

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(10): 761-765

Access to the published version may require subscription.

Permanent link to this version:

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-166191>



<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.

Aktuellt om EU-domstolens praxis

Under sommarmånaderna juni – juli avgjorde EU-domstolen fyra mål som kan ses som intressanta för den som intresserar sig för rättsområdet direkt beskattning. Det första målet, mål **C-10/10 *Kommissionen mot Österrike***,¹ bekräftar tidigare praxis från domstolen rörande skattemässig avdragsrätt för gåvor mm.² I målet konstaterade EU-domstolen att en åtskillnad i avdragsrätt för gåvor till inrättningar som har till uppgift att bedriva forskning och utbildning inte kan göras baserat på var inrättningen har sitt säte. Det är således inte förenligt med den fria rörligheten för kapital³ att medge en inkomstskattemässig avdragsrätt för gåvor till exempelvis inhemska universitet men att neka en sådan avdragsrätt till utländska universitet. Österrike försökte argumentera för att de hindrande reglerna kunde rättfärdigas med stöd av tvingande skäl av allmänintresse. Den anförde dels argumentet att ändamålet var att främja inhemska utbildning⁴, dels argumentet att begränsningen till inhemska mottagare var ändamålsenlig eftersom de inhemska mottagarna annars skulle erhålla mindre anslag/gåvor. EU-domstolen godtog ingetdera av dessa argument. Det första argumentet avfärdades med stöd av att proportionalitetstestet inte kunde anses uppfyllt och det andra argumentet med stöd av att behovet av att förhindra minskade skatteintäkter inte anses vara ett ändamålsenligt argument. Ett förbudet hinder förelåg mot den fria kapitalrörelsen i såväl fördraget som i EES-avtalet.

¹ Mål C-10/10 *Europeiska kommissionen mot Republiken Österrike*. Förhandsavgörandet meddelades av domstolens fjärde avdelning den 16 juni 2011.

² Se exempelvis mål C-39/04 *Laboratoires Fournier* och mål C-318/07 *Persche*.

³ Gåvor omfattas av den fria kapitalrörelsen, se punkt 24 i domen med vidarehänvisning till texten under rubrik XI "Personliga kapitalrörelser" i direktiv 88/361.

⁴ Se vidare punkt 37 f. i domen och mål C-39/04 *Laboratoires Fournier*.

Även i det andra målet, mål **C-262/09 Meilicke II**,⁵ prövades nationella reglers förenlighet med den fria rörligheten för kapital. I detta fall var det de tyska reglerna om undvikande av kedjebeskattning av utdelningar som prövades. Målet är relativt omfattande och svårtillgängligt. Målet kan ses som en fortsättning på mål C-292/04 *Meilicke m.fl* från år 2007. Efter det att EU-domstolen meddelat dom i 2007-års mål ändrade Tyskland sina regler om undvikande av kedjebeskattning. Numera medges avräkning av underliggande bolagsskatt, som belöper på utdelningar till obegränsat skattskyldiga i Tyskland, oavsett om utdelningen härrörde från ett tyskt bolag eller från ett utländskt bolag. Nedan benämns dessa skattetillgodohavanden. I målet hade den i Tyskland obegränsat skattskyldige Meilicke under åren 1995–1997 erhållit utdelning från såväl danska som nederländska bolag. Mot bakgrund av 2007-års mål uppstod nya frågor för den tyska domstolen. Frågorna handlade om tillämpningen av reglerna om skattetillgodohavanden på de utländska utdelningarna och om vilken grad av bevisning som krävdes för att erhålla dessa. Domstolen hade nämligen stora svårigheter att beräkna de belopp som betalats i skatt i Nederländerna och i Danmark.

EU-domstolen konstaterade att skattetillgodohavandet ska baseras på den skatt som faktiskt erlagts i utlandet men att det inte fick överstiga den nationella skatten på utdelningen. När det gällde graden av bevisning för hur mycket skatt som erlagts i utlandet menade domstolen att denna inte får bli allt för formalistisk. Det får anses acceptabelt att den skattskyldige förebringat styrkande handlingar även om dessa inte uppfyller de formella krav på intyg som ställs i den nationella lagstiftningen. Det viktiga är att intygen möjliggör för skattemyndigheten att kontrollera huruvida villkoren för att erhålla ett skattetillgodohavande är uppfyllda eller inte.

Som en sista fråga prövade EU-domstolen även om den EU-rättsliga effektivitetsprincipen hindrar en retroaktiv tillämpning av en nationell lagstiftning. Domstolen erinrade inledningsvis att principen om medlemsstaternas processuella autonomi gäller, vilken innebär att varje medlemsstats interna förfaranderegler ska gälla. Effektivitetsprincipen innebär dock att det av rättsakerhets hänsyn till skydd för såväl de skattskyldiga som de berörda myndigheterna inte får bli omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten. Vid retroaktiv lagstiftning krävs därför tydliga övergångsbestämmelser med acceptabla tidsfrister som ger enskilda en möjlighet att tillvarata sina intressen, dvs. att ansöka om skattetillgodohavanden när utdelningarna härrörde från utlandet i detta fall.

I det tredje målet, mål **C-397/09 Scheuten**,⁶ tolkade EU-domstolen artikel 1.1 i ränte- och royaltydirektivet. I målet hade ett nederländskt moderbolag lånat ut pengar till ett tyskt dotterbolag. Dotterbolaget betalade ränta

⁵ Mål C-262/09 *Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde, Marina Stöffler mot Finanzamt Bonn-Innenstadt*. Förhandsavgörandet meddelades av domstolens första avdelning den 30 juni 2011.

⁶ Mål C-397/09 *Scheuten Solar Technology GmbH mot Finanzamt Gelsenkirchen-Süd*. Förhandsavgörandet meddelades av domstolens tredje avdelning den 21 juli 2011.

på lånet och yrkade avdrag för räntan såsom kostnad i näringsverksamheten. Den tyska skattemyndigheten medgav dock endast avdrag för 50 % av räntekostnaderna. Frågan som prövades i målet var huruvida en sådan begränsning av avdragsrätten stred mot artikel 1.1 i direktivet.

Syftet med direktivbestämmelsen är att undvika juridisk dubbelbeskattning av gränsöverskridande räntebetalningar. Syftet uppfylls genom ett förbud för källstaten (Tyskland i detta fall) att beskatta räntor. Bestämmelsen avser att skydda borgenärens skattemässiga situation.⁷ Domstolen konstaterade att den tyska bestämmelsen om begränsad avdragsrätt för räntor vid fastställandet av beskattningsunderlaget inte minskar borgenärens inkomst eftersom den inte innebär att borgenären beskattas för dem. De tyska reglerna stred inte mot artikel 1.1 i direktivet, eftersom denna inte reglerar hur beräkningen i källstaten ska göras. Det utgjorde därmed inte ett hinder att vid fastställandet av beskattningsunderlaget ta med de räntor som ett bolag hade betalat till ett närstående bolag i en annan medlemsstat.

Målet *Scheuten* kan anses intressant i förhållande till åtminstone två svenska regelsystem. Det första är 6 kap. 11 § st. 2 IL i kombination med 6a kap. 11 § rörande beskattning av royaltys.⁸ Det andra regelsystemet är bestämmelserna i 24 kap. 10a–e §§ IL rörande begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder. I avvaktan på EU-domstolens dom har Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) vilandeförklarat åtskilliga mål rörande dessa sistnämnda regler.⁹

I det fjärde målet, mål **C-270/10 *Gistö***,¹⁰ behandlas frågan om skatterättslig hemvist för makan till en i Luxemburg stationerad EU-tjänsteman. Enligt unionsrätten är gemenskapens tjänstemän skyldiga att betala skatt på löner och arvoden till gemenskapen. Om tjänstemännen har bosatt sig i en annan medlemsstat än den där de ursprungligen var bosatta när de tog tjänsten beaktas de som skatterättsligt bosatta i ursprungsstaten i övriga avseenden än för den nyss nämnda arvoderingen. Reglerna om fortsatt hemvist i ursprungsstaten gäller även för medföljande maka/make till de EU-tjänstemän som flyttar till tjänsteutövningsstaten.

I den finska nationella lagstiftningen, som var aktuell i målet såsom ursprungsstatens lagstiftning, finns regler som innebär att en person som flyttar från Finland inte anses bosatt där efter tre år från det att han flyttade, såvida det inte visas att han har väsentlig anknytning dit. En EU-tjänsteman och hans make/maka kan däremot komma att bli betraktad som obegränsat

⁷ Mål C-397/09 *Scheuten* p. 28–29.

⁸ I och med införandet av 6a kap. 11 § framstår det som att de svenska bestämmelserna är förenliga med EU-rätten. Se även Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., *EU-skatterätt*, 2011 s. 264.

⁹ Se mål nummer 4348-09, 4797-10, 4798-10, 4800-10, 5070-09, 7648-09 och 7649-09. Se även Johansson, J., *Ränteavdragsbegränsningar – med anledning av att kapital är fungibelt*, SN 2011 nr 9, s. 610. Johansson konstaterar kort att de svenska ränteavdragsbegränsningarna inte torde strida mot direktivets regler.

¹⁰ Mål C-270/10 *Lotta Gistö*. Förhandsavgörandet meddelades av domstolens femte avdelning den 28 juli 2011.

skattskyldiga i Finland under hela den tid då der är bosatta utomlands. Någon treårig begränsning finns inte i deras fall. De EU-rättsliga reglerna kan därför ses som mer ofördelaktiga än de rent nationella reglerna för denna kategori av skattskyldiga. Den finska Högsta förvaltningsdomstolen begärde mot bakgrund av detta ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

EU-domstolen påpekade inledningsvis att de aktuella unionsreglerna syftar till att fördela beskattningsrätten mellan unionen och den medlemsstat där tjänstemannen hade sitt skatterättsliga hemvist innan vederbörande tillträdde tjänsten vid unionen. Syftet med reglerna skulle äventyras om tjänstemännen fritt kunde välja sitt skatterättsliga hemvist. Med hänsyn till detta gäller att ursprungsstaten har fortsatt befogenhet att beskatta andra inkomster än arvodena från EU som den berörda personen har under tiden för utlandsbosättningen. Förfarandet strider inte mot likabehandlingsprincipen menar EU-domstolen, eftersom en person som flyttar för att ta en tjänst vid Europeiska unionen (inklusive medföljande make/maka) och en person som flyttar för att arbeta inom EU:s territorium inte befinner sig i en jämförbar situation.¹¹ Det framstår som att den finska lagstiftningens potentiella ogynsamma effekter för en person som under en längre period flyttar och tar ett arbete vid EU såsom EU-tjänsteman (inklusive medföljande make/maka) jämfört med en person som flyttar och tar ett arbete i kassan på Lidl i Tyskland, är förenlig med EU-rätten, eftersom personerna inte befinner sig i en jämförbar situation.

Praxis från Högsta förvaltningsdomstolen

Även Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har avkunnat några intressanta domar under senare tid. Nedan kommenteras kort två av dessa. Det första målet behandlar den svenska ettårsregeln och det andra målet tioårsregeln i förhållande till avtalet mellan Sverige och Kina.

I det första målet (mål nr 912-11) fastställde HFD i slutet av maj Skatterättsnämndens förhandsbesked rörande tillämpningen av ettårsregeln. Ettårsregeln som återfinns i 3:9 st. 2 IL stadgar skattebefrielse från svensk skatt om vistelsen och anställningen utomlands varar i minst ett år i samma land. HFD klargör i och med domen att ettårsregeln även gäller om bosättning föreligger i ett land och arbetet utförs i ett annat land. Det föreligger således inget krav på att vistelsen utomlands under anställningen måste äga rum i verksamhetsstaten. Mot bakgrund av domen har Skatteverket upphävt sitt tidigare ställningstagande "Kan ettårsregeln och sexmånadersregeln tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat?"¹². Någon ändring av ställningstagandet avseende kor-

¹¹ Mål C-270/10 *Gistö* punkt 21 med vidarehänvisning till mål C-209/01 *Shilling och Fleck-Schilling* punkt 29. I målet jämförs två gränsöverskridande situationer (horisontell jämförelse), vilket hör till ovanligheterna. Se Ceije, K., *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010 s. 278 f.

¹² Se dnr 131 437521-11/11, 2011-06-14.

tare avbrott mot bakgrund av 3:10 IL har ännu inte skett.¹³ I ställningstagandet om kortare avbrott, som efter domen kan ifrågasättas, anger Skatteverket att en vistelse i Sverige och tredje land (annat land än arbetsstaten) endast får uppgå till 96 dagar under ett helt år för att en tillämpning av sexmånadersregeln eller ettårsregeln ska vara tillämplig.¹⁴

Även i det andra målet (mål nr 6843-10) fastställde HFD Skatterättsnämndens förhandsbesked. Enligt förutsättningarna i målet var den svenska tioårsregeln tillämplig. Frågan i målet var huruvida skatteavtalet med Kina begränsade Sveriges rätt att med stöd av tioårsregeln beskatta en aktieförsäljning, avseende svenska aktier, av en person som enligt avtalet hade hemvist i Kina. Enligt artikel 13 punkt 4 i avtalet kunde vinst från överlåtelse av aktier i bolag vars tillgångar bestod av fast egendom belägen i en stat beskattas i den staten. Enligt artikel 13 punkt 5 fick överlåtelser av aktier avseende 25-procentiga andelsinnehav beskattas i bolagets hemviststat. Ingenting av dessa punkter var aktuella i målet. Enligt artikel 13 punkt 6 fick överlåtelser av annan egendom än sådan som nämnts i punkterna 1–5 beskattas i källstaten. HFD fann, precis som majoriteten av Skatterättsnämndens ledamöter, att överlåtelser av aktier omfattades av uttrycket ”annan egendom” i punkten 6.¹⁵ En beskattning i Sverige skulle mot bakgrund av detta kunna ske med stöd av tioårsregeln i 3:19 IL.

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

¹³ Se dnr 131 643031-10/111, Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln, 2010-10-25.

¹⁴ Den tid som den skattskyldige får vistas i Sverige uppgår till 72 dagar/år enligt lagtexten. Det är således tidsbegränsningen för tiden som tillbringas i tredje land som kan ifrågasättas.

¹⁵ I Skatterättsnämnden var tre ledamöter skiljaktiga, se Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 138-09/D (2010-11-04).