08 Kommissionen mot Spanien se även Van Thiel, Servaas, *Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles*, IBFD Publications, Nederländerna, 2001, s. 538.

<sup>166</sup> Van Thiel, S., *Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles*, 2001, s. 538.

<sup>167</sup> Artikel 27(2) I Europaparlamentets och Rådets Direktiv 2004/38/EG av den 29 april 2004 om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier och om ändring av förordningen (EEG) nr 1612/68 och om upphävande av direktiven 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG och 93/96/EEG, OJ L 229/35 29.6.2004



området direkt beskattning sällan eller aldrig har rättfärdigats med någon av de fördragsstadgade grunderna.<sup>168</sup>

### 4.5.3 Rättfärdigande enligt rule-of-reason doktrinen

Rule-of-reason doktrinen introducerades av EUD i målet *Dassonville*<sup>169</sup> och utvecklades sedan i målet *Cassis de Dijon*<sup>170</sup>. I båda målen prövade domstolen om hinder mot den fria rörligheten för varor kunde rättfärdigas. EUD utvecklade sedan doktrinen till att även tillämpas på de övriga fria rörligheterna.<sup>171</sup> I målet *Gebhard*<sup>172</sup> sammanfattade EUD doktrinen och förtydligade vilka kriterier som måste vara uppfyllda för att en restriktion mot den fria rörligheten för personer ska kunna rättfärdigas. EUD har sedan i en mängd mål avseende alla de fria rörligheterna refererat till rule-of-reason doktrinen i målet *Gebhard*.<sup>173</sup> Nationella åtgärder som hindrar den fria rörligheten ska för att kunna rättfärdigas med stöd av rule-of-reason doktrinen uppfylla följande fyra kriterier:

- ”(...) vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,
- framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
- vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem, och
- inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.”<sup>174</sup>

Icke-diskriminerande restriktioner kan rättfärdigas med stöd av rule-of-reason doktrinen.<sup>175</sup> Om doktrinen är tillämplig för att rättfärdiga diskriminerande åtgärder är oklart. Trots att EUD meddelat motsägelsefulla domslut i frågan tycks den rådande uppfattningen vara att indirekt diskriminerande åtgärder, men inte direkt diskriminerande åtgärder, kan rättfär-

---

<sup>168</sup> Meltzer, V. E., *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, ed. by Lang, M., m.fl. i *Introduction to European Tax Law on Direkt Taxation*, 2008, s. 54 och Isenbaert, Mathieu, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, IBFD Publications, Nederländerna, 2010, s. 368 f och s. 644.

<sup>169</sup> Mål 8-74 Dassonville.

<sup>170</sup> Mål 120/78 Cassis de Dijon.

<sup>171</sup> Se exempelvis mål C-106/91 Ramrath och mål C-19/92 Kraus.

<sup>172</sup> Mål C-55/94 Gebhard.

<sup>173</sup> Se exempelvis mål C-250/95 Futura, p. 26 och där hänvisade mål.

<sup>174</sup> Mål C-55/94 Gebhard, p. 37.

<sup>175</sup> Mål C-55/94 Gebhard, p. 39.

gas med stöd av rule-of-reason doktrinen.<sup>176</sup> Även i doktrin råder delade meningar om rule-of-reason doktrinen tillämplighet. Terra och Wattel menar att EUD har tillämpat rule-of-reason doktrinen på i stort sett alla fall av diskriminering inom området direkt beskattning som den prövat under det senaste årtiondet.<sup>177</sup> Hilling och Peters anför däremot att utöver icke-diskriminerande restriktioner bör endast indirekt diskriminerande åtgärder kunna rättfärdigas med stöd av rule-of-reason doktrinen.<sup>178</sup> Peters menar att det följer av ordalydelsen i rule-of-reason doktrinen första strecksats och förklarar att en indirekt diskriminerande bestämmelse inte appliceras på ett diskriminerande sätt utan det är konsekvensen av dess tillämpning som är diskriminerande.<sup>179</sup> Uppsatsförfattaren menar att EUD har meddelat domslut som skapat förvirring med avseende på rule-of-reason doktrinen tillämpning men framhåller att det kan bero på att EUD på senare år tenderat att inte göra något ställningstagande i domskälen om en åtgärd prövas utifrån en diskrimineringsanalys eller en restriktionsanalys.<sup>180</sup>

Det finns till skillnad från rättfärdigandegrunderna i fördraget ingen lista över vilka grunder som omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset. Medlemsstaterna är fria att åberopa vilka grunder de vill och anser utgör skäl till skydd för allmänintresset i staten. Det finns några rättfärdigandegrunder som EUD principiellt accepterar och andra som kategoriskt förkastas.<sup>181</sup> Några rättfärdigandegrunder som i sig själva inte accepterats av EUD har i kombination med andra grunder däremot använts för att rättfärdiga en nationell åtgärd.<sup>182</sup> Uppsatsförfattaren menar att även om en viss uppdelning mellan accepterade och inte accepterade rättfärdigandegrunder kan göras och det finns indikationer på ett visst mönster i

---

<sup>176</sup> Se exempelvis mål C-204/90 Bachmann, p.14 samt mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, p. 32 och C-153/08 Kommissionen mot Spanien, p. 36-37.

<sup>177</sup> Terra, B.J.M., Wattel, P.J., *European Tax Law*, 2012, s. 85.

<sup>178</sup> Hilling, M., *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, 2005, s. 99 f. och Peters, Cees, Non-discrimination: The Freedom of Establishment and European Tax Law, ed. by Gribnau, Hans, *Legal Protection against Discriminatory Tax legislation The struggle for Equality in European Tax Law*, Kluwer Law International, Storbritannien, 2003, s. 106 f se särskilt not 44.

<sup>179</sup> Peters, C., Non-discrimination: The Freedom of Establishment and European Tax Law, ed. by Gribnau, H., *Legal Protection against Discriminatory Tax legislation The struggle for Equality in European Tax Law*, 2003, s. 106 f se särskilt not 44.

<sup>180</sup> Se avsnitt 4.4.

<sup>181</sup> För principiellt accepterade rättfärdigandegrunder se exempelvis mål C-204/90 Bachmann, p. 21-23, mål C-264/96 ICI, p. 26, mål C-250/95 Futura, p. 31, mål C-446/03 Marks & Spencer, p. 51 och mål C-170/05 Denavit, p. 46-47. För kategoriskt förkastade rättfärdigandegrunder se exempelvis mål C-264/96 ICI, p. 28, mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 71 och mål C-107/94 Asscher, p. 53.

<sup>182</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, p. 51.

EUD:s resonemang går det inte att dra någon fast linje mellan dem. Varje fall måste prövas för sig med stöd av tidigare rättspraxis. De rättfärdigande grunder som beskrivs i denna uppsats och som analyseras i kapitel fem är (1) skydd för effektiv skattekontroll och skatteuppbörd, och (2) åtgärder för att motverka skatteundandragande beteende och skatteflykt.<sup>183</sup>

För att säkerställa (1) skydd för effektiv skattekontroll och skatteuppbörd, har en medlemsstat rätt att vidta åtgärder som möjliggör att storleken av utländska inkomster kan säkerställas samt kontrolleras på ett klart och precist sätt.<sup>184</sup> Det kan till exempel innebära att en bestämmelse som strider mot den fria rörligheten, men som tillämpas i syfte att säkerställa effektiv insamlingen av skatter i gränsöverskridande situationer, kan rättfärdigas.<sup>185</sup> Svårigheter att samla in utländsk skatteinformation för att bestämma beskattningsunderlaget innebär dock inte automatiskt att grund för rättfärdigande föreligger.<sup>186</sup> Isenbaert menar att rättfärdigande med stöd av denna grund kan komma i fråga när det finns ett verkligt hot mot utövandet av en effektiv skattekontroll.<sup>187</sup>

(*Tax avoidance*) är en rättfärdigande grund som i svenska översättningar av EUD:s domar kallas (2) skatteundandragande beteende eller skatteflykt. Dahlberg menar att de svenska termerna har olika betydelse i det svenska språket.<sup>188</sup> Skatteundandragande beteende är en form av skatteplanering som är tillåtet inom EU så till vida att en medlemsstat inte får hindra personer från att utnyttja att en annan medlemsstat har ett förmånligare system eller lägre skattesatser.<sup>189</sup> Sådan skatteplanering är acceptabel med hänsyn till att direkt beskattning inte är harmoniserat inom EU.<sup>190</sup> Skatteflykt avser olagliga transaktioner vilket inkluderar brottsliga handlingar, missbruk av skattelagstiftning bedöms ha en likvärdig betydelse.<sup>191</sup> EUD har i ett flertal mål principiellt accepterat bestämmelser vars syfte är att för-

---

<sup>183</sup> För motivering se avsnitt 1.3.

<sup>184</sup> Mål C-250/95 Futura, p. 31.

<sup>185</sup> Mål C-55/98 Vestergaard, p. 25 och Helminen, Marjaana, *EU Tax Law Direct Taxation*, IBFD Publications, Nederländerna, 2009, s. 113 f.

<sup>186</sup> Mål C-319/02 Manninen, p. 50.

<sup>187</sup> Isenbaert, M., *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, 2010, s. 672.

<sup>188</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 2012, s. 354.

<sup>189</sup> Mål C-294/97 Eurowings, p. 44 och mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 36-38.

<sup>190</sup> Helminen, M., *EU Tax Law Direct Taxation*, 2009, s. 115.

<sup>191</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 2012, s. 354.

hindra skatteflykt. Det förutsätts dock att bestämmelsens specifika syfte är att motverka rent konstlade skatteupplägg.<sup>192</sup> Trots olikheterna i termernas betydelse i det svenska språket beskrivs och tolkas de på ett liknande sätt.<sup>193</sup>

Uppsatsförfattaren är av uppfattningen att termen (*tax avoidance*) kan översättas till skatteundandragande beteende och att det bör innefatta både skatteplanering och skatteflykt. Var gränsen går mellan accepterad skatteplanering och olaglig skatteflykt, vid tolkning av rättfärdigandegrunden skatteundandragande beteende, skulle däremot kräva en djupare studie av mål där EUD:s tolkat rättfärdigandegrunden. I uppsatsen saknas det utrymme att göra en sådan djupgående studie och uppsatsförfattaren stannar vid att konstatera att rättfärdigandegrunden skatteundandragande beteende kan användas för att söka rättfärdiga ett brett spektrum av regler som rör både skatteplanering och skatteflykt.

Även om en åtgärd bedöms falla inom någon av de principiellt accepterade rättfärdigandegrunderna måste ett proportionalitetstest göras. Det innebär att åtgärden måste vara nödvändig i förhållande till bestämmelsens syfte och mål. Finns det alternativa åtgärder som på ett mindre inskränkande sätt skulle kunna uppfylla samma mål talar det för att bestämmelsen i fråga inte är proportionerlig.<sup>194</sup> Målet *Futura*<sup>195</sup> är ett exempel där domstolen accepterade att åtgärden kunde rättfärdigas, men ansåg att det mål som skulle uppnås med bestämmelsen kunde åstadkommas på ett sätt som innebar en mindre inskränkning i den fria rörligheten. Bestämmelsen bedömdes därmed inte vara proportionerlig och kunde därför inte rättfärdigas.<sup>196</sup> Generella bestämmelser som automatiskt utesluter en viss kategori av personer eller inkomster är inte proportionerliga. När den nationella regeln som hindrar den fria rörligheten de facto hindrar en bredare grupp människor än vad regelns syfte uttrycker är åtgärden inte proportionerlig eftersom den går utöver vad som är nödvändigt.<sup>197</sup>

---

<sup>192</sup> Se exempelvis mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 53-55.

<sup>193</sup> Se exempelvis mål C- 270/83 Avoir Fiscal, p. 25 och mål C-264/96 ICI, p. 26 där det engelska ordet *tax avoidance* i de svenska versionerna har översatts till ”skatteflykt”, se även Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 2012, s. 354.

<sup>194</sup> Van Thiel, S., *Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles*, 2001, 541 f.

<sup>195</sup> Mål C-250/95 Futura.

<sup>196</sup> Mål C-250/95 Futura, p. 42-43.

<sup>197</sup> Amatucci, A., *International Tax Law*, 2012, s. 397.

I målet *Cadbury Schweppes*<sup>198</sup> förklarade EUD utförligt hur proportionalitetsprincipen förhåller sig till åtgärder som syftar till att motverka missbruk. EUD förklarade att en nationell åtgärd mot missbruk, för att vara proportionerligt, enbart får träffa rent konstlade skatteupplägg. Domstolen diskuterade noga huruvida åtgärden gick utöver vad som var nödvändigt och om målet kunde uppnås på något annat mindre restriktivt sätt, men överlät sedan till den nationella domstolen att avgöra om åtgärden i det enskilda fallet var proportionerlig eller ej.<sup>199</sup>

Uppsatsförfattaren anser att målet *Cadbury Schweppes* utgör ett bra exempel för att åskådliggöra att proportionalitetsprincipen har mycket stor betydelse i rule-of-reason doktrinen och att möjligheterna till rättfärdigande genom doktrinen är begränsad och restriktiv. Det är vanligt att EUD avstår från att fatta beslut i proportionalitetsfrågan men förser den nationella domstolen med ett detaljerat resonemang avseende hur proportionalitetsprincipen ska tolkas i förhållande till en specifik nationell bestämmelse.<sup>200</sup>

## 4.6 Sammanfattning och reflektion

En bestämmelse vars tillämpning hindrar utövandet av någon av de fria rörligheterna inom EU är förbjuden. Förbudet innebär att medlemsstater inte får tillämpa olika regler på två objektivt jämförbara situationer. Förbudet mot diskriminering innefattar både bestämmelser där personer behandlas olika beroende på nationalitet (direkt diskriminering) men även bestämmelser där andra särskiljande kriterier tillämpas, men där resultatet av tillämpningen blir densamma som vid direkt diskriminering (indirekt diskriminering). Rätten till fri rörlighet innebär också att medlemsstater inte får tillämpa bestämmelser som på något sätt hindrar eller gör det mindre attraktivt att utöva någon av de fria rörligheterna (icke-diskriminerande restriktion). Uppsatsförfattaren konstaterar att EU:s fria rörlighetsbestämmelse är långtgående. Ett av EU:s mål är att upprätta en inre marknad med fri rörelse över gränserna för att främja ekonomisk aktivitet inom EU. Uppsatsförfattaren menar att arbetet för att främja ekonomisk aktivitet över gränserna är viktigt för att målet om att upprätta en inre marknad ska kunna uppfyllas, vilket förklarar den fria rörlighetsbestämmelsen långtgående tillämpning. I vissa fall konstateras dock att EUD ändå tillåter att medlemssta-

---

<sup>198</sup> Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

<sup>199</sup> Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55 och 60-72.

<sup>200</sup> Hinnekens, Luc, Basis and scope of public interest justification of national tax measures infringing fundamental treaty freedoms, ed. by. Vanistendael, Frans, i *EU Freedoms and taxation*, EATLP International Tax Series volume 2, IBFD Publications, Nederländerna, 2006, s. 92.

ter tillämpar bestämmelser som är diskriminerande eller på något annat sätt hindrar den fri rörligheten. EUD är dock restriktiv med att tillåta diskriminerande eller hindrande bestämmelser men accepterar bestämmelser där medlemsstaten har ett legitimt skäl för att tillämpa en sådan bestämmelse.

Det finns både fördragsstadgade rättfärdigande grunder och rättfärdigande grunder som utvecklats av EUD genom rule-of-reason doktrinen. Vilka möjligheter som finns att tillgå för att pröva om en hindrande bestämmelse går att rättfärdiga beror på om EUD vid tolkning gör en diskrimineringsanalys eller en restriktionsanalys.

## 5 Analys

### 5.1 Inledning

Det övergripande syftet med uppsatsen är att utreda om det är förenligt med den fria rörligheten att källstatsbeskatta inkomster som tillfaller personer i vissa yrkesprofessioner, i större utsträckning än andra personer. Uppsatsen fokuserar på artikel 17 i OECD:s modellavtal, i vilken stadgas att inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter får källstatsbeskattas. För att uppfylla uppsatsens syfte utreds fyra delfrågor. Delfråga ett utreds i kapitel 2 ovan och omfattar förekomsten av artistklausuler i Sveriges skatteavtal med andra EU-länder. Resultatet av studien visar att Sverige i regel tillämpar en fördelningsartikel som stämmer överens med artikel 17 i OECD:s modellavtal i skatteavtal med andra EU-länder. I kapitlet dras också slutsatsen att även övriga EU-medlemsstater tillämpar en sådan artikel i skatteavtal med varandra. Uppsatsförfattaren menar att om artikel 17 bedöms oförenlig med någon av de fria rörligheterna kan det få långtgående konsekvenser för medlemsstaternas tillämpning av skatteavtal.

Delfråga två till fyra utreds i detta kapitel och är följande:

2. Under förutsättning att Sveriges skatteavtal innehåller en sådan artikel, är tillämpningen av en sådan artikel förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen?
3. Under förutsättning att sådan källstatsbeskattning inte är förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen, är det möjligt att rättfärdiga sådan källstatsbeskattning?
4. Under förutsättning att sådan källstatsbeskattning kan rättfärdigas, är tillämpningen av artikel 17 proportionerlig, eller utgör möjligheterna till informationsutbyte en mindre inskränkande åtgärd?

Inledningsvis görs tre ställningstaganden vilka är avgörande för att kunna besvara ställda delfrågor. Ställningstagandena görs i avsnitt 5.2 och innehåller utredningar med avseende på om artikel 17 överhuvudtaget omfattas av det diskriminerings- och restriktionsförbud som den fria rörlighetsbestämmelsen stadgar, utifrån vilket perspektiv artikel 17 tillämpas, samt vilka potentiella hinder tillämpningen av artikel 17 orsakar.

I avsnitt 5.3 utreds delfråga två, vilken besvaras genom att tolka den fria rörlighetsbestämmelsen med avseende på artikel 17 i OECD:s modellavtal. I avsnitt 5.4 utreds delfråga tre, vilken besvaras genom att tolka och tillämpa valda rättfärdigandegrunder i förhållande till

syftet och motiven till artikel 17. Tolkningarna för att besvara delfråga två och tre görs i likhet med EUD utifrån en teleologisk tolkningsmetod där ett eventuellt hinder mot den fria rörligheten och dess inverkan på EU:s inre marknad är centralt.<sup>201</sup>

Delfråga fyra besvaras i avsnitt 5.5 genom att tolka och tillämpa proportionalitetsprincipen som följer av rule-of-reason doktrinen på artikel 17, för att avgöra om bestämmelsen står i proportion till det mål den ämnar uppnå. För att avgöra om artikel 17 är proportionerlig förs även en diskussion avseende andra alternativa mindre inskränkande åtgärder. De EU-rättsliga möjligheterna till informationsutbyte genom direktiv 2011/16/EU redogörs för och analyseras i förhållande till syftet och motiven till bestämmelsen, med ändamålet att undersöka om syftet och motiven till bestämmelsen kan uppfyllas genom informationsutbyte.

## **5.2 Ställningstaganden**

### **5.2.1 Omfattas artikel 17 av den fria rörlighetsbestämmelsen?**

Artikel 17 i OECD:s modellavtal utgör ett undantag till artikel 7, rörelse, och artikel 15, tjänst. Artikel 17.1 reglerar beskattningssituationen när en artist eller idrottsman själv direkt eller indirekt erhåller ersättningen för de framträdanden som görs. Det innebär att bestämmelsen omfattar både inkomster som en artist eller idrottsman erhåller för tillhandahållna tjänster i egenskap av egenföretagare och inkomster från ett anställningsförhållande.<sup>202</sup> Artikel 17.2 reglerar situationen när inkomster från en artists eller idrottsmans verksamhet tillfaller en annan person än artisten eller idrottsmannen själv. Regeln riktar sig särskilt mot så kallade artistföretag men appliceras även på bokningsföretag samt grupper av artister eller idrottsmän.<sup>203</sup> En sådan situation uppstår exempelvis när en artist eller idrottsman är anställd av ett artistföretag i artistens eller idrottsmannens hemviststat och artistföretaget tillhandahåller tjänster i andra stater.

Det konstateras att artikel 17 tillämpas på anställningsförhållanden. Med anställningsförhållande enligt artikel 17 avses dels situationen där artisten eller idrottsmannen anställs direkt av tjänstemottagaren och dels situationen där artisten eller idrottsmannen anställs av ett artistbolag eller bokningsföretag. Därutöver omfattas även situationer där artisten eller id-

---

<sup>201</sup> Se även avsnitt 1.4.1.

<sup>202</sup> OECD:s modellavtal, kommentar till artikel 17, p. 8.

<sup>203</sup> OECD:s modellavtal, kommentar till artikel 17, p. 11.



rottsmannen i egenskap av egenföretagare tillhandahåller tjänster genom att framträda och situationer där ett företag tillhandahåller tjänster i form av framträdanden som artister eller idrottsmän gör.

Artikel 17 blir endast tillämplig när en person lämnar hemviststaten för att arbeta eller tillhandahålla tjänster i en annan stat.<sup>204</sup> Uppsatsförfattaren menar att det innebär att det krävs att en person förflyttar sig från en stat till en annan stat eller att en tjänst tillhandahålls i en stat av en person som är etablerad i en annan stat. Rätten till fri rörlighet inom EU kan endast åberopas i situationer när två medlemsstater är inblandade och varor, personer, tjänster eller kapital har flyttats eller ska flyttas från en medlemsstat till en annan medlemsstat.<sup>205</sup> Med hänsyn till det anser uppsatsförfattaren att det är klart att de situationer som omfattas av artikel 17 också omfattas av den fria rörlighetsbestämmelsen när de två inblandande staterna i fråga är medlemmar i EU.

I analysen är det möjligt att pröva artikel 17 gentemot både den fria rörligheten för arbetstagare och den fria rörligheten för tjänster. När EUD tolkar den fria rörlighetsbestämmelsen väljer den att tolka en av de fria rörligheterna och inte flera.<sup>206</sup> Uppsatsförfattaren är av uppfattningen att det är vanligare att den fria rörligheten för tjänster blir aktuell i jämförelse med den fria rörligheten för arbetstagare, eftersom det torde vara ovanligt att en artist eller idrottsman ingår ett anställningsförhållande i den andra staten för varje framträdande som görs. Det utesluter dock inte att anställningsförhållanden kan förekomma. Med hänsyn till det sagda väljer uppsatsförfattaren att tolka den fria rörligheten för tjänster. Det bör dock påminnas att EUD tolkar alla de fria rörligheterna lika, vilket inte utesluter att uppsatsens analys även kan tillämpas på den fria rörligheten för arbetstagare.

## **5.2.2 Utifrån vilket perspektiv bör artikel 17 prövas?**

För att pröva om tillämpningen av artikel 17 är förenlig med den fria rörligheten för tjänster bestäms först utifrån vilket perspektiv bestämmelsen tillämpas.<sup>207</sup> Antingen tillämpas bestämmelsen ur ett värdstats-, hemviststats-, eller dubbelt perspektiv.<sup>208</sup> Det är svårare att avgöra utifrån vilket perspektiv en fördelningsartikel i ett skatteavtal bör tolkas, i jämförelse

---

<sup>204</sup> Artikel 17 i OECD:s modellavtal.

<sup>205</sup> Artikel 45, 49, 56 och 63 FEUF.

<sup>206</sup> Se exempelvis mål C-524/04 *Thin Group Litigation*, p. 26-35.

<sup>207</sup> Se avsnitt 4.4.

<sup>208</sup> Hilling, M., *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, 2005, s. 177-179.

med val av perspektiv för en nationell intern bestämmelse.<sup>209</sup> Uppsatsförfattaren menar att det beror på att en skatteavtalsbestämmelse är tillämplig i båda avtalslutande stater och därför kan tillämpas både ur ett hemstats- och ett värdstatsperspektiv.

Av de rättsfall som studeras i sammanhanget uppmärksammas att EUD vanligen har prövat en nationell intern bestämmelse, vars innehåll motsvarar artikel 17, utifrån ett värdstatsperspektiv.<sup>210</sup> I ett annat mål som rör tolkningen av den fria rörligheten för tjänster har EUD däremot prövat en nationell intern bestämmelse utifrån ett dubbelt perspektiv.<sup>211</sup> EUD har fastslagit att friheten att tillhandahålla tjänster som stadgas i FEUF även omfattar friheten att motta tjänster.<sup>212</sup> Uppsatsförfattaren menar att EUD:s val att i vissa fall enbart tolka den fria rörligheten för tjänster ur ett värdstatsperspektiv beror på tillfälligheter och omständigheter i de enskilda fallen. I exempelvis målen *Scorpio*<sup>213</sup> och *X NV*<sup>214</sup> var det mottagaren av tjänsten som väckte talan och uppsatsförfattaren menar att det var naturligt att EUD valde ett värdstatsperspektiv.

Med hänsyn till att den fria rörligheten för tjänster omfattar både friheten att tillhandahålla tjänster och friheten att motta tjänster måste en tolkning utifrån ett dubbelt perspektiv bedömas vara i överensstämmelse med EUD:s praxis. Uppsatsförfattaren väljer därför att pröva den fria rörligheten för tjänster utifrån ett dubbelt perspektiv eftersom det bedöms göra analysen mer heltäckande. Tolkning ur ett dubbelt perspektiv innebär att en restriktionsanalys tillämpas för att klargöra om hinder mot den fria rörligheten föreligger.<sup>215</sup> I analysen har uppsatsförfattaren för avsikt att tolka artikel 17 gentemot de fria rörligheterna på samma sätt som EUD tidigare tolkat de fria rörligheterna. Det är därför logiskt att, vid tolkning av friheten att tillhandahålla tjänster ur ett dubbelt perspektiv, likt EUD, tolka friheten genom en restriktionsanalys, avseende båda perspektiven.

---

<sup>209</sup> Hilling, M., *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, 2005, s. 287.

<sup>210</sup> Se exempelvis mål C-290/04 *Scorpio*, p. 28 och 33 samt mål C-498/10 *X NV*, p. 20 och 22.

<sup>211</sup> Se exempelvis mål C-118/96 *Safir*, p. 30.

<sup>212</sup> Se mål C-290/04 *Scorpio*, p. 32.

<sup>213</sup> Mål C-290/04 *Scorpio*.

<sup>214</sup> Mål C-498/10 *X NV*.

<sup>215</sup> Se exempelvis mål C-136/00 *Danner*, p. 31 och mål C-118/30 *Safir*, p. 30 samt Hilling, M., *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, 2005, s. 177-179.

### 5.2.3 Vilka potentiella hinder mot den fria rörligheten orsakas av artikel 17?

Artikel 17 tillämpas när två länder gör anspråk på att beskatta samma inkomst från artisters och idrottsmäns verksamheter. Skatteavtalsbestämmelsen undanröjer inte dubbelbeskattningen men ger källstaten primär beskattningsrätt. Dubbelbeskattningssituationen undanröjs eller lindras istället med stöd av metodartiklarna i skatteavtalet.<sup>216</sup> Skulle inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter däremot beskattats enligt artikel 7 och 15 skulle dubbelbeskattningen undanröjas genom någon av fördelningsartiklarna. Uppsatsförfattaren menar att artikel 17 ger upphov till en administrativ omgång som endast drabbar artister och idrottsmän som utövar rätten till fri rörlighet.

Dessutom noteras att inte alla inkomster från en artisters eller idrottsmäns verksamheter omfattas av artikel 17. Det finns ingen uttömmande lista över vilka inkomster som omfattas. I kommentarerna till artikeln anges endast att inkomster som har ett direkt samband med ett offentligt framträdande omfattas, alla andra inkomster som härrör från artisters eller idrottsmäns verksamheter omfattas av artikel 7 eller 15.<sup>217</sup> Uppsatsförfattaren menar att det faktum att artister eller idrottsmän måste följa flera bestämmelser och inkomsterna beskattas olika i olika situationer också innebär en administrativ omgång som drabbar artister och idrottsmän som utövar rätten till fri rörlighet.

Uppsatsförfattaren menar att de administrativa omgångarna också innebär att artister och idrottsmän får en minskad tillgång till likvida medel, i jämförelse med artister och idrottsmän som inte utövar rätten till fri rörlighet samt, i jämförelse med personer som är verksamma inom andra yrkesprofessioner. Ställningstagandet förklaras av att skatt på inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter uttas i källstaten och förmodligen även i hemviststaten, att jämföra med övriga personer vars inkomster som huvudregel enbart beskattas i hemviststaten. Även om potentiella hinder i form av administrativa bördor och minskad tillgång på likvida medel identifieras innebär det dock inte att dessa hinder automatiskt medför att artikel 17 är oförenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen.

---

<sup>216</sup> Artikel 23.1 a-b i OECD:s modellavtal.

<sup>217</sup> Se avsnitt 3.4.3.

### 5.3 Är tillämpningen av artikel 17 förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen?

Den andra delfrågan avser en utredning av huruvida det är förenligt med den fria rörlighetsbestämmelsen att tillämpa artikel 17 i OECD:s modellavtal i enskilda skatteavtal mellan EU:s medlemsländer. För att besvara delfråga två återges inledningsvis huvudlinjerna i EUD:s tolkning av den fria rörlighetsbestämmelsen vid en restriktionsanalys. Huruvida artikel 17 är förenlig med den fria rörligheten för tjänster utreds därefter utifrån fyra mål<sup>218</sup> där EUD prövat nationella interna regler utformade enligt artikel 17 samt utifrån två mål<sup>219</sup> där EUD prövat skatteavtalsbestämmelser gentemot den fria rörligheten för personer.<sup>220</sup>

Vid prövning av om en bestämmelse utgör en icke-diskriminerande restriktion görs ingen jämförbarhetsanalys. Det innebär att det saknas behov att pröva om två situationer är objektivt jämförbara, vilket krävs vid tolkning utifrån en diskrimineringsanalys. Vid tolkning av den fria rörligheten för tjänster menar EUD att en bestämmelse som gör det mindre attraktivt att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat än etableringsstaten, eller en bestämmelse som gör det mindre attraktivt att motta tjänster från en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat, utgör en förbjuden inskränkning i den fria rörligheten för tjänster. Mindre attraktivt kan innebära att en person avhåller sig från att utöva rätten till fri rörlighet. Undvikande av att utöva rätten till fri rörligheten behöver inte bevisas, det räcker att det finns en potentiell risk att personer avhåller sig från att utöva rätten till fri rörligheten. Det kan konstateras att EUD ställer höga krav på att en bestämmelse inte inskränker och därmed hindrar utövande av någon av de fria rörligheterna. Risken att det uppstår negativa konsekvenser som potentiellt kan hindra den fria rörligheten behöver inte vara särskilt stor.<sup>221</sup>

I målen *Gerritse*<sup>222</sup>, *Scorpio*<sup>223</sup> och *Centro*<sup>224</sup> prövade EUD om tyska interna bestämmelser för källstatsbeskattning av artister och idrottsmän var förenliga med den fria rörligheten för

---

<sup>218</sup> Mål C-234/01 *Gerritse*, mål C-290/04 *Scorpio*, mål C-345/04 *Centro* och mål C-498/10 *X NV*.

<sup>219</sup> Mål C-336/96 *Gilly* och mål C-307/97 *Saint-Gobain*.

<sup>220</sup> För vidare motivering av val av rättsfall, se avsnitt 1.4.6.

<sup>221</sup> Se avsnitt 4.3.

<sup>222</sup> Mål C-234/01 *Gerritse*.

<sup>223</sup> Mål C-290/04 *Scorpio*.

<sup>224</sup> Mål C-345/04 *Centro*.

tjänster och i målet *X NV*<sup>225</sup> prövades om motsvarande nederländska regler var förenliga med den fria rörligheten för tjänster. I målen prövade EUD två omständigheter som utgjorde potentiella hinder mot den fria rörligheten för tjänster, dels beräkning av källskatt och möjligheterna till kostnadsavdrag, och dels uppbördsmetod för uttag av källskatt.

Målet *Gerritse* var det första målet där EUD prövade om en nationell intern bestämmelse motsvarande artikel 17 var förenlig med den fria rörligheten för tjänster. EUD bedömde att de begränsade möjligheterna till kostnadsavdrag för begränsat skattskyldiga personer utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten.<sup>226</sup> I målen *Scorpio* och *Centro* byggde EUD vidare på det tidigare domslutet i *Gerritse*. EUD fann i dessa mål att möjligheterna till kostnadsavdrag för begränsat skattskyldiga personer som tillhandahöll tjänster i staten var begränsade samt att reglerna gav upphov till administrativa bördor som tjänsteleverantörer med hemvist i staten och som inte utövade rätten till fri rörlighet undkom.<sup>227</sup> Dessa administrativa bördor utgjorde delvis hinder mot den fria rörelsen för tjänster.<sup>228</sup>

Målet *X NV* är det senaste målet där EUD prövat nationella interna bestämmelser motsvarande artikel 17 i OECD:s modellavtal gentemot den fria rörligheten för tjänster. Enligt de nationella interna bestämmelserna var tjänstemottagaren tvungen att innehålla källskatt på den ersättning som betalades till en tjänsteleverantör utan hemvist i landet. När en tjänsteleverantör med hemvist i landet tillhandahöll tjänster var mottagaren däremot inte förbunden att innehålla källskatt. Även i detta mål bedömde EUD att den nationella interna bestämmelsen medförde en administrativ omgång vilket utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten.<sup>229</sup>

Utifrån de fyra återgivna målen konstateras att nationella interna regler som innebär att inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter beskattas i källstaten kan utgöra ett hinder mot den fria rörligheten för tjänster. EUD meddelade att dels källstatens sätt att beräkna skatten och dels administrativa förfaranden som endast drabbar tjänsteleverantörer med hemvist i en annan medlemsstat är bestämmelser som kan utgöra hinder mot den fria rörligheten.

---

<sup>225</sup> Mål C-498/10 *X NV*.

<sup>226</sup> Mål C-234/01 *Gerritse*, p. 55.

<sup>227</sup> Mål C-290/04 *Scorpio*, p. 47 och mål C-345/04 *Centro*, p. 24.

<sup>228</sup> Mål C-290/04 *Scorpio*, p. 47, 50 och 52.

<sup>229</sup> Mål C-498/10 *X NV*, p. 28 och 32.

Molenaar och Grams analyserar målet X NV och anför att artikel 17 utgör ett hinder mot den fria rörligheten, eftersom problemen med dubbelbeskattning och de administrativa kostnader de nationella interna reglerna ger upphov till härstammar från artikel 17.<sup>230</sup> Molenaar med flera anser också att tillämpningen av artikel 17 uppmuntrar länder att stifta nationella interna lagar som möjliggör källstatsbeskattning.<sup>231</sup>

Uppsatsförfattaren förstår Molenaars med fleras resonemang men anser att det är långtgående att bedöma att artikel 17 är oförenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen på grund av att den uppmuntrar länder att stifta nationella interna lagar. Uppsatsförfattaren anser att artikel 17 kan utgöra ett hinder mot den fria rörlighetsbestämmelsen men för att avgöra om så är fallet måste det utredas om bestämmelsen på något sätt hindrar utövandet av den fria rörligheten. Att bestämmelsen uppmuntrar länder att stifta lagar utgör inte automatiskt ett hinder mot den fria rörligheten. Artikel 17 utgör däremot ett hinder mot den fria rörligheten om bestämmelsen potentiellt hindrar en person från att, tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat eller, motta tjänster från en tjänsteleverantör etablerad i en annan medlemsstat.

Det konstateras i avsnitt 5.2.3 ovan att artikel 17 ger upphov till administrativa bördor och har en negativ påverkan på artisters och idrottsmäns tillgång till likvida medel. Utifrån EUD:s resonemang och domslut i målen Gerritse, Scorpio, Centro och X NV menar uppsatsförfattaren att det är tydligt att tillämpningen av artikel 17 kan utgöra ett hinder mot den fria rörligheten. I målen drabbades skattesubjekten av administrativa omgångar som artister och idrottsmän som endast framträdde i hemviststaten inte drabbades av. Bestämmelserna innebar också att tillgången på likvida medel minskade i jämförelse med om artisten eller idrottsmannen hade avhållit sig från att utöva rätten till fri rörlighet och istället enbart framträtt i hemviststaten. Det bör framhållas att EUD i dessa mål prövade uppbornds- metod samt beräkning av källskatt. Några sådana bestämmelser finns inte i artikel 17. Uppsatsförfattaren menar att det begränsar målets tillämplighet i uppsatsens analys men, med hänsyn till att tillgången på rättsfall avseende artikel 17 är knapp bör de ändå tillmätas viss betydelse. Utifrån EUD:s resonemang och domslut där nationella interna bestämmelser prövats konstaterar uppsatsförfattaren att artikel 17 kan utgöra ett hinder mot den fria rörligheten. Med hänsyn till att tillgången på rättsfall är knapp och bedömningen att målets

---

<sup>230</sup> Molenaar, Dick, Grams, Harald, *The ECJ X case (Football Club Feyenoord)*, European Taxation, 2011, s. 363.

<sup>231</sup> Molenaar, Dick, Tenore, Mario, Vann, Richard, *Red Card Article 17?*, Bullentin for International Taxation, 2012, s. 127.

betydelse är begränsad är det intressant att utreda hur EUD tolkar den fria rörligheten när den prövar skatteavtalsbestämmelsers förenlighet med någon av de fria rörligheterna.

Målet *Gilly*<sup>232</sup> är det första målet där EUD prövade skatteavtalsbestämmelsers förenlighet med den fria rörlighetsbestämmelsen.<sup>233</sup> Målet rörde en person med hemvist i Frankrike som arbetade som anställd inom offentlig sektor i Tyskland, personen hade medborgarskap i båda länderna. I skatteavtalet mellan Frankrike och Tyskland tillämpades olika fördelningsregler beroende på om arbetstagaren var anställd i privat eller offentlig sektor samt beroende på medborgarskap.<sup>234</sup> Gilly anförde att anknytningsfaktorerna som användes för att fördela beskattningsrätten gav upphov till olika beskattning vilket utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare.<sup>235</sup> EUD meddelade att de anknytningsfaktorer som tillämpades i skatteavtalet inte stred mot den fria rörligheten för arbetstagare.<sup>236</sup> EUD framhöll att eftersom det saknas unifierade eller harmoniserade bestämmelser inom EU rörande direkt beskattning står det medlemsstaterna fritt att, i skatteavtal, i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, välja anknytningsfaktorer för fördelning av beskattningsrätten.<sup>237</sup> Vidare menade EUD att det är logiskt att den utbetalande staten också har rätt att beskatta inkomsten. Principen är utarbetad av OECD och förekommer i många skatteavtal varför den måste anses internationellt accepterad.<sup>238</sup> Det faktum att offentligt anställda personer drabbades av negativa beskattningskonsekvenser i förhållande till privat anställda personer ansågs inte bero på anknytningskriteriet utan på de nationella skattesatserna i de enskilda staterna.<sup>239</sup>

I målet *Saint Gobain*<sup>240</sup> prövade EUD om olikbehandling i skatteavtal, beroende på var ett bolag hade sitt säte, var förenligt med etableringsfriheten.<sup>241</sup> Enligt EUD likställs använd-

---

<sup>232</sup> Mål C-336/96 Gilly.

<sup>233</sup> Hilling, M., *Free movement and Tax Treaties in the Internal Market*, 2005, s. 247.

<sup>234</sup> Mål C-336/96 Gilly, p. 5-7.

<sup>235</sup> Mål C-336/96 Gilly, p. 13 fråga 1 och 2.

<sup>236</sup> Mål C-336/96 Gilly, p. 35.

<sup>237</sup> Mål C-336/96 Gilly, p. 30.

<sup>238</sup> Mål C-336/96 Gilly, p. 31.

<sup>239</sup> Mål C-336/96 Gilly, p. 34.

<sup>240</sup> Mål C-307/97 Saint Gobain.

<sup>241</sup> Mål C-307/97 Saint Gobain, p. 32.

ning av säte som särskiljande kriterium för beviljande av skatteförmån för juridiska personer med användning av nationalitet som särskiljande kriterium för olikbehandling av fysiska personer.<sup>242</sup> EUD anförde att trots att medlemsstaterna är suveräna att bestämma anknytningsfaktorer för fördelning av beskattningsrätt och beviljande av skatteförmåner måste gemenskapsrätten ändå beaktas.<sup>243</sup> EUD meddelade att användningen av nationalitet som anknytningsfaktor inskränker etableringsfriheten eftersom det begränsar friheten att välja lämplig juridisk form vid etablering i en annan medlemsstat.<sup>244</sup>

Uppsatsförfattaren sammanfattar att EUD i målen Gilly och Saint-Gobain meddelat delvis motsägelsefulla domslut. I Gilly ansåg EUD att hinder mot den fria rörligheten inte förelåg. Bristen på harmoniserad lagstiftning gav medlemsstaterna rätt att olikbehandla personer beroende på medborgarskap eller beroende på om personen var anställd i privat eller offentlig sektor. EUD ansåg däremot tvärtom, i målet Saint-Gobain, att bristen på harmoniserad lagstiftning inte utgjorde skäl för olikbehandling på grund av nationalitet. Vilken mening som bör anses gälla är oklart. EUD anförde i målet Gilly att principerna i OECD:s modellavtal är internationellt accepterade, vilket enligt uppsatsförfattaren får antas ha påverkat bedömningen i målet. Det är dock anmärkningsvärt att EUD inte gjorde samma bedömning i målet Saint-Gobain. Skatteavtalsbestämmelsen som var föremål för prövning i det sistnämnda målet var också utformad i överensstämmelse med OECD:s modellavtal. Det förutsätts därför att en skatteavtalsbestämmelse som är utformad i likhet med OECD:s modellavtal inte automatiskt innebär att den är förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen.

Vanistendael menar att EUD:s olika domslut beror på att bestämmelsen som var föremål för prövning i målet Gilly enbart fördelade beskattningsrätten, medan bestämmelsen i målet Saint-Gobain innebar att medlemsstaten utövade beskattningsrätt. Vanistendael anser att EUD:s tolkning har sin bakgrund i balansen mellan å ena sidan säkerställande av en intern marknad utan hinder för fri handel och rättvis konkurrens och å andra sidan säkerställande av hållbara nationella skattesystem.<sup>245</sup> En bestämmelse som i målet Gilly endast fördelar beskattningsrätten är neutral i förhållande till den interna marknadens funktion, även om be-

---

<sup>242</sup> Mål C-307/97 Saint-Gobain, p. 36.

<sup>243</sup> Mål C-307/97 Saint-Gobain, p. 58 och mål C-264/96 ICI, p. 19.

<sup>244</sup> Mål C-307/97 Saint Gobain, p. 43-44.

<sup>245</sup> Vanistendael, Frans, *In Defence of the European Court of Justice*, Bulletin for International taxation, 2008, s. 94-95 och 97.



stämelsen orsakade negativa konsekvenser för skattesubjektet påverkade den inte den interna marknadens funktion.<sup>246</sup>

Utifrån Vanistendaels resonemang drar uppsatsförfattaren slutsatsen att artikel 17 utgör ett hinder mot den fria rörligheten endast om bestämmelsen innebär att källstaten *utövar* beskattningsrätt. En skatteavtalsbestämmelse kan aldrig utöka en stats beskattningsrätt. Faktiskt uttag av källskatt enligt artikel 17 är därför beroende av att den stat som genom skatteavtal tillerkänns beskattningsrätt har nationella interna regler som stödjer källstatsbeskattning. Exempelvis Nederländerna har tagit bort de nationella interna reglerna som tidigare stadgade att källskatt skulle innehållas på inkomster från artisters och idrottsmäns framträdanden i Nederländerna.<sup>247</sup> Artister och idrottsmän med hemvist i en annan medlemsstat, som framträder i Nederländerna blir därför inte utsatta för dubbelbeskattning. Den administrativa börda och minskad tillgång på likvida medel som tillämpningen av artikel 17 orsakar uppstår därför inte när en artist, med hemvist i en annan medlemsstat, uppträder i Nederländerna. Med hänsyn till det anförda anser uppsatsförfattaren att utifrån Vanistendaels resonemang utgör artikel 17 inte ett hinder mot den fria rörligheten för tjänster.

Hilling menar att EUD i målet Gilly frångår tidigare tolkningar av den fria rörligheten för arbetstagare, medan i Saint-Gobain vidhåller EUD tidigare tolkningar av etableringsfriheten. Hilling förklarar att skillnaden i hur EUD tolkar de båda målen kan bero på att de avser olika skatteavtalsbestämmelser, vars särdrag och funktioner är olika.<sup>248</sup> I Gilly tolkades en skatteavtalsbestämmelse med avseende på beskattning av inkomst från anställning. Om EUD hade ogiltigförklarat tillämpningen av bestämmelsen hade det fått stora konsekvenser för EU:s interna marknad, eftersom att de flesta av EU:s medlemsländer är medlemmar i OECD och en liknande bestämmelse därför återfinns i merparten av skatteavtalen slutna mellan EU-länderna.<sup>249</sup> I målet Saint-Gobain var det inte tal om att ogiltigförklara tillämpningen av en skatteavtalsbestämmelse, utan EUD diskuterade istället möjligheterna att utvidga tillämpningen av bestämmelsen till fler bolagsformer vilket på så vis skulle undanröja

---

<sup>246</sup> Vanistendael, Frans, *In Defence of the European Court of Justice*, Bullentin for International taxation, 2008, s. 97.

<sup>247</sup> Se Artikel 5a-b i Wet op de loonbelasting 1964 (Nederländernas löneskattelag) Bestämmelserna om källskatt för artister och idrottsmän i Nederländerna ändrades 1 januari 2007. Se även exempelvis mål C-498/10 X NV, p. 5 och Molenaar, D., Grams, H., *The ECJ X Case (Football Club Feyenoord)*, 2011, s. 360

<sup>248</sup> Hilling, M., *Free movement and Tax Treaties in the Internal Market*, s. 271.

<sup>249</sup> Hilling, M., *Free movement and Tax Treaties in the Internal Market*, s. 271.

oförenligheten med etableringsfriheten.<sup>250</sup> Om konsekvensen av att ogiltigförklara tillämpningen av en skatteavtalsbestämmelse innebär en ökad risk för dubbelbeskattning medför det också negativa konsekvenser för EU:s interna marknad. En sådan situation talar för att EUD undviker att pröva en skatteavtalsbestämmels förenlighet med de fria rörligheterna. Skulle däremot skatteavtalsbestämmelsen ifråga inte vara av avgörande betydelse för skatteavtalets funktion är EUD mer benägen att pröva bestämmelsens förenlighet med de fria rörligheterna.<sup>251</sup>

Uppsatsförfattaren håller med Hilling om att en skatteavtalsbestämmels funktion och särdrag bör tillmätas betydelse. Konsekvensen av en sådan bestämmels tillämpning samt de konsekvenser som kan uppstå vid dess borttagande bör ställas mot varandra. Om borttagandet av bestämmelsen resulterar i färre dubbelbeskattningssituationer skulle det innebära ett mindre intrång i arbetet för att upprätta en intern marknad inom EU.

Artikel 17 är en så kallad fördelningsartikel, vilken enbart tillämpas på inkomster från personer som i egenskap av artist eller idrottsman gör offentliga framträdanden. Inkomster från andra yrkesprofessioner beskattas enligt artikel 7 och 15. Artikel 17 förekommer i näst intill alla Sveriges skatteavtal med övriga EU-länder och förekomsten i skatteavtal mellan andra EU-länder är mycket stor.<sup>252</sup> Om artikel 17 skulle bedömas oförenlig med den fria rörligheten för tjänster och därmed ogiltigförklaras från användning i skatteavtal mellan EU-länder skulle den naturliga konsekvensen vara att istället tillämpa artikel 7 och 15 på de situationer som idag omfattas av artikel 17. Av den anledningen anser inte uppsatsförfattaren att artikel 17 är av avgörande betydelse för ett skatteavtals funktion. Eftersom artikel 17 tillämpas i stor utsträckning i skatteavtal mellan EU:s medlemsländer skulle borttagandet av bestämmelsen få stor påverkan på alla medlemsländers skatteavtal med varandra. Uppsatsförfattaren menar dock att det inte innebär en ökad risk för dubbelbeskattning snarare tvärtom, antalet dubbelbeskattningssituationer skulle bli färre jämfört med idag. Uppsatsförfattaren bedömer därför utifrån Hilling resonemang att, artikel 17 kan utgöra ett hinder mot den fria rörligheten för tjänster.

Förutom Vanistendaels och Hillings förklaringar till EUD:s delvis motsägelsefulla domslut anser uppsatsförfattaren att det är av vikt att framhålla att EUD i målet Gilly prövade om

---

<sup>250</sup> Hilling, M., *Free movement and Tax Treaties in the Internal Market*, s. 271.

<sup>251</sup> Hilling, M., *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, 2005, s. 339-340 och 342.

<sup>252</sup> Se kap 2.

icke-diskriminering förelåg och i målet Saint-Gobain om direkt diskriminering förelåg. Även om de fria rörligheterna ska tolkas lika menar uppsatsförfattaren att diskriminerings-typen kan ha påverkat EUD:s resonemang och domslut. Den fria rörlighetsbestämmelsen skulle i så fall ha en mer långtgående tillämpning vid fråga om direkt diskriminering, i jämförelse med indirekt diskriminering. Hur EUD bedömer den fria rörligheten när en bestämmelse prövas utifrån en restriktionsanalys är dock oklart.

Eftersom målet Gilly rör indirekt diskriminering menar uppsatsförfattaren att det förefaller mer naturligt att applicera EUD:s tolkning av den fria rörligheten i det målet på artikel 17, istället för EUD:s tolkning i målet Saint-Gobain. I målet Gilly och Saint-Gobain görs prövning utifrån en diskrimineringsanalys, medan i uppsatsen prövas artikel 17 utifrån en restriktionsanalys. Uppsatsförfattaren menar att direkt diskriminerande åtgärder tolkas mer restriktivt i jämförelse med indirekt diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner.

Uppsatsförfattaren anser att den dubbelbeskattning som uppstår vid tillämpning av artikel 17 är en negativ beskattningsekvens vilket ger upphov till administrativa bördor och en minskad tillgång till likvida medel. I målet Gilly konstaterade EUD att en negativ beskattningsekvens som uppstår till följd av att två länder parallellt utövar sin beskattningsrätt inte utgör ett hinder mot den fria rörligheten.<sup>253</sup> Däremot anförs i målet *de Groot*<sup>254</sup> att om en negativ beskattningsekvens endast grundar sig i det ena landets lagstiftning kan merbeskattning utgöra ett hinder mot den fria rörligheten.<sup>255</sup> Uppsatsförfattaren menar att de negativa beskattningsekvenser som artikel 17 ger upphov till inte grundar sig i det ena landets lagstiftning, utan uppstår till följd av två länders parallella utövande av nationell beskattningsrätt. Med hänsyn till detta resonemang menar uppsatsförfattaren att artikel 17 inte bör utgöra ett hinder mot den fria rörligheten

Sammanfattningsvis konstateras att, vid prövning av artikel 17 utifrån mål där EUD prövat skattavtalsbestämmelsers förenlighet med någon av de fria rörligheterna, är det oklart om artikel 17 utgör ett hinder mot den fria rörligheten för tjänster. Med stöd av Vanistendaels resonemang drar uppsatsförfattaren slutsatsen att artikeln inte hindrar den fria rörligheten för tjänster, eftersom artikeln endast fördelar beskattningsrätten. Utifrån Hillings resonemang, att skatteavtalsbestämmelsens funktion och särdrag har betydelse, dras slutsatsen att

---

<sup>253</sup> Mål C-336/96 Gilly, p. 47.

<sup>254</sup> Mål C-385/00 de Groot.

<sup>255</sup> Mål C-385/00 de Groot, p. 85 och 95.

artikel 17 inte har någon avgörande betydelse för ett skatteavtals funktion. Ogiltigförklarande av artikel 17 skulle inte ge upphov till ökad risk för dubbelbeskattning och inga nya negativa konsekvenser för EU:s interna marknad skulle uppstå. Med hänsyn till det kan artikel 17 utgöra ett hinder mot den fria rörligheten. Uppsatsförfattaren spekulerar i om orsaken till de motsägelsefulla domsluten kan bero på det faktum att EUD i målet Gilly prövade en indirekt diskriminerande bestämmelse medan EUD i målet Saint-Gobain prövade en direkt diskriminerande bestämmelse. Utifrån den skillnaden menar uppsatsförfattaren att EUD troligtvis skulle välja att bedöma artikel 17 i likhet med bestämmelsen i målet Gilly, eftersom direkt diskriminerande åtgärder bedöms tolkas mer strikt än indirekt diskriminerande åtgärder och icke-diskriminerande restriktioner.

Uppsatsförfattaren summerar att det är oklart huruvida artikel 17 utgör ett hinder mot den fria rörligheten för tjänster. Det beror på om tolkning görs utifrån EUD:s resonemang vid tolkning av den fria rörlighetsbestämmelsen gentemot nationella interna regler eller gentemot skatteavtalsbestämmelser. Därutöver är EUD:s tolkningar av den fria rörlighetsbestämmelsen gentemot skatteavtalsbestämmelser motsägelsefulla. Eftersom oklarhet råder utesluter det inte att artikeln kan utgöra ett hinder mot den fria rörlighetsbestämmelsen, uppsatsens andra delfråga besvaras därför jakande.

#### **5.4 Finns det möjligheter att rättfärdiga sådan källstatsbeskattning?**

I avsnitt 5.3 konstateras att det är oklart om artikel 17 utgör ett hinder mot den fria rörligheten, men eftersom bestämmelsen kan utgöra ett hinder mot den fria rörligheten för tjänster utreds möjligheterna att rättfärdiga tillämpningen av bestämmelsen. I detta avsnitt besvaras således delfråga tre, det vill säga om det är möjligt att rättfärdiga uttag av källskatt enligt artikel 17 i OECD:s modellavtal, trots att bestämmelsen utgör ett hinder mot den fria rörligheten.

I avsnitt 5.2.3 konstateras att tillämpningen av artikel 17 orsakar en administrativ börda och en minskad tillgång till likvida medel, vilket kan utgöra ett hinder mot den fria rörligheten för tjänster. I detta avsnitt prövas därför utifrån valda grunder om ett sådant hinder kan rättfärdigas. För att besvara delfråga tre analyseras syftet och motiven till artikel 17 i OECD:s modellavtal.

Icke-diskriminerande bestämmelser eller åtgärder som hindrar den fria rörligheten kan rättfärdigas med stöd av grunder stadgade i FEUF eller genom tillämpning av rule-of-reason

doktrinen. De fördragsstadgade grunderna är skydd för allmän ordning, säkerhet och hälsa.<sup>256</sup> EUD tillämpar dessa grunder restriktivt och det är sällan eller aldrig som direkta beskattningsåtgärder rättfärdigas med stöd av de fördragsstadgade grunderna.<sup>257</sup> Med hänsyn till det prövas istället direkt om någon av de valda grunderna som utvecklats ur rule-of-reason doktrinen kan rättfärdiga tillämpningen av bestämmelsen.

Det första steget i rule-of-reason doktrinen är att säkerställa att bestämmelsen ifråga tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt. I det andra steget ställs frågan om bestämmelsen är motiverad med hänsyn till det tvingande allmänintresset. Det tredje steget innebär säkerställande av att det mål som eftersträvas med bestämmelsen faktiskt kan uppnås genom tillämpning av densamma. Slutligen, är det fjärde steget ett proportionalitetstest, där alternativa åtgärder utreds.<sup>258</sup>

Eftersom det konstateras i avsnitt 5.2.2 ovan att bestämmelsen utgör en icke-diskriminerande restriktion som tillämpas utan diskriminerande verkan uppfylls det första steget i doktrinen. Vad som innefattar det trängande allmänintresset är inte statiskt, utan medlemsstater kan åberopa vilka grunder de vill. I uppsatsen prövas om tillämpningen av artikel 17 i OECD:s modellavtal kan rättfärdigas med hänsyn till (1) skydd för effektiv skattekontroll och skatteuppbörd, och (2) för att motverka skatteundandragande beteende.<sup>259</sup>

OECD framhåller att syftet med uttag av källskatt är att få bukt med de praktiska svårigheter skattemyndigheter ställs inför i och med att artister och idrottsmän är väldigt mobila i sin yrkesutövning. Myndigheterna i hemviststaterna har svårt att samla in information om framträdanden utomlands vilket i sin tur försvårar beräkning av skattens storlek samt indrivning av skatter. OECD menar också att artister och idrottsmän har ett skatteundandragande beteende då de är motvilliga till att redovisa utländska inkomster vilket orsakar överträdelser av nationella interna skatteregler.<sup>260</sup> Att förhindra skatteflykt är inte ett uttryckligt

---

<sup>256</sup> Artikel 45(3), 52(1), 62 och 65(2) FEUF.

<sup>257</sup> Se exempelvis mål 41/74 van Duyn, p. 16-18, mål C-36/75 Rutili, p. 26-28, mål 30/77 Regina, p. 35, mål C-466/98 Kommissionen mot Storbritannien, p. 57. Se även Meltzer, V.E., *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, ed. by Lang, M. m.fl., i *Introduction of European Tax Law on Direct Taxation*, 2008, s. 54 och Isenbaert, M., *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, 2010, s. 368 f och s. 644.

<sup>258</sup> Mål C-55/94 Gebhard, p. 37.

<sup>259</sup> Se även avsnitt 1.3.

<sup>260</sup> Se avsnitt 3.4.5.

mål med bestämmelsen men i beskrivningen av skatteundandragande beteende som rättfärdigandegrund i avsnitt 4.5.3 ovan framkommer att skatteflykt är en nära liggande rättfärdigandegrund.

EUD anser att regler vars ändamål är att säkerställa att utländska inkomster kan kontrolleras på ett klart och precist sätt kan rättfärdigas för att säkerställa en effektiv skattekontroll.<sup>261</sup> Det innefattar även bestämmelser som tillämpas i syfte att säkerställa effektiv insamling av skatter i gränsöverskridande situationer.<sup>262</sup> I målen *Scorpio*<sup>263</sup> och *X NV*<sup>264</sup> uttryckte EUD att säkerställande av effektiv *skatteuppbörd* utgör ett tvingande skäl av allmänintresse.<sup>265</sup> Uppsatsförfattaren menar att det är en precisering av den tidigare accepterade grunden säkerställande av effektiv skattekontroll. Situationen att det är svårt att samla in utländsk skatteinformation för att bestämma beskattningsunderlag innebär dock inte automatiskt att en bestämmelse som hindrar den fria rörligheten rättfärdigas.<sup>266</sup> Utifrån EUD:s domslut drar uppsatsförfattaren därför slutsatsen att skydd för effektiv skattekontroll och skatteuppbörd är en principiellt accepterad rättfärdigandegrund. Det andra steget i rule-of-reason doktrinen bedöms därför vara uppfyllt.

Det tredje steget i rule-of-reason doktrinen innebär att bestämmelsen ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas med bestämmelsen.<sup>267</sup> Detta steg är oftast inte särskilt utförligt beskrivet i EUD:s domar. EUD nöjer sig med att konstatera att tillämpning av den prövade bestämmelsen *kan* uppnå det syfte som den ämnar säkerställa.<sup>268</sup> Målsättningen med artikel 17 i OECD:s modellavtal är att säkerställa att en inkomst inte undgår beskattning i både hemviststat och källstat. Tillämpningen av artikel 17 medför att inkomsten i fråga åtminstone beskattas i källstaten även om skattesubjektet underlåter att meddela behörig myndighet i hemviststaten om den utländska inkomsten. Det kan därför konstateras att det tredje steget i rule-of-reason doktrinen uppfylls.

---

<sup>261</sup> Mål C-250/95 Futura.

<sup>262</sup> Mål C-55/98 Vestergaard, p. 25.

<sup>263</sup> Mål C- 290/04 Scorpio.

<sup>264</sup> Mål C-498/10 X NV.

<sup>265</sup> Mål C-290/04 Scorpio, p. 36 och mål C-498/10 X NV, p. 39.

<sup>266</sup> Mål C-319/02 Manninen, p. 50.

<sup>267</sup> Mål C-55/94 Gebhard, p. 37.

<sup>268</sup> Se exempelvis mål C-290/04 Scorpio, p. 36.

Sammanfattningsvis anføres att tillämpningen av artikel 17 bör kunna rättfärdigas med hänsyn till säkerställande av effektiv skattekontroll och skatteuppbörd. När EUD finner att en åberopad grund för rättfärdigande kan accepteras prövar den inte andra rättfärdigande grunder utan går istället vidare till det fjärde steget i rule-of-reason doktrinen, proportionalitetstestet. Med hänsyn till uppsatsens akademiska värde och betydelse anser dock uppsatsförfattaren att det är intressant att även pröva den andra valda rättfärdigande grunden, motverkan av skatteundandragande beteende.

Åtgärder för att motverka skatteundandragande beteende är av EUD en principiellt accepterad rättfärdigande grund, vilket innebär att det andra steget i rule-of-reason doktrinen uppfylls. Enligt uppsatsförfattaren omfattar rättfärdigande grunden skatteundandragande beteende både skatteplanering och skatteflykt. Skatteplanering och skatteflykt har olika innebörd men ligger nära varandra och tolkas av EUD på ett liknande sätt. Uppsatsförfattaren menar att det är svårt att rättfärdiga en bestämmelse som hindrar en person från att skatteplanera. Vad avser skatteflykt har EUD blivit mer förstående för medlemsstaternas situation, men trots det är domstolen restriktiv med att tillåta en bestämmelse som hindrar den fria rörligheten i syfte är att motverka skatteflykt.<sup>269</sup>

Det synes därmed svårt att rättfärdiga bestämmelsen i artikel 17 i OECD:s modellavtal med argumentet att den motverkar skatteundandragande beteende. Uppsatsförfattaren anser att det är troligt att artister och idrottsmän underlåter att redovisa inkomster från utländska framträdanden i hemviststaten. Även om bestämmelser om källstatsbeskattning motverkar att inkomster inte beskattas i något land anser inte uppsatsförfattaren att uttag av källskatt automatiskt också medför att artister och idrottsmän redovisar utländska inkomster i hemviststaten. Är skattesatsen i källstaten låg i förhållande till skattesatsen i hemviststaten kan personer fortfarande försöka vinna skattefördelar genom att underlåta att redovisa inkomster i hemviststaten.

Beträffande skatteflykt anser uppsatsförfattaren att det framstår som mindre troligt att artister och idrottsmän planerar sina framträdanden utifrån vilken medlemsstat som har mest förmånliga skatteregler. Det är högst sannolikt att de flesta av EU:s medlemsländer har sluttit skatteavtal med varandra och uppsatsförfattaren har inte uppmärksammat något EU-land som tillämpar exceptionellt låga skattesatser. Möjligheterna till skatteplanering och skatteflykt inom EU är små och framstår inte som ett stort hot mot medlemsländernas

---

<sup>269</sup> Se avsnitt 4.5.3

skattebaser. Sammanfattningsvis menar uppsatsförfattaren att det framstår som svårt att rättfärdiga artikel 17 i OECD:s modellavtal med hänsyn till att bestämmelsen motverkar skatteundandragande beteende. Det tredje steget i rule-of-reason doktrinen bedöms därför inte vara uppfyllt.

I nästa avsnitt besvaras uppsatsens fjärde delfråga, genom en utredning av det fjärde steget i rule-of-reason doktrinen, utifrån frågan om artikel 17 i OECD:s modellavtal är proportionerlig i förhållande till vad bestämmelsen ämnar uppnå. Det vill säga, om uttag av källskatt på inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter är en proportionerlig åtgärd eller, om det går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa effektiv skattekontroll och skatteuppbörd. Med hänsyn till att rättfärdigandegrunden motverkan av skatteundandragande beteende inte bedöms uppfylla det tredje steget i rule-of-reason doktrinen blir det inte aktuellt att pröva den i nästa avsnitt.

## **5.5 Är tillämpningen av artikel 17 proportionerlig, eller utgör möjligheterna till informationsutbyte en mindre inskränkande åtgärd?**

I detta avsnitt utreds och besvaras uppsatsens fjärde delfråga, är tillämpningen av artikel 17 proportionerlig, eller utgör möjligheterna till informationsutbyte en mindre inskränkande åtgärd? I mål där domstolen bedömt att en bestämmelse kan rättfärdigas med hänsyn till behovet att säkerställa effektiv skattekontroll eller skatteuppbörd har proportionalitetsbedömningen ofta underkänts.<sup>270</sup> För att en bestämmelse ska vara proportionerlig får den inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet med bestämmelsen. Bestämmelsen får bara träffa det specifika mål som bestämmelsen ämnar säkerställa. Om bestämmelsen blir tillämplig även på andra situationer är den inte proportionerlig.<sup>271</sup> Vid EUD:s bedömningar om en rättfärdigandegrund är proportionerlig utreds ofta om det finns andra möjligheter som på ett mindre inskränkande sätt kan uppfylla målet med en viss bestämmelse. Om det finns alternativa åtgärder som skulle kunna säkerställa samma mål som bestämmelsen i fråga, men som samtidigt utgör en mindre inskränkning i den fria rörligheten, är den prövade bestämmelsen inte proportionerlig och kan därmed inte rättfärdigas.<sup>272</sup> OECD utredde år 1987 om möjligheterna till informationsutbyte kunde utgöra en alternativ åtgärd,

---

<sup>270</sup> Se exempelvis mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p.75.

<sup>271</sup> Se avsnitt 4.5.3.

<sup>272</sup> Mål C-55/94 Gebhard, p. 37 och Van Thiel, S., *Free movement of Persons and Income tax Law: the European court in search of principles*, 2001, s. 541 f.



men bedömde då att så inte var fallet.<sup>273</sup> Även EUD har i flera mål hänvisat till medlemsstaternas möjligheter att utbyta information med varandra.<sup>274</sup> Eftersom OECD:s utredning kan betraktas som föråldrad och EUD återkommande hänvisar till informationsutbyte väljer uppsatsförfattaren att analysera om möjligheten till informationsutbyte genom direktiv 2011/16/EU<sup>275</sup> utgör en mindre inskränkande åtgärd.<sup>276</sup>

Målet med artikel 17 är att motverka de praktiska svårigheterna som myndigheter i hemviststaten ställs inför när artister och idrottsmän uppträder utomlands. Myndigheterna bedöms ha svårt att få information om utländska inkomster samt att bestämma skattens storlek och driva in den. Likaså ämnar bestämmelsen motverka artisters och idrottsmäns skatteundandragande beteende och de överträdelse av skattskyldigheten som de gör sig skyldiga till. Målet med bestämmelsen grundar sig i uppfattningen att artister och idrottsmän är oärliga personer som undanhåller information från myndigheten i hemviststaten.<sup>277</sup> Uppsatsförfattaren menar att det är tydligt att bestämmelsen går utöver vad som är nödvändigt. Bestämmelsen träffar alla artister och idrottsmän som framträder utanför hemviststaten. För att bestämmelsen då ska bedömas vara proportionerlig måste behörig myndighet alltid stöta på praktiska svårigheter vid beskattning av artisters och idrottsmäns inkomster. Likaså måste alla artister och idrottsmän ha ett skatteundandragande beteende och undanhålla information från myndigheten i hemviststaten. Uppsatsförfattaren menar att den nämnda situationen är orealistisk, vilket talar för att artikel 17 bör bedömas vara oproportionerlig. För att avgöra om så är fallet bör ändå utredas om möjligheterna till informationsutbyte utgör en mindre inskränkande åtgärd.

I direktiv 2011/16/EU stadgas att myndigheter i EU:s medlemsstater ska bedriva ett effektivt administrativt samarbete för att motverka den ökande globaliseringens negativa effekter.<sup>278</sup> Det framhålls att skattskyldigas rörlighet ökar vilket gör det svårt för medlemsstaterna att fastställa korrekta skatter. Det har i sin tur inverkan på skattesystemens funktion och

---

<sup>273</sup> OECD rapport, *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, p. 105-107.

<sup>274</sup> Se exempelvis mål C-250/95 Futura, p. 41, mål C-55/98 Vestergaard, p. 26 och mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 71.

<sup>275</sup> Rådets Direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.

<sup>276</sup> För motivering av valet att analysera direktiv 2011/16/EU se avsnitt 1.3.

<sup>277</sup> Se avsnitt 3.4.5.

<sup>278</sup> Ingress skäl 29 i Direktiv 2011/16/EU.

medför dubbelbeskattning, vilket i sig utgör incitament för skatteundandragande beteende och skattebedrägeri. Sammantaget äventyrar situationen EU:s inre marknadsfunktion.<sup>279</sup> Direktivet utgör ett rättsligt instrument för att uppnå ett effektivt administrativt samarbete mellan medlemsstaterna, vilket består av utbyte av upplysningar i gränsöverskridande situationer.<sup>280</sup> I direktivet föreskrivs att medlemsstater ska utbyta upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av medlemsstaters nationella lagstiftningar i fråga om alla typer av skatter som tas ut i en medlemsstat.<sup>281</sup> Det finns även föreskrifter om hur utbytet ska gå till, viss information ska utbytas automatiskt medan annan information lämnas på begäran. Exempelvis ska en stat spontant, utan föregående begäran, lämna upplysningar om behörig myndighet i staten har skäl att anta att den kan uppstå skattebortfall i den andra staten.<sup>282</sup>

Direktiv 2011/16/EU ersatte direktiv 77/799/EEG<sup>283</sup>. I arbetsdokumentet till direktiv 2011/16/EU anförs att direktiv 77/799/EEG är förlegat. Direktivet utformades i en miljö som skilde sig från dagens samhälle och trots att det uppdaterats genom åren var det inte tillräckligt, utan medlemsstaterna var på senare år tvungna att använda andra instrument när de behövde ömsesidigt bistånd.<sup>284</sup> Kommissionen anförde i arbetsdokumentet att det i nyligen avgjorda rättsfall observerats att de samarbetsmekanismer som direktiv 77/799/EEG stadgade i praktiken inte fungerade effektivt och tillfredsställande. I rättsfallen observerades också att medlemsstaterna inte kunde motivera inskränkningar i de fria rörligheterna med att samarbetet mellan behöriga myndigheter var bristfälligt.<sup>285</sup> EUD uttalade i *Futura*<sup>286</sup> att (dåvarande) direktiv 77/799/EEG säkerställde att myndigheter lämnade ut alla uppgifter som behövdes för att möjliggöra fastställande av korrekt storlek av inkomstskatt i en annan medlemsstat.<sup>287</sup>

---

<sup>279</sup> Ingress, skäl 1 i Direktiv 2011/16/EU.

<sup>280</sup> Ingress, skäl 6-7 i Direktiv 2011/16/EU.

<sup>281</sup> Artikel 1.1 och 2.1 i Direktiv 2011/16/EU.

<sup>282</sup> Artikel 5 och artikel 8-9 i Direktiv 2011/16/EU.

<sup>283</sup> Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (77/799/EEG), 27.12.77 Nr L 366/15.

<sup>284</sup> KOM (2009) 29 slutlig, s. 2.

<sup>285</sup> KOM (2009) 29 slutlig, s. 2.

<sup>286</sup> Mål C-250/95 Futura.

<sup>287</sup> Mål C-250/95 Futura, p. 41.

I målet *Vestergaard*<sup>288</sup> anförde den nationella myndigheten att en nationell intern bestämmelse var nödvändig för att säkerställa korrekt beräkning av skatteunderlag eftersom det informationsutbyte som var möjligt genom direktiv 77/799 inte var tillräckligt. EUD meddelade att bristfälliga möjligheter till informationsutbyte inte innebar att en nationell intern regel var proportionerlig och därmed förenlig med den fria rörligheten.<sup>289</sup>

EUD upprepade i målet *ELISA*<sup>290</sup> att medlemsstater med stöd av direktiv 77/799/EEG kunde begära information från behörig myndighet i en annan medlemsstat för att beräkna och påföra alla skatter som omfattas av direktivet.<sup>291</sup> Domstolen anförde också att omständigheten att den eftersökta information undantogs från direktivets tillämpningsområde, vilket i princip omöjliggjorde för myndigheten att genom informationsutbyte bekämpa skatteundandragande, inte automatiskt innebar att den nationella regeln för prövning var proportionerlig.<sup>292</sup> EUD menade att det inte förelåg hinder mot att den myndighet som eftersökte information begärde information från skattesubjektet själv. I målet kunde inte utslutas att skattesubjektet hade kunnat tillhandahålla den eftersökta informationen, vilket skulle kunnat medföra att en korrekt beräkning av skatt kunde gjorts.<sup>293</sup>

Av EUD:s praxis konstateras att domstolen, trots medlemsstaters invändningar, fäste stor tillit till användningen av direktiv 77/799/EEG. I flera fall meddelade EUD att en nationell intern bestämmelse inte kunde rättfärdigas med hänsyn till behovet av att säkerställa effektiv skattekontroll eftersom medlemsstaterna kunde säkerställa effektiv skattekontroll genom utbyte av upplysningar istället.<sup>294</sup> Vidare, i de fall där utbytet av upplysningar inte var tillräckligt förespråkade EUD att behörig myndighet skulle efterfråga nödvändig information direkt från skattesubjektet.

Kommissionen uppmärksammade dock medlemsstaternas påpekningar om att direktiv 77/799/EEG var otillräckligt och valde att ersätta det med direktiv 2011/16/EU, i syfte att säkerställa ett effektivt informationsutbyte. Uppsatsförfattaren menar att det är tveksamt

---

<sup>288</sup> Mål C-55/98 Vestergaard.

<sup>289</sup> Mål C-55/98 Vestergaard, p. 27 och 29.

<sup>290</sup> Mål C-451/05 ELISA

<sup>291</sup> Mål C-451/05 ELISA, p. 92.

<sup>292</sup> Mål C-451/05 ELISA, p. 93.

<sup>293</sup> Mål C-451/05 ELISA, p. 95-96.

<sup>294</sup> Se exempelvis mål C-240/95 Futura, p. 43 och mål C-451/05 ELISA, p. 98.

om det var vad medlemstaterna ville. Direktiv 2011/16/EU infördes i syfte att effektivisera informationsutbytet, uppsatsförfattaren anför att direktivet kommer försvåra ytterligare för medlemsländer att rättfärdiga bestämmelser som inskränker den fria rörligheten. Direktiv 77/799/EEG var tillräckligt för att inte rättfärdiga bestämmelser och när nu mer effektiva bestämmelser införts genom direktiv 2011/16/EU är det inte sannolikt att möjligheterna att rättfärdiga bestämmelser blir större. Det bör också erinras att EUD i flera mål anført att i de fall möjligheterna till informationsutbyte inte är tillräckliga för att fastställa korrekt skatt ska behörig myndighet fråga skattesubjektet efter ytterligare information.

Utifrån det sagda anser uppsatsförfattaren att möjligheterna till informationsutbyte genom tillämpning av direktiv 2011/16/EU medför att tillämpningen av artikel 17 inte utgör en proportionerlig åtgärd. Det fjärde steget i rule-of-reason doktrinen bedöms därför inte vara uppfyllt.

## **5.6 Sammanfattning och reflektion**

Tillämpningen av artikel 17 orsakar administrativa bördor för artister och idrottsmän samt medför att nämnda personer får en minskad tillgång till likvida medel, i jämförelse med personer som inte omfattas av fördelningsartikeln. Bestämmelsen innebär också att artister och idrottsmän som utövar någon av de fria rörligheterna drabbas av negativa beskattningsekvenser i jämförelse med personer som inte gör det. Konsekvenserna av tillämpningen av artikeln kan därför innebära att artister och idrottsmän avhåller sig från att tillhandahålla tjänster i andra medlemsstater än hemviststaten. EUD har aldrig prövat en skatteavtalsbestämmelse motsvarande artikel 17 i OECD:s modellavtal gentemot någon av de fria rörligheterna. Hur EUD skulle välja att tolka den fria rörligheten i ett sådant mål är därför oklart. Det konstateras dock att tillämpningen av artikel 17 skulle kunna utgöra ett hinder mot den fria rörligheten. Om hinder bedöms föreligga kan det troligtvis rättfärdigas med hänsyn till behovet av att säkerställa effektiv skattekontroll och skatteuppbörd. Uppsatsförfattaren anser dock att bestämmelsen är oproportionerlig i förhållande till det syftet den ämnar uppfylla. EUD har gett stor tilltro till möjligheterna till informationsutbyte genom direktiv 77/799/EEG och i och med införandet av direktiv 2011/16/EU förväntas möjligheterna till informationsutbyte effektiviseras ytterligare. Effektiviseringen försvårar ytterligare möjligheterna för att bestämmelsen skulle bedömas vara proportionerlig.

Oavsett om artikel 17 bedöms oförenlig med den fria rörligheten för tjänster, eller inte, anser uppsatsförfattaren att dess tillämpning kan hämma artister och idrottsmän från att

framtråda i andra länder. EU-rätt och skatteavtalsrätt är två olika rättssystem som verkar parallellt. Bestämmelser inom de båda rättssystemen överlappar ibland varandra vilket får anses vara en ofrånkomlig konsekvens av dess parallella verkan. Ogynnsamma konsekvenser som uppstår vid utövande av någon av de fria rörligheterna behöver därför inte alltid utgöra ett hinder mot den EU-rättsliga fria rörlighetsbestämmelsen.

Uppsatsförfattaren menar att EUD:s ibland något försiktigare tolkning av den fria rörlighetsbestämmelsen vid prövning av en skatteavtalsbestämmelse kan förklaras av upprätthållande av balansen mellan å ena sidan medlemsstaters suveränitet på området direkt skatt och rätten att sluta skatteavtal och å andra sidan EU:s mål och strävan om att upprätta en inre marknad utan hinder för den fria rörligheten. Vid prövning av skatteavtalsbestämmelser gentemot någon av de fria rörligheterna ställs därför EU:s räckvidd i förhållande till medlemsstaternas suveränitet på sin spets. Att det kan uppstå hinder mot den fria rörligheten som en konsekvens av att två länder utövar sin beskattningsrätt är logiskt, med hänsyn till att området direkt skatt inte är harmoniserat och målet om att upprätta en inre marknad inom EU endast gäller inom de kompetensgränser medlemsstaterna ställt upp.

Även om de hinder som artikel 17 orsakar inte anses utgöra ett hinder mot den EU-rättsliga fria rörlighetsbestämmelsen kan artikeln ändå hämma artister och idrottsmän i deras yrkesutövning. Hindren bör då inte ses ur ett juridiskt perspektiv utan snarare ur ett etiskt och samhällligt perspektiv. OECD är av åsikten att artister och idrottsmän tjänar stora summor pengar på kort tid, vilket motiverar att artister och idrottsmän drabbas av negativa beskattningskonsekvenser, administrativa bördor och får en minskad tillgång till likvida medel. Uppsatsförfattaren menar att det är mycket möjligt att vissa artister och idrottsmän tjänar stora summor på kort tid, men framhåller att artikel 17 tillämpas på alla artister och idrottsmän oavsett hur stor eller liten inkomsten från ett framträdande är. Likaså framhålls att personer inom andra yrkesgrupper med stora inkomster inte drabbas av liknande hinder. Tillämpningsområdet skapar en omotiverad negativ särbehandling av artister och idrottsmän i förhållande till andra yrkesgrupper. Uppsatsförfattaren anser att de subjektiva motiven till bestämmelsen inte är aktuella och att bestämmelsen helst bör tas bort från OECD:s modellavtal. En alternativ lösning är att utforma undantagsbestämmelser i likhet med artikel 7 och 15 så att källstatens beskattningsrätt uppstår först när artisten eller idrottsmannen bedöms delaktig i källstatens ekonomi. Uppsatsförfattaren menar att källskatt i sådant fall skulle motiveras av objektiva grunder istället för som nu på subjektiva grunder.

## 6 Slutsats

Uppsatsens övergripande syfte är att utreda om det är förenligt med den EU-rättsliga bestämmelsen om fria rörlighet att källstatsbeskatta inkomster som tillfaller personer i vissa yrkesprofessioner, i högre utsträckning än andra personer. I uppsatsen utreds artikel 17 i OECD:s modellavtal, det vill säga uttag av källskatt på inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter och artikelns förhållande till den fria rörlighetsbestämmelsen. För att uppfylla uppsatsens syfte utreds följande fyra delfrågor:

1. Innehåller Sveriges skatteavtal med övriga EU-länder en särskild artikel som medger källstatsbeskattning av artister och idrottsmän?
2. Under förutsättning att Sveriges skatteavtal innehåller en sådan artikel, är tillämpningen av en sådan artikel förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen?
3. Under förutsättning att sådan källstatsbeskattning inte är förenlig med den fria rörlighetsbestämmelsen, är det möjligt att rättfärdiga sådan källstatsbeskattning?
4. Under förutsättning att sådan källstatsbeskattning kan rättfärdigas, är tillämpningen av artikel 17 proportionerlig, eller utgör möjligheterna till informationsutbyte en mindre inskränkande åtgärd?

Det konstateras i kapitel 2 att i samtliga skatteavtal Sverige har slutit med andra EU-länder återfinns en artikel motsvarande artikel 17 i OECD:s modellavtal. Undantag gäller endast skatteavtalet med Österrike som slöts innan OECD bildades. Delfråga två till fyra besvaras i uppsatsens kapitel 5. EUD har inte prövat om en skatteavtalsbestämmelse motsvarande artikel 17 i OECD:s modellavtal är förenlig med den fria rörligheten, vilket innebär att det inte går att säkert säga hur EUD skulle tolka den fria rörlighetsbestämmelsen i ett sådant fall. Uppsatsförfattaren anser dock att bestämmelsen kan utgöra ett hinder mot den fria rörligheten för tjänster och därmed kan bestämmelsen bedömas oförenlig med den fria rörligheten.<sup>295</sup>

Om bestämmelsen inte bedöms utgöra ett hinder mot den fria rörligheten är situationen oförändrad och det uppstår inte några konsekvenser för tillämpningen av skatteavtalsbestämmelser motsvarande artikel 17 i OECD:s modellavtal. Om artikel 17 däremot bedöms utgöra ett hinder mot den fria rörligheten anser uppsatsförfattaren att det är troligt att be-

---

<sup>295</sup> Se avsnitt 5.3

stämelsen kan rättfärdigas med hänsyn till behovet att säkerställa effektiv skattekontroll och skatteuppbörd.<sup>296</sup> Däremot skulle EUD sannolikt bedöma att artikel 17 inte är proportionerlig utan går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det mål som bestämmelsen ämnar uppnå. Möjligheterna till informationsutbyte genom direktiv 2011/16/EU innebär dessutom en mindre inskränkande åtgärd vilket stärker uppfattningen om att tillämpningen av artikel 17 inte är proportionerlig. Direktiv 2011/16/EU ersatte direktiv 77/799/EEG, med syftet att effektivisera och utöka möjligheter till informationsutbyte mellan medlemsstaterna. Uppsatsförfattaren anser att införandet av direktivet får konsekvensen att möjligheterna att rättfärdiga en bestämmelse som hindrar rätten till fri rörlighet minskar.<sup>297</sup>

Om EUD skulle bedöma att artikel 17 är oförenlig med den fria rörligheten skulle det få stora konsekvenser för Sverige och övriga medlemsländer, eftersom de flesta av skatteavtalen mellan EU:s medlemsstater innehåller en bestämmelse motsvarande artikel 17. Den naturliga följden av att artikel 17 förklaras oförenlig är att den förbjuds från att tillämpas och att inkomster från artisters och idrottsmäns verksamheter istället beskattas enligt artikel 7 och 15. I en sådan situation utgör möjligheterna till informationsutbyte mellan länderna ett viktigt hjälpmedel för att undanröja de praktiska svårigheterna som myndigheterna ställs inför vad gäller beräkning av skattens storlek samt indrivning av skatt.

---

<sup>296</sup> Se avsnitt 5.4

<sup>297</sup> Se avsnitt 5.5

## Källförteckning

### Praxis

#### *EUD*

Case 10/61 Commission of the European Economic Community v. Government of the Italian Republic, [1962] ECR 1

Mål 152/73 Giovannit Maria Sotgiu mot Deutsche Bundespost, [1974] ECR 219

Mål 8-74 Procureur du Roi mot Benoit and Gustave Dassonville, [1974] ECR 837

Mål 41/74 Yvonne van Duyn mot Home Office, [1974] ECR 1337

Mål 36/75 Roland Rutili mot Inrikesministeriet, [1975] ECR 1219

Mål 118/75 Lynne Watson och Alessandro Belmann, [1976] ECR 1185

Mål 71/76 Thieffry mot Conseil de l'ordre des avocats à la Cour de Paris, [1977] ECR 765

Mål 30/77 Regina mot Pierre Bouchereau, [1977] ECR 1999

Mål 120/78 Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, [1979] ECR 649

Mål 266/81 Società Italiana per l'Oleodotto Transalpino (SIOT) och Ministero delle finanze, ministero della marina mercantile, circoscrizione doganale di Trieste och Ente autonomo del porto di Trieste, [1983] ECR 731

Mål 283/81 Srl CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità, [1982] ECR 513

Mål 286/82 Luisi mot Ministero del Tesoro, [1984] ECR 377

Mål 270/83 Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken, [1986] ECR 389

Case C-76/90 Manfred Säger and Dennemeyer & Co. Ltd, [1991] ECR I-04239

Mål C-204/90 Hanns-Martin Bachmann och belgiska staten, [1992] ECR I-00249



## Källförteckning

- Mål C-106/91 Claus Ramrath mot Ministre de la Justice and l'Institut des réviseurs d'entreprises, [1992] ECR I-03351
- Mål C-91/92 Dieter Kraus mot Land Baden-Württemberg, [1993] ECR I-01663
- Mål C- 279/93 Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker, [1995] ECR I-00225
- Mål C-415/93 Union royale belge des sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA mot Jean-Marc Bosman and others and Union des associations européennes de football (UEFA) mot Jean-Marc Bosman, [1995] ECR I-04921
- Mål C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, [1995] ECR I-04165
- Mål C-80/94 G. H. E. J. Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen, [1995] ECR I-02493
- Mål C-107/94 P.H. Asscher v. Staatssecretaris van Finanziën, [1996] ECR I-03089
- Mål C-237/94 John O'Flynn mot Adjudication Officer, [1996] ECR I-02617
- Mål C-250/95 Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions, [1997] ECR I-02471
- Mål C-118/96 Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare Skattemyndigheten i Kopparbergs län, [1998] ECR I-01919
- Mål C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), [1998] ECR I-04711
- Mål C-336/96 Epoux Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, [1998] ECR I-02793
- Mål C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt, [1999] ECR I-06161
- Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten), [1999] ECR I-02664

## Källförteckning

- Mål C-294/97 Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna, [1999] ECR I-07476
- Mål C-55/98 Skatteministeriet mot Bent Vestergaard, [1999] ECR I-07641
- Mål C-466/98 Europeiska gemenskapernas kommission mot Förenade Konungariket Storbritannien och Irland, [2002] ECR I-09496
- Mål C-136/00 Rolf Dieter Danner, [2002] ECR I-08147
- Mål C-385/00 F. W. L. de Groot mot Staatssecretaris van Financiën, [2002] ECR I-11819
- Mål C-234/01 Arnoud Gerritse mot Finanzamt Neukölln-Nord, [2003] ECR I-05933
- Mål C-42/02 Diana Elisabeth Lindman, [2003] ECR I-13519
- Mål C-319/02 Petri Manninen, [2004] ECR I-07498
- Mål C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), [2005] ECR I-10837
- Mål C-196/04 Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, [2006] ECR I-08031
- Mål C-265/04 Margaretha Bouanisch mot Skatteverket, [2006] ECR I-00945
- Mål C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH mot Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, [2006] ECR I-09461
- Mål C-345/04 Centro Equesrte da Lezíria Grande Lda mot Bundensamt für Finanzen, [2007] ECR I-01425
- Mål C-513/04 Mark Kerckhaert och Bernadette Morres mot Belgische Staat, [2006] ECR I-10981
- Mål C-524/04 Test Claimant in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, [2007] ECR I-02157
- Mål C-170/05 Denkavit International BV och Denkavid France SARL mot Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, [2006] ECR I-11949

## Källförteckning

Mål C-231/05 Oy AA, [2007] ECR I-06373

Mål C-451/05 Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) mot Directeur général des impôts, Ministère public, [2007] ECR I-08251

Mål C-157/07 Finanzamt für Körperschaften III in Berling mot Krankenhaus Ruhesitz am wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, [2008] ECR I-08061.

Mål C-153/08 Europeiska Kommissionen mot Konungariket Spanien, [2009] ECR I-09735

Mål C-498/10 X NV mot Staatssecretaris van Financiën, [2012] ej publicerat

### *Högsta Förvaltningsdomstolen*

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2010 ref. 112

## **Generaladvokatens förslag till avgörande**

Generaladvokat Geelhoed i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation mot Commissioners of Inland revenue, (2006) ECR I-11676

## **EU-rätt**

### *Fördrag*

Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt, konsoliderad version C 83/47  
30.3.2010

Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen, konsoliderad version C 325/33  
24.12.2002

### *Direktiv*

Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799 EEG, OJ L 64/1  
11.3.2011

## Källförteckning

Europaparlamentets och Rådets direktiv 2004/38/EC av den 29 april 2004 om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier och om ändring av förordning (EEG) nr 1612/68 och om upphävande av direktiven 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/194/EEG, 75/34/EEG, 73/35/EEG, 90/365/EEG och 93/96/EEG, OJ L 229/35 29.6.2004

Rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 om ändring av direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter, OJ L 175 28.6.2001

Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område (77/799/EEG), OJ L 366/15 27.12.77

### *KOM-dokument*

KOM(2009) 29 slutlig, Förslag till Rådets Direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning (framlagt av kommissionen) Bryssel den 2.2.2009

## **Svensk rätt**

### *Lag*

Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland

Lag (1995:1504) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta

### *Förarbete*

Proposition 2009/10: 127 Ändring i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Österrike

## **Nederländsk rätt**

Wet op de loonbelasting 1964

## **Material från OECD**

### *Modellavtal*

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, full version (as it read on 22 July 2010)

OECD Income and Capital Model Convention (1992), 1 September 1992

OECD Income and Capital Model Convention (1977), 11 April 1977

OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963), 30 July 1963

### *Rapport*

OECD report, The taxation of Income derived from entertainment, artistic and sporting activities (adopted by the OECD Council on 27 March 1987)

### *Diskussionsunderlag*

OECD Discussion Draft on the Application of Article 17 (artists and sportsmen) of the OECD Model Tax Convention, 23 April 2010 to 31 July 2010

## **Doktrin**

Arora, Saurabh A., Article 16 and Article 17 Directors Fees and Artistes and Sportsmen, ed. by. Ecker, Thomas och Ressler, Gernot, i *History of Tax treaties The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, Linde Verlag, Österrike, 2011

Amatucci, Andrea, *International Tax Law*, andra upplagan, Kluwer Law International, Nederländerna, 2012

Bammens, Niels, *The principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBFD Online Publications, Last review maj 2012, Senast hämtad 2013-04-23

Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Siepel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka, Vogel, Hans-Heinrich, *Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, elfte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2010

- Dahlberg, Mattias, *Internationell Beskattning*, tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2012
- Dahlberg, Mattias, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN, 2008, s. 482-489
- Dahlberg, Mattias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, Nederländerna, 2005
- Grams, Harald, Molenaar, Dick, Scorpio and the Netherlands: *Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union*, European Taxation, 2007, s. 63-68
- Grams, Harald, "Artist Taxation: Art 17 of the OECD Model Treaty – a Relic of Primeval Tax Times?", *Intertax*, 1999, s. 188-193
- Helminen, Marjaana, *EU Tax Law Direct Taxation*, IBFD Publications, Nederländerna, 2009
- Hettne, Jörgen, Otken Eriksson, Ida, *EU-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2005
- Hilling, Maria, *Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: Skatteavtalens förenlighet med EG-fördragets regler om fri rörlighet*, SvSkt, 2008, s. 722-734
- Hilling, Maria, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, Iustus Förlag, Uppsala, 2005
- Hinneken, Luc, Basis and scope of public interest justification of national tax measures infringing fundamental treaty freedoms, ed. by Vanistendael, Frans, i *EU Freedoms and taxation*, EATLP International Tax Series volume 2, IBFD Publications, Nederländerna, 2006
- Holmes, Kevin, *International tax Policy and Double tax Treaties An Introduction to Principles and Application*, IBFD Publications, Nederländerna, 2007.
- Isenbaert, Mathieu, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, IBFD Publications, Nederländerna, 2010
- Kemmeren, Eric, The compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law, ed. by Essers, Peter, de Bont, Guido, Kemmeren, Eric i *The compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law*, Kluwer Law International, Storbritannien, 1998

## Källförteckning

- Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1994
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, fjortonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2013
- Malherbe, Jacques, Delattre, Olivier, *Compatibility of Limitation on Benefits Provisions with EC law*, European Taxation, 1996
- Melander, Jan, Samuelsson, Joel, *Tolkning och tillämpning*, Iustus Förlag, Uppsala, 2005
- Metzler, Vanessa E., The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation, ed. by Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef, Starringer, Claus, i *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde Verlag, Österrrike, 2008
- Molenaar, Dick, Tenore, Mario, Vann, Richard, *Red Card Article 17?*, Bullentin for International Taxation, 2012, s. 127-137
- Molenaar, Dick, Grams, Harald, *The Critical Need for Reform of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Treaty*, Tax Management International Journal, 2011, s. 95-102
- Molenaar, Dick, Grams, Harald, *The ECJ X Case (Football Club Feyenoord)*, European Taxation, 2011, s. 358-363
- Molenaar, Dick, Discussion of Daniel Sandler's Paper on Article 17 OECD Model Convention, ed. by Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef, Starringer, Klaus, i *Source versus residence Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, Kluwer Law International, Nederländerna, 2008
- Molenaar, Dick, Grams, Harald, *Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union*, European Taxation, 2007, s. 63-68
- Molenaar, Dick, *Taxation of International performing Artistes*, Doctoral Series volume 10, IBFD Publications, Nederländerna, 2005

## Källförteckning

- Molenaar, Dick, Grams, Harald, "Rent – A-Star- The purpose of Article 17(2) of the OECD Model", *Bulletin Tax treaty Monitor*, 2002, s. 500-509
- Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, SvJT, 2005, s. 249-272
- Pelin, Lars, *Svensk intern och internationell skatterätt med särskild inriktning på inkomst- och förmögenhetsskatterätten*, Studentlitteratur, Lund, 1995
- Peters, Cees, Non-discrimination: The Freedom of Establishment and European Tax Law, ed. by Gribnau, Hans, i *Legal Protection against Discriminatory tax legislation The struggle for Equality in European Tax Law*, Kluwer Law International, Nederländerna, 2003
- Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus Förlag, Uppsala, 2007
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare Ämne, material, metod och argumentation*, andra upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2007
- Sandgren, Claes, *Debatt är Rättsdogmatiken dogmatisk?*, TFR, 2005, s. 648-656
- Sandler, Daniel, Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention) ed. By Lang, Micheal, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef, Staringer, Claus, i *Source versus Residence Problems Arising from the allocation of taxing Rights in tax Treaty law and Possible Alternatives*, Kluwer Law International, Nederländerna, 2008
- Simmons, Carl, *Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick*, SvSkt, 2012, s. 632-643
- Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, *EU skatterätt*, tredje upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2011
- Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, *European Tax Law*, sjätte upplagan, Kluwer Law International, Storbritannien, 2012
- Van Thiel, Servaas, *Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles*, IBFD Publications, Nederländerna, 2001
- Vanistendael, Frans, *In Defence of the European Court of Justice*, *Bulletin for International Taxation*, 2008, 90-98



## Källförteckning

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, tredje upplagan, Kluwer Law International, Storbritannien, 1997

### **Länkar**

EU:s hemsida, [http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/index\\_sv.htm](http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/index_sv.htm)

Senast hämtad 2013-05-02

OECD:s hemsida, <http://www.oecd.org/general/listofocdmembercountries-ratificationoftheconventionontheoecd.htm> Senast hämtad: 2013-05-02

