

Uppsala University

This is a published version of a paper published in *Skattenytt*.

Citation for the published paper:

Cejic, K. (2011)

"Skattenytt Internationellt - direkt beskattning"

Skattenytt, 61(1/2): 45-51

Access to the published version may require subscription.

Permanent link to this version:

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-144869>



<http://uu.diva-portal.org>

KATIA CEJIE

Skattenytt Internationellt – direkt beskattning

Syftet med den återkommande avdelningen Skattenytt Internationellt är att referera och analysera nyheter på det internationella skatteområdet, avseende direkt beskattning. Ambitionen är att Skattenytt ska tillhandahålla sina läsare med kommentarer avseende all praxis från EU-domstolen på området. Detta görs under rubriken Aktuellt om EU-domstolens praxis. I mer varierande grad uppmärksammas även arbetet inom EU och OECD samt praxis från Regeringsrätten. Allehanda synpunkter tas tacksamt emot av katia.cejie@jur.uu.se.

Aktuellt om EU-domstolens praxis

I avsnittet presenteras och kommenteras tre mål från EU-domstolen som avgjorts under perioden juli–oktober 2010 avseende direkt beskattning. I det första målet, **C-233/09 *Dijkman***¹, prövade domstolen belgiska regler om beskattning av ränta och utdelningar på placeringar och investeringar. I de fall då inkomsterna härrörde från utlandet (Nederländerna i detta fall) beskattades dessa, utöver den statliga skatten, med en kommunal tilläggsskatt. Motsvarande placeringar eller investeringar inom landet (dvs. Belgien) beskattades utan att någon kommunal tilläggsskatt påfördes. Enda sättet att undvika den kommunala tilläggsskatten för de gränsöverskridande investeringarna var att utse en mellanman med hemvist i Belgien till vilka utbetalningarna kunde göras. I de gränsöverskridande situationerna krävdes dessutom att en deklARATION lämnades.

En första fråga i målet var vilken fördragsfrihet som var tillämplig. Såväl fri rörlighet för kapital (artikel 56 EG) som fri rörlighet för tjänster (artikel 49 EG) kunde aktualiseras.² EU-domstolen konstaterade att skillnaden i behandling av den skattskyldige baserades dels på varifrån inkomsten härrörde (kapital), dels på vem som betalade ut inkomsten (tjänst). Av domstolens praxis framgår att endast en av friheterna ska prövas om det av omständigheterna i målet visar sig att den ena av dem är underordnad den andra. Den mest centrala omständigheten var att den aktuella tilläggsskatten togs ut på inkomster som härrörde från investeringar i en annan medlemsstat (kapitalrörelse). Det var

¹ Målet avgjordes av första avdelningen, 2010-07-01.

² Motsvarande fördragsartiklar efter EUF-fördragets ikraftträdande är 63 FEUF och 56 FEUF.

även denna omständighet som föranledde behovet av en mellanman (tjänst). Den fördragsfrihet som prövades i målet var därför fri rörlighet för kapital.

Ett hinder förelåg eftersom en åtskillnad gjordes baserat på var kapitalet investerades. Detta kunde avhålla personer från att investera sitt kapital i ett bolag med hemvist i utlandet och dessutom försvåra anskaffandet av kapital för de i utlandet baserade bolagen. Den belgiska regeringen försökte tona ner reglernas hindrande verkan dels genom att argumentera för att andra fördelar skulle kunna uppstå för den skattskyldige, dels genom att argumentera för att en person som investerade sitt kapital i Belgien inte befann sig i en jämförbar situation med en person som investerade sitt kapital utanför Belgien. I enlighet med äldre praxis fick den belgiska regeringen inte gehör för sina argument.³

I ett andra led prövades om den hindrande regeln kunde rättfärdigas. Två grunder diskuterades i domen: skattesystemets inre sammanhang och effektiv skattekontroll. Det första argumentet kunde inte tillämpas eftersom domstolen inte fann att något direkt samband mellan en skattefördel och en skattnackdel förelåg.⁴ Inte heller det andra argumentet om effektiv skattekontroll kunde rättfärdiga det hinder som reglerna innebar.

Att beskatta utländska investeringar med en tilläggsskatt och avkräva den skattskyldige en deklARATION för dessa inkomster utgör ett förbjudet hinder mot den fria rörligheten för kapital om en nationell investering inte beskattas med motsvarande tilläggsskatt och åläggs motsvarande deklARATIONSSKYLDIGHET. Det är min bedömning att målet inte innebär någon materiell ändring i direkt mening. I och med detta mål bekräftas tidigare praxis på området och utsträcks även till att omfatta de i målet prövade situationerna.

Det andra målet, *C-70/09 Hengartner & Gasser*⁵, rörde förhållandet till tredje land. I målet prövades inte EUF-fördragets artiklar om fri rörlighet utan till grund för prövningen låg ett avtal mellan EU:s medlemsstater och Schweiz om fri rörlighet för personer⁶. Målet behandlar beskattning av österrikiska jakt-rättsavgifter. En högre skattesats användes om den skattskyldige hade hemvist utanför Österrike och för personer som inte var unionsmedborgare. Frågan i målet var om användandet av den högre skattesatsen var förenligt med det nyss nämnda avtalet mellan EU:s medlemsstater och Schweiz. I avtalet stadgades en rätt för medborgare i de olika staterna att resa in, vistas, utöva ekonomisk förvärvsverksamhet, tillhandahålla tjänster mm inom de andra staternas ter-

³ Se exempelvis mål C-379/05 *Amurta* p. 75, se även den nu diskuterade domen C-233/09 *Dijkman* p. 44–47.

⁴ Se Cejic, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010 s. 376 och 381–387 för en utförlig analys avseende kravet på ett direkt samband.

⁵ Målet avgjordes av tredje avdelningen, 2010-07-15.

⁶ Avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer, undertecknat i Luxemburg den 21 juni 1999. Rådet och kommissionens beslut 2002/309/EG, Euroatom av den 4 april 2002. EGT L 114, 30.4.2002, s. 1–5.

ritorier. Avtalet innehöll även en icke-diskrimineringsklausul på grundval av nationalitet som gällde i vissa specifika situationer.⁷

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att det gränsöverskridande momentet (utarrendering av en jakträtt) var att klassificera som ett tillhandahållande av tjänster. Därefter konstaterade domstolen att tillhandahållandet av tjänster omfattade en rätt till inresa och vistelse i den andra staten. Någon bestämmelse om att den som tog emot tjänsterna skulle omfattas av avtalets icke-diskrimineringsklausul fanns inte i avtalet eller dess bilagor. Detta innebar att de prövade reglerna inte ansågs utgöra ett hinder. EU-domstolen förtydligade slutligen att den praxis som gäller den inre marknaden⁸ inte automatiskt kan överföras på tolkningen av avtalet såvida det inte uttryckligen föreskrivs i själva avtalet. När det gäller tolkning av avtalet hänvisade domstolen uttryckligen till reglerna i Wienkonventionen om traktaträtten om hur ett internationellt fördrag ska tolkas.⁹

Även det tredje målet, *C-72/09 Rimbaud*¹⁰, behandlade förhållandet till tredje land. I målet aktualiserades dock EES-avtalet, vilket gör det något mer intressant för svenskt vidkommande än det förra målet, eftersom de fria rörligheterna i fördraget och EES-avtalet ska tolkas på motsvarande sätt. Detta framhålls även av domstolen som uttalade att ett av huvudmålen med EES-avtalet är att så långt som möjligt genomföra fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital inom hela EES. Genom EES-avtalet ska den inre marknaden som upprättas i unionen utsträckas till Efta-staterna.

De franska regler som var föremål för prövning i målet innebar något förenklat att juridiska personer som ägde fastighet i Frankrike var skyldiga att årligen erlagga en skatt på 3 % av fastighetens marknadsvärde. Franska bolag undantogs dock från skattskyldigheten. Detsamma gällde bolag med säte i ett EES-land (i det aktuella fallet Liechtenstein) om det fanns ett avtal om handräckning (i syfte att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt) mellan Frankrike och den aktuella staten. I målet *C-451/05 ELISA* som avgjordes av domstolen år 2007 prövades reglerna i förhållande till en medlemsstat inom EU. I det målet ansågs reglerna utgöra ett förbjudet hinder.

I det nu aktuella målet inledde EU-domstolen med att konstatera att artikel 40 i EES-avtalet var tillämplig, då ägandet av fast egendom utgjorde en sådan transaktion som omfattades av reglerna om fria kapitalrörelser. I och med att den inre marknaden ska utsträckas till att omfatta även Efta-staterna anses bestämmelserna i artikel 40 i EES-avtalet ha samma rättsliga räckvidd som bestämmelserna i artikel 63 EUF-fördraget.

⁷ Se mål *C-70/09 Hengartner & Gasser* p. 5 och p. 39.

⁸ Den inre marknaden syftar enligt EU-domstolen till att upphäva samtliga hinder för att inrätta ett område med en fullständigt fri rörlighet motsvarande den som erbjuds på en nationell marknad, och som bland annat inbegriper frihet att tillhandahålla tjänster och etableringsfrihet. Se punkt 41 i det nu aktuella målet *C-70/09 Hengartner & Gasser*.

⁹ Se punkt 36 i mål *C-70/09 Hengartner & Gasser*.

¹⁰ Målet avgjordes av tredje avdelningen, 2010-10-28.

Med hänvisning till tidigare praxis¹¹ konstaterade domstolen att ett hinder förelåg på grund av kravet på att ett avtal måste finnas mellan de aktuella staterna för att undvika skattskyldighet. Något sådant avtal fanns inte mellan Frankrike och Liechtenstein.¹² Det ska även noteras att handräckningsdirektivet¹³ inte är tillämpligt mellan EU-stater och EES-länder.

Den intressanta frågan aktualiserades om den hindrande regeln kunde rättfärdigas med hänvisning till att reglerna syftade till att bekämpa skatteundandragande och till behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll. När det gällde det första argumentet hänvisade domstolen inledningsvis till den s.k. *Cadbury Schweppes*-doktrinen¹⁴ och till tidigare praxis rörande just de i målet prövade reglerna.¹⁵ *Cadbury Schweppes*-doktrinen innebär att endast regler som tar sikte på fiktiva upplägg som syftar till att kringgå skattelagstiftningen kan rättfärdigas. Det får inte finnas någon allmän presumtion för skatteundandragande.¹⁶

EU-domstolen konstaterade att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som gör det möjligt att på ett klart och precist sätt kontrollera det belopp som de skattskyldiga har att erlägga. Domstolen menade att om ett avtal om samarbete finns mellan de berörda staterna (eller exempelvis handräckningsdirektivet), är det mer proportionerligt att den franska skattemyndigheten kräver att den skattskyldige lägger fram den bevisning som myndigheten anser nödvändig för att möjliggöra ett korrekt påförande av skatt. I de fall bristande bevisning läggs fram kan myndigheten neka undantag från skattskyldighet.¹⁷ Att ett avtal om samarbete finns framstår som en central omständighet i målet.

I det nu aktuella målet saknades ett avtal för samarbete mellan staterna. Handräckningsdirektivet är som nämnts inte heller tillämpligt i förhållande till tredje land. Detta innebar, enligt EU-domstolen, att Frankrike saknade möjlighet att kontrollera den bevisning som den skattskyldige eventuellt kunde lägga fram. Mot bakgrund av denna bristande kontrollmöjlighet och allmänintresset att bekämpa skatteundandragande ansågs de franska reglerna kunna rättfärdigas. Något förbjudet hinder enligt artikel 40 i EES-avtalet förelåg inte.

¹¹ Mål C-451/05 *ELISA* p. 75–78.

¹² Det kan noteras att de nordiska länderna den 17 december 2010 undertecknade ett avtal om informationsutbyte med Liechtenstein i syfte att stoppa skatteflykt. Det nordiska samarbetet drivs genom ett projekt i Nordiska ministerrådet. Avtalen ingås bilateralt med Liechtenstein. För bakgrunden till detta samarbete mm se www.norden.org och Gustafsson Myslinski, U., Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet, SvSkT 2010/3 s. 300 ff.

¹³ Direktiv 77/799 av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier.

¹⁴ Se mål C-196/06 *Cadbury Schweppes* och Cejic, K., Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar, 2010 s. 367–374.

¹⁵ Se mål C-451/05 *ELISA* p. 81–88.

¹⁶ Enligt den s.k. *Cadbury Schweppes*-doktrinen ska den skattskyldige även beredas möjlighet att redogöra för skälen för den aktuella transaktionen.

¹⁷ Se även här mål C-451/05 *ELISA* punkt 90–98.

Rättfallet bekräftar tidigare praxis och kan tolkas som att det är förenligt med proportionalitetsprincipen att neka den skattskyldige möjlighet att lägga fram bevisning när samarbete saknas mellan staterna i form av tillämpligt avtal/direktiv. Skälet härför är att det i dessa fall saknas möjlighet för den aktuella staten att kontrollera bevisningen.¹⁸

För svenskt vidkommande kan målet vara intressant i de situationer där det i den svenska lagtexten görs en åtskillnad mellan situationer där det gränsöverskridande momentet sker i förhållandet till ett tredje land och då det sker i förhållande till andra EU-stater. Som exempel kan nämnas reglerna om beskattning av uppskov från tidigare andelsbyten mm som sker när den skattskyldige flyttar till en stat utanför EES-området.¹⁹ Detsamma gäller reglerna om nekat uppskov vid bostadsbyte.²⁰ För att reglerna ska anses uppfylla proportionalitetstestet torde det även krävas att avtal om informationsutbyte saknas mellan Sverige och den aktuella staten. En första förutsättning i dessa situationer är naturligtvis att det är den fria rörligheten för kapital som aktualiseras. Den fria rörligheten för kapital är den enda frihet som gäller i förhållande till tredje land.

Kommissionen och rådets arbete

Den 7 december 2010 nåddes en politisk överenskommelse om ett utkast till direktiv avseende förstärkt ömsesidigt bistånd och informationsutbyte. Överenskommelsen syftar till att stärka det administrativa samarbetet på området för direkt beskattning så att medlemsstaterna bättre ska kunna bekämpa skatteflykt och skattebedrägeri.

Texten till utkastet är ännu inte offentlig, men viss information framgår av pressmeddelandet.²¹ Det nya direktivet kommer att ersätta direktiv 77/799/EEG och syftar till att säkerställa att OECD:s standard för utbyte av information på begäran genomförs i EU. Det kommer således att förhindra att en medlemsstat vägrar att lämna upplysningar om skattskyldiga i en annan medlemsstat enbart på den grunden att informationen innehas av en bank eller annan finansiell institution. Vidare innehåller direktivet ett utvidgat samarbete mellan medlemsstaterna, bestämmelser om automatiskt informationsutbyte och möjlighet för tjänstemän från en medlemsstat att delta i administrativa utredningar på en annan stats territorium mm.

¹⁸ Se även mål C-101/05 *Skatteverket mot A* p. 37, 58–63.

¹⁹ Prop. 2009/10:24 s. 11 f.

²⁰ Prop. 2006/07:19 s. 33–34 och Cejje, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010 s. 445 f.

²¹ Se Brussels, 7 December 2010, 15094/10, PRESSE 279: Combating tax fraud: Agreement on strengthened mutual assistance and the exchange of information för ytterligare information. Se även Gustafsson Myslinski, U., Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet, SvSkT 2010/3 s. 293 ff. och KOM(2009)29 slutlig, Förslag till Rådets Direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning.

OECD:s arbete

Den 22 juli 2010 kom OECD med den senaste uppdaterade versionen av OECD:s modellavtal avseende inkomst och förmögenhet (nedan benämnt avtalet) och dess kommentarer. Här nämns kort några av de uppdateringar som har skett.

Artikel 7 avseende inkomst av rörelse är reviderad.²² Därtill har kommentarerna till flera av artiklarna uppdaterats. Som exempel kan nämnas att en omfattande uppdatering och exemplifiering har skett av kommentaren till artikel 15 avseende inkomst av enskild tjänst.²³ Även kommentaren till artikel 1 avseende vilka personer som omfattas av avtalet har uppdaterats. I kommentaren diskuteras bland annat vad som krävs för att exempelvis kollektiva investeringsfonder (*collective investment vehicles*, CIV) och placeringsfonder (*sovereign wealth funds*, SWF) ska omfattas av skatteavtalen. Även frågor rörande telekommunikation behandlas nu på olika ställen i kommentaren.²⁴

Regeringsrättens praxis

Så har då äntligen de efterlängttade domarna från Regeringsrätten om frågan om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt avkunnats.²⁵ De tre målen kommenteras mer ingående i en artikel av Grundström i detta nummer av Skattenytt. Av denna anledning lämnas här endast en kort kommentar.

Förutsättningarna i målen var likartade. Enligt tioårsregeln i 3:19 IL var den skattskyldige, efter utflyttning, skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på aktieförsäljningar. Enligt de av Sverige ingångna skatteavtalen tilldelades den andra staten beskattningsrätten. Den centrala frågan var vilken av de båda lagarna som skulle ha företräde (inkomstskattelagen eller lagen om införlivande av aktuellt skatteavtal).

Enligt min uppfattning kan Regeringsrättens nu avkunnade domar i viss utsträckning tolkas som förenliga med den hårt kritiserade och omdiskuterade domen RÅ 2008 ref. 24. Jag har tidigare försökt mig på en välvillig tolkning av den omtvistade domen (RÅ 2008 ref. 24).²⁶ Tolkningen, som även finner stöd i de nu avgjorda domarna, innebär att utgångspunkten är att de begränsningar

²² För en kritisk analys av artikel 7 se Nouel, L., *The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention. The End of the Road?*, BFIT January 2011 s. 5–12 och Arnold, B.J., *An Introduction to the 2010 Update of the OECD Model Tax Convention*, BFIT January 2011 s. 3–4.

²³ Se punkterna 7.1–7.2 och punkterna 8–8.28 i kommentaren till artikel 15. Punkterna 8.16–8.28 innehåller sex exempel avseende hur bedömningen av enskild tjänst ska göras i olika situationer när anställda arbetar i andra länder.

²⁴ Se exempelvis kommentaren till artikel 5 p. 5.5; p. 9.1 och p. 26.1 samt kommentaren till artikel 12 p. 9.1–9.3. Se även Barret, E., *Aspects of the 2010 Update Other than Those Relating to Article 7 of the OECD Model Tax Convention*, BFIT January 2011 s. 16–18.

²⁵ *Greklands-målet*, mål nr 283-10; *Thailands-målet*, mål nr 2662-09 och *Schweiz-målet*, mål nr 216-10. Målen avgjordes den 14 december 2010.

²⁶ Cejje, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010 s. 99–113, se särskilt s. 111–113.

som följer av ett skatteavtal ska få genomslag i rättstillämpningen.²⁷ Någon tillämpning av de båda derogationsprinciperna behöver därför normalt sett inte ske. I vissa undantagsfall kan dock ett avsteg från huvudprincipen, att skatteavtal ska ha företräde framför nationell rätt, göras.²⁸ Ett sådant undantag är CFC-reglerna.²⁹ Om det däremot inte av lagtext eller förarbetsuttalanden framgår att de nationella reglerna utgör ett sådant undantagsfall som ska tillämpas oberoende av innehållet i ingångna skatteavtal gäller huvudprincipen fortfarande. Den nu aktuella tioårsregeln utgör inte ett sådant undantagsfall. För en kommentar till de oklarheter som föreligger i avkunnade domar se, som nämnts, Grundströms artikel i detta nummer.

Jur. dr Katia Cejje är verksam som forskare vid Uppsala universitet och knuten till Stiftelsen Centrum för Skatterätt.

²⁷ Personligen föredrar jag att benämna situationen som en situation där enbart en skenbar regelkonkurrens föreligger.

²⁸ Ett sådant undantagsfall kan exempelvis vara om de nationella reglerna utgör s.k. interna motverkansåtgärder, eller om det av förarbeten eller lagstiftning uttryckligen framgår att reglerna bör ha företräde framför ingångna skatteavtal.

²⁹ Som jag uppfattar det skiljaktiga regeringsrådet borde inte heller CFC-reglerna utgöra ett sådant undantagsfall, där derogationsprinciperna kan tillämpas (verklig regelkonkurrens, med min terminologi). Målen borde dessutom, enligt regeringsrådet, ha hänskjutits till plenum. Det är svårt att inte instämma med det skiljaktiga regeringsrådet i dessa delar.