

Uppsala University

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

Citation for the published paper:

Cejie, K. (2011)

"Skattenytt internationellt: direkt beskattning"

Skattenytt, 61(7/8): 565-570

Access to the published version may require subscription.

Permanent link to this version:

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-166187>



<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 Högsta förvaltningsdomstolen.

1 Aktuellt om EU-domstolens praxis

I avsnittet refereras och kommenteras två nyligen avgjorda mål från EU-domstolen där fördragets artiklar om fri rörlighet för kapital tolkats. I det första målet, mål C-450/09 *Schröder*,¹ bekräftades några mer allmänna principer som tidigare har utarbetats av domstolen i dess praxis rörande de fria rörligheterna i allmänhet och de fria kapitalrörelserna i synnerhet.² I målet prövades tyska regler där en åtskillnad gjordes mellan en i landet bosatt (obegränsat skattskyldig) och en person som saknade hemvist i landet (begränsat skattskyldig) beträffande avdragsrätten för särskilda utgifter.

Schröder som var tysk medborgare och bosatt i Belgien hade i form av förskott på arv fått en fastighet belägen i Tyskland från sin mor. Schröder var begränsat skattskyldig i Tyskland. I samband med detta förskott omvandlades moderns tidigare nyttjanderätt i fastigheten till periodiska utbetalningar som Schröder månatligen var tvungen att betala till henne. Fastigheten hyrdes ut och Schröder var skattskyldig för hyresinkomsten i Tyskland. Schröders bror som var bosatt i Tyskland (obegränsat skattskyldig) hade fått motsvarande förskott från modern och medgavs avdrag från sin hyresinkomst för de månatliga utbetalningarna (särskilda utgifter) till modern. Regeln som medgav avdrag för den särskilda utgiften var inte tillämplig på personer som inte hade sitt hemvist i landet. Att inte medge dessa begränsat skattskyldiga personer ett avdrag för särskilda utgifter när det gällde periodiska utbetalningar som var knutna

¹ Mål C-450/09 *Ulrich Schröder mot Finanzamt Hameln*. Förhandsavgörandet meddelades av domstolens andra avdelning den 31 mars 2011.

² Se exempelvis punkterna 16–22 om funktionsfördelningen mellan EU-domstolen och den nationella domstolen, punkterna 24–27 om förhållandet mellan artikel 63 FEUF och 18 FEUF, punkterna 25–26 avseende vad som omfattas av de fria kapitalrörelserna, punkterna 35–46 om bedömningen av huruvida en objektivt jämförbar situation föreligger eller inte samt att denna till viss del kan ses som en del av rättfärdigandeprövningen mot bakgrund av artikel 65.1 FEUF.

till inkomsten av uthyrningen utgjorde inte helt oväntat ett hinder.³ Domen är intressant eftersom den på ett pedagogiskt sätt tydliggör den så kallade *Schumacker*-doktrinen. Med *Schumacker*-doktrinen avses den praxis som har följt mål C-279/93 *Schumacker* och som något förenklat innebär att personliga avdrag ska medges av källstaten om den skattskyldige har huvuddelen av sin inkomst därifrån.⁴ *Schumacker*-doktrinen kan ses som ett undantag till den annars väl etablerade principen att en fysisk person med hemvist i landet och en person som saknar hemvist i landet normalt sett nästan alltid anses vara i en objektivt jämförbar situation.⁵ Undantaget innebär att i de situationer när det handlar om skatteregler som syftar till att beakta den skattskyldiges totala skatteförmåga och/eller personliga situation (nedan benämns dessa personliga avdrag) anses personen endast vara i en objektivt jämförbar situation om han har huvuddelen av sin inkomst i landet och hemviststaten således saknar möjlighet att beakta de personliga förhållandena. Normalt sett anses nämligen hemviststaten ha de bästa förutsättningarna för att bedöma den skattskyldiges personliga förhållanden.

I litteraturen har vikten av att kategorisera de aktuella reglerna framhållits, när en prövning enligt *Schumacker*-doktrinen görs.⁶ Denna kategorisering handlar om att fastställa huruvida det handlar om s.k. personliga avdrag eller inte. För personliga avdrag, gäller som framgått ovan, att en rätt till likabehandling endast föreligger när den skattskyldige har huvuddelen av sin inkomst från landet och hemviststaten saknar möjlighet att beakta de personliga förhållandena. Målet *Schröder* bekräftar vikten av att kategorisera regler för att kunna bedöma om rätten till likabehandling föreligger. I målet analyseras huruvida de särskilda utgifter i form av periodiska utbetalningar till modern utgjorde ett s.k. personligt avdrag eller en kostnad som var direkt kopplad till intäkternas förvärvande. I det första fallet skulle något hinder inte föreligga, eftersom Schröder endast hade en liten del av sin totala inkomst från Tyskland. Domstolen uttalade dock att utbetalningarna skulle ses som en kostnad direkt kopplad till uthyrningsverksamheten. Schröder ansågs därför befinna sig i en jämförbar situation med en i landet bosatt varför de tyska reglerna stred mot artikel 63 FEUF.⁷ Att *Schumacker*-doktrinen har sitt ursprung i fördragets regler om fri rörlighet för arbetstagare och att det i *Schröder* handlar om fri rörlighet för

³ Se exempelvis C-234/01 *Gerritse* punkterna 27–28.

⁴ Som exempel kan mål C-80/94 *Wielockx*; mål C-169/03 *Wallentin*; mål C-182/06 *Lakebrink* och mål C-527/06 *Renneberg* nämnas.

⁵ Detta gäller trots att domstolen vanligtvis inleder med att uttala att en person med hemvist och en person som saknar hemvist i landet normalt sett *inte* befinner sig i en jämförbar situation. Se exempelvis punkt 37 jämfört med punkt 40 i mål C-450/09 *Schröder*. Se även Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatterätt 2011 s. 124.

⁶ Se Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatterätt 2011 s. 126 f.

⁷ Några argument för att rättfärdiga de hindrande reglerna hade inte presenterats i målet.

kapital synes sakna betydelse. Restriktionsprövningen för de olika fördragsartiklarna görs på i princip samma sätt oavsett vilken frihet det handlar om.⁸

För svenskt vidkommande kan exempelvis en parallell dras till reglerna i 67 kap. 11 § st 2 IL om skattereduktion för hushållsarbete. Skattereduktion medges enligt huvudregeln obegränsat skattskyldiga personer. Skattereduktion kan dock även medges för en begränsat skattskyldig person om den skattskyldige har ett överskott av förvärvsinkomster som uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige. Regeln för begränsat skattskyldiga synes utgöra ett resultat av den ovan nämnda *Schumacker*-doktrinen. För att kunna bedöma om reglerna är förenliga med EUF-fördragets fria rörligheter krävs att en klassificering görs. Utgör reglerna om skattereduktion för hushållsarbete ett s.k. personligt avdrag eller inte? Om reglerna om skattereduktion för hushållsarbete är att se som personliga avdrag torde de vara förenliga med EU-rätten. Om reglerna däremot är att se som kopplade till en viss inkomst torde de utgöra ett hinder mot bakgrund av *Schröder*-målet och rätten till likabehandling. Exakt hur bedömningen av om reglerna är att hänföra till den ovan nämnda kategorin eller inte ska göras framstår som oklart.⁹ I och med att lagstiftaren har valt att begränsa rätten till skattereduktion i enlighet med *Schumacker*-doktrinen, torde det vara dess uppfattning att reglerna är av det personliga slaget.¹⁰ Huruvida skattereduktion för hushållsarbete är att se som ett s.k. personligt avdrag mot bakgrund av den EU-rättsliga bedömning som bör göras framstår dock som oklart. Ser man till syftet med reglerna om skattereduktion för hushållsarbete framstår det inte som självklart att dessa skall ses som personliga avdrag utan kanske rentav kan ses som kostnader direkt kopplade till inkomsternas förvärvande.¹¹ Som nämnts ovan är det dock oklart hur bedömningen av hur reglerna ska klassificeras ska göras.

⁸ C-101/05 *Skatteverket mot A* och Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatte rätt 2011 s. 145 f.

⁹ Se Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatte rätt 2011 s. 126 ff. för en genomgång av praxis på området.

¹⁰ I litteraturen har reglerna även omnämnts som exempel på personliga med stöd av förarbetsuttalanden. I de förarbetsuttalanden, till vilken hänvisningen görs, nämns dock skattereduktion för utländska medlemsavgifter till fackföreningar och arbetslöshetskassa och inte skattereduktion för hushållsarbeten. Se Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatte rätt 2011 s. 130 och prop. 2004/05:19 Beskattning av utomlands bosatta s. 49.

¹¹ Av förarbetena framgår att reglerna syftar till att omvandla svart arbetskraft till vit och att öka kvinnor och mäns tid på arbetsmarknaden samt möjliggöra lika villkor att kombinera familjeliv och arbetsliv för kvinnor och män. Om man ser till syftet med skattereduktionen, att de skattskyldiga ska kunna öka sin tid på arbetsmarknaden skulle dessa kunna ses som en form av avdrag som är direkt kopplad till intäkternas förvärvande. Prop. 2006/07:94 Skattelättnader för hushållstjänster m.m. s. 1.

Det andra målet var ett fördragsbrottmål, mål C-20/09 *Kommissionen mot Portugal*.¹² I sak fann domstolen att skattskyldiga som innehade portugisiska statspapper behandlades förmånligare än de skattskyldiga som innehade statspapper utgivna av andra medlemsstater. Den förmånliga behandlingen uppstod i situationer när en frivillig rättelse företogs och bestod i att en halverad skattesats användes i det förstnämnda fallet. De prövade reglerna utgjorde ett hinder för den fria rörligheten för kapital.¹³ Hindret kunde inte rättfärdigas.¹⁴

Domen är intressant ur ett processrättsligt perspektiv eftersom frågan om det förelåg rättegångshinder diskuterades relativt ingående. Två former av rättegångshinder prövades i målet. Det första var omständigheten att det förelåg en bristande överensstämmelse mellan den formella underrättelsen och det motiverade yttrandet som kommissionen lämnat till den portugisiska republiken.¹⁵ EU-domstolen konstaterade dock att det inte kan ställas lika stränga krav på den formella underrättelsen som på det motiverade yttrandet. Den formella underrättelsen utgör endast en första kort sammanfattning av de anmärkningar som kommissionen önskar göra. Något rättegångshinder förelåg således inte trots att kommissionen i sitt motiverade yttrande hade avgränsat föremålet för tvisten i förhållande till vad som hade anförts i den formella underrättelsen. Det andra av Portugal åberopade rättegångshindret var att föremål för talan saknades.¹⁶ EU-domstolen inledde med att konstatera att en prövning huruvida ett fördragsbrott föreligger eller inte ska göras mot bakgrund av den situation som rådde i den aktuella medlemsstaten vid utgången av den frist som angavs i det motiverade yttrandet. Även om den aktuella bestämmelsen har slutat att tillämpas vid denna tidpunkt kan den ha fortsatt verkan. De omtvistade bestämmelserna var endast av tillfällig natur och innehöll ett krav på att den skattskyldige skulle inneha statspappren under minst tre år från dagen för ingivandet av rättelsen. Kravet på innehav medförde att reglerna hade verkan vid utgången av den frist som angivits i det motiverade yttrandet. Något rättegångshinder förelåg därmed inte.

¹² Mål C-20/09 *Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal* meddelades av domstolens andra avdelning den 7 april 2011.

¹³ Beskrivningen ovan är något förenklad. Se punkterna 4–10 och 55–56 för en fördjupad redogörelse.

¹⁴ De s.k. rättfärdigande grunder som nämndes i domen var bekämpandet av skatteundandragande och skatteflykt, kompensation av skatteintäkter och 2003/48/EG Sparandedirektivet. Det första argumentet uppfyllde inte proportionalitetstestet (punkterna 59–63). Det andra argumentet har aldrig godtagits av domstolen och gjorde det inte heller i detta mål (punkterna 64–65). Det tredje argument som anfördes var att sparandedirektivet kan motivera en olik behandling av överlåtbara skuldebrev beroende på vem som utgivit dem. Domstolen konstaterade dock att en olik behandling inte kan motiveras när det gäller samma slag av skuldebrev (punkterna 66–67).

¹⁵ Se punkterna 14–23 i domen.

¹⁶ Se punkterna 24–42 i domen.

2 Kommissionens och rådets arbete

I mitten av mars lämnade kommissionen ett förslag till *direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas*.¹⁷ Syftet med förslaget är dels att göra den gränsöverskridande verksamheten enklare, billigare och mer förutsebar för företagen, dels att göra EU till en mer attraktiv marknad för utländska investerare. Förslaget innebär att det ska vara frivilligt att använda sig av den gemensamma konsoliderade bolagsskattebasen. Om företag väljer att använda den erbjuds de att fastställa *en* bolagsskattebas och att lämna in *en* konsoliderad deklARATION för hela deras verksamhet inom EU. Det ankommer därefter på myndigheterna att fördela skattebasen mellan de aktuella medlemsstaterna. Fördelningen ska göras med stöd av en formel där hänsyn tas till bolagets tillgångar, arbetskraft och försäljning. Efter det att fördelningen gjorts kan medlemsstaten beskatta sin andel enligt den egna bolagsskattesatsen. Medlemsstaternas nationella privilegium att fastställa aktuell bolagsskattesats påverkas såldes inte av förslaget.

Juris doktor Katia Cejic är verksam som forskare vid Uppsala universitet och knuten till Stiftelsen Centrum för Skatterätt.

¹⁷ KOM(2011)121 slutlig, Förslag till Rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, 2011-03-16. Se även Monsenego, J., En överblick över förslaget om en gemensam bolagsskattebas (CCTB), SvSkT 2011/3 s. 256–259.