

KATIA CEJIE & MARIA HILLING

Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning

I detta avsnitt presenteras och kommenteras ny praxis från EU-domstolen inom området för den direkta beskattningen.¹ I förekommande fall sker analysen i förhållande till tidigare praxis och i förhållande till svensk rätt. Vissa mål kommenteras ytterligare i Skattenytts årliga rättsfallsnummer (nummer 6).

Under perioden 16 januari till och med 30 april 2015 har EU-domstolen meddelat sex domar som rör direkt beskattning. Tre av dessa avgjordes av domstolen i stor avdelning, och det är dessa domar som vi inleder detta bidrag med. Därefter presenteras och kommenteras ytterligare två domar. Den sjätte domen, *SKO-Energo s.r.o.*,² vilken avser frågan om gävo beskattning av utsläppskrediter, kommenteras endast i Skattenytts årliga rättsfallsnummer.

I det första målet prövades de regler som infördes i Storbritannien till följd av domen i målet *Marks & Spencer*.³ I denna numera välkända dom introducerades de villkor unionsrätten uppställer för att gränsöverskridande förlustutjämning inom en koncern ska medges. Att dessa villkor är långt ifrån tydliga framgår inte enbart av de domar i vilka EU-domstolen haft att ta ställning till en tillämpning av villkoren i enskilda fall, utan också av den kritik som riktats mot Marks & Spencer-undantaget av såväl generaladvokater som doktrin.⁴ Sådana tolkningssvårigheter, och därtill kopplad brist på förutsebarhet, är en av de mest påtagliga nackdelar som

1 Mål som rör statsstöd omfattas dock inte.

2 Mål *SKO-Energo s.r.o. mot Odvalací finanční reditelství*, C-43/14, EU:C:2015:120. Målet avgjordes av EU-domstolens andra avdelning den 26 februari 2015.

3 C-446/03, EU:C:2005:763.

4 För rättspraxis se exempelvis dom *Lidl*, C-414/06, EU:C:2008:278 och dom *K*, C-322/11, EU:C:2013:716. För kritiska yttranden av generaladvokaten, se generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:2006:139, punkt 65, generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande *K*, C-322/11, EU:C:2013:183, punkterna 87–88 och generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande *Kommissionen mot Storbritannien*, C-172/13, EU:2014:2321. För doktrin, se exempelvis Brauner, Y., Dourado, A.P. och Traversa, E., *Ten Years of Marks & Spencer*, Intertax 2015 s. 306–314.

följer i den negativa harmoniseringens spår, det vill säga den harmonisering som följer av att EU-domstolen tolkar och tillämpar reglerna om fri rörlighet och på det sättet ger uttryck för vad som enligt unionsrätten utgör förbjudna hinder.⁵ EU-domstolen har i domen *Kommissionen mot Storbritannien*⁶ än en gång haft att ta ställning till innebörden av Marks & Spencer-undantaget. Denna gång meddelades domen av EU-domstolen i stor avdelning.

En fördragsbrottsalan inleddes av kommissionen mot Storbritannien på grund av de skattebestämmelser som landet införde som en följd av domen *Marks & Spencer*. Kommissionen menade framför allt att det förhållandet att möjligheten att utnyttja förluster i framtiden redan skulle bedömas i slutet av beskattningsperioden inte var förenligt med etableringsfriheten såväl i FEUF som i EES-avtalet.

EU-domstolen konstaterade att den brittiska lagstiftningen inte uppställde något krav på att det berörda dotterbolaget skulle ha trätt i likvidation före utgången av det beskattningsår då förlusterna uppkom. Vidare förklarade domstolen att den definitiva karaktären av förluster, i den mening som avses i domen *Marks & Spencer*, i ett utländskt dotterbolag endast kan fastställas om dotterbolaget inte längre har några inkomster i sin hemvistsstat. Så länge dotterbolaget fortsätter att ha inkomster, även om de är minimala, kvarstår möjligheten att de förluster som uppkommit kan kvittas mot framtida vinster i den aktuella staten.⁷ Därmed ogillade EU-domstolen kommissionens talan i sin helhet. Det kan nämnas att målets generaladvokat, Juliane Kokott, kom till samma slutsats som EU-domstolen men på helt andra grunder. Hon menade att Marks & Spencer-undantaget skulle överges, och följaktligen var den brittiska lagstiftningen förenlig med etableringsfriheten.⁸

De svenska reglerna om koncernavdrag i 35 a kap. IL tillkom i syfte att anpassa den svenska rätten till unionsrätten, så som den kom till uttryck

5 Se Cordewener, A., *Cross-Border Relief and the 'Effet Utile' of EU Law: Are We Losing it?* EC Tax Review 2011, s. 58–62.

6 *Europeiska kommissionen mot Förenade kungariket Storbritannien och Nordirland med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Spanien, Konungariket Nederländerna och Republiken Finland*, C-172/13, EU:C:2015:50. Dom meddelades den 3 februari 2015 av domstolen i stor avdelning.

7 Se punkterna 35–36 i domen.

8 Se punkterna 49–53 i yttrandet.

i *Marks & Spencer*.⁹ På grund av de tolkningsvårigheter som domen ger upphov till har det även i Sverige diskuterats huruvida de svenska reglerna fullt ut motsvarar de krav som unionsrätten uppställer.¹⁰

Också domen i målet *Grünwald*¹¹ meddelades av EU-domstolen i stor avdelning. Reglerna gällde avdragsrätt för understöd som betalades till följd av en överlåtelse av tillgångar genom förskott på arv. En person obegränsat skattskyldig i Tyskland hade enligt tysk skattelagstiftning rätt att minska sin skattepliktiga inkomst med sådant avdrag. En person som endast var begränsat skattskyldig enligt tysk rätt hade inte motsvarande rättighet. Den aktuella tyska lagstiftningen har redan i domen *Schröder*¹² prövats i förhållande till den fria rörligheten för kapital. Det var då frågan om avdrag för ett privat underhåll som var knutet till en inhemsk inkomst från uthyrning av fastigheter. I nu aktuellt mål gällde det i stället en begränsat skattskyldig, Grünwald, som nekades avdragsrätt för privat underhåll som betalats till följd av en överlåtelse av andelar i ett enkelt bolag genom förskott på arv.¹³

EU-domstolen konstaterade att den aktuella situationen omfattades av tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital i artikel 63 FEUF och att en restriktion förelåg.¹⁴ Med hänvisning till artikel 65.1 a FEUF prövade EU-domstolen därefter huruvida personer med hemvist i Tyskland och personer med hemvist utanför detta land var i jämförbara situationer. I detta sammanhang konstaterades att Grünwald kunde anses vara i en jämförbar situation med en person med hemvist i Tyskland på två olika grunder. För det första, om han i enlighet med *Schumacker*-doktrinen intjänade merparten av sina totala inkomster i Tyskland.¹⁵ För det andra, eftersom det kunde anses vara fråga om en kostnad med direkt

9 Se exempelvis Romby, A., *Underskott i aktiebolag: En skatterättslig studie av förlust- och resultatutjämning i ljuset av svensk rätt och EU-rätt*, Iustus 2015 s. 410 ff.

10 Se exempelvis Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, Studentlitteratur 2014 s. 169–175 och Romby, A., a.a. s. 434 ff.

11 *Finanzamt Dortmund-Unna mot Josef Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109. Dom meddelades den 24 februari 2015 av domstolen i stor avdelning.

12 C-450/09, EU:C:2011:198. Domen kommenteras av Cejic, K. & Hilling, M., *EU-domstolens domar*, SN 2012 s. 405–407.

13 Se punkt 16 i domen.

14 Se punkterna 18 och 20 i domen.

15 Dom *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 36 och Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., *EU-skatterätt*, 3 uppl., s. 124–130 och Berglund, M., *Schumackerdoktrinen*, Uppsala universitet 2014.

koppling till verksamhet som genererar skattepliktig inkomst i Tyskland. I förhållande till sådana kostnader är en person med hemvist i landet och en person som saknar hemvist i landet i jämförbara situationer.¹⁶

I rättfärdigandebedömningen hade EU-domstolen att ta ställning till de av Tyskland anförda argumenten säkerställandet av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten och skattesystemets inre sammanhang. EU-domstolen konstaterade att inget av dessa argument kunde anses motivera avdragsbegränsningen.¹⁷

Grünewald-domen visar att jämförbara situationer mellan en fysisk person med hemvist i landet, och en fysisk person utan hemvist i landet, i vissa fall kan föreligga på två olika grunder: att kravet enligt *Schumacker*-doktrinen på intjänande av merparten av personens totala inkomster i landet är uppfyllt, eller att det är fråga om ett avdrag för en kostnad med direkt koppling till verksamhet som genererar skattepliktig inkomst i landet.

I den tredje domen som EU-domstolen meddelade i stor avdelning, *Sopora*,¹⁸ prövades en nederländsk schablonmässigt beviljad skatteförmånsregel som innebar att de som arbetade i Nederländerna¹⁹, men som innan de började arbeta i landet var bosatta mer än 150 km från den nederländska gränsen, erhöll ett schablonmässigt beräknat avdrag för merkostnader. De som bodde närmare än 150 km från gränsen kunde erhålla ett avdrag för de merkostnader som de kunde styrka. Schablonregeln gällde dock utan att merkostnaderna behövde styrkas och kunde leda till överkompensation, och sågs som en form av administrativ förenklingensregel.

I målet hade *Sopora*, trots att han den aktuella tiden hade bott närmare den nederländska gränsen än 150 km, yrkat på att schablonregeln skulle tillämpas men fått avslag. När målet nått högsta instans begärde densamma ett förhandsavgörande av EU-domstolen i syfte att få klarlagt huruvida schablonregeln var förenlig med unionsrätten.

Domen i målet är relativt ostrukturerad i förhållande till den normalt sett tydliga struktur som EU-domstolens domar är uppställda efter. Inled-

16 Se punkterna 29–33 i domen.

17 Se punkterna 41 och 47 i domen.

18 Mål *C.G. Sopora mot Staatssecretaris van Financieën*, C-512/13, EU:C:2015:108. Målet avgjordes av EU-domstolen i stora avdelningen den 24 februari 2015.

19 Endast utländska arbetstagare med särskild kompetens som saknas eller är ovanlig i Nederländerna omfattas av schablonregeln, se punkt 5 i domen.

ningsvis drar EU-domstolen slutsatsen att den fria rörligheten för arbetstagare, utöver att förbjuda en diskriminerande behandling av i utlandet bosatta personer jämfört med inom landet bosatta personer, även innebär ett förbud mot diskriminering mellan arbetstagare som inte är bosatta inom landet, om det leder till att medborgare i vissa medlemsstater på ett ototiverat sätt gynnas i förhållande till andra medlemsstaters medborgare. Denna slutsats, som inte kommenteras närmare i domen, kan problematiseras utifrån tidigare praxis. I det stora flertalet av mål prövar domstolen frågan om det föreligger ett hinder utifrån en vertikal jämförelse, dvs. man jämför en gränsöverskridande situation med en intern situation. Endast i ett fåtal fall har en horisontell jämförelse gjorts (dvs. en jämförelse mellan två gränsöverskridande situationer).²⁰ Eftersom praxis är svårtolkad rörande frågan om de grundläggande friheterna även innebär ett förbud mot diskriminering av medborgare från olika stater hade det varit önskvärt att domstolen tydligare förklarat sitt ställningstagande. I *Sopora* gör domstolen nämligen en horisontell jämförelse.²¹

EU-domstolen konstaterade därefter att man i den aktuella lagstiftningen önskar underlätta den fria rörlighet för arbetstagare som är bosatta i andra medlemsstater. Gränsen på 150 km är satt mot bakgrund av att man förväntas kunna dagpendla om man bor närmare den nederländska gränsen än 150 km. Indirekt framgår det att förmånen för de som omfattas av schablonregeln, jämfört med de som inte omfattas, är att de förra dels slipper vissa administrativa bördor, dels att de kan överkompenseras. Systematiken i domen är som nämnts otydlig och det framstår som något oklart huruvida EU-domstolen anser att det inte föreligger ett hinder, eller om hindret kan rättfärdigas. Punkt 33 i domen kan dock tolkas som det senare, då domstolen uttalar att det av etablerad praxis framgår att medlemsstaterna har rätt att förverkliga legitima mål genom att införa bestämmelser som är lätta för de nationella myndigheterna att administrera och kontrollera efterlevnaden av. Därefter uttalades i punkterna 34–35:

34. Den enda omständigheten att det fastställs begränsningar vad avser avståndet till arbetstagarnas bosättningsort och omfattningen av det undantag som kan beviljas, där den nederländska gränsen och beskattningsunderlaget

20 Se Cejje, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010 s. 278 f. med vidarehänvisningar och dom *Orange European Smallcup Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, punkt 56. Se även exempelvis målet *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 54, där en horisontell jämförelse avvisades.

21 Se punkt 25 i domen.

tjänar som utgångspunkt, kan således inte i sig anses som en indirekt diskriminering eller som ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare, även om denna lösning, såsom den hänskjutande domstolen påpekat, med nödvändighet inte ger helt rättvisande resultat. Detta särskilt som schablonregeln gynnar de arbetstagare som omfattas av den genom att betydligt underlätta den administration de måste ägna sig åt för att kunna få del av skatteundantaget för den ersättning de erhåller för sina merkostnader vid utlandstjänstgöring.

35. Bedömningen kan emellertid bli den motsatta om nämnda begränsningar har en sådan utformning att schablonregeln medför en systematisk och tydlig överkompensation i förhållande till de verkliga merkostnaderna för utlandstjänstgöring. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet.

Därefter besvarade EU-domstolen frågan med att den nederländska schablonregeln inte utgjorde ett hinder under förutsättning att den inte innebar en systematiskt och tydlig överkompensation i förhållande till de verkliga merkostnaderna för utlandstjänstgöringen. Huruvida så var fallet var upp till den nationella domstolen att bedöma.

Några ytterligare kommentarer kan ges. För det första kan målet diskuteras utifrån principen om mest-gynnad-nation, eftersom en horisontell jämförelse förekom.²² För det andra kan nämnas att generaladvokat Kokott i sitt välstrukturerade förslag till avgörande menar att det föreligger ett hinder men att detta kan rättfärdigas med stöd av argumentet att undvika snedvridningar av konkurrensen mellan utomlands bosatta arbetstagare.²³ För en bedömning om regeln och dess följder är proportionerliga krävs en prövning av den nationella domstolen, menar hon.²⁴

Sverige har inte intervenerat i målet, vilket självfallet inte utesluter att det ändå kan ha betydelse för svenskt vidkommande. Även i Sverige har vi regler vars syfte är att attrahera utländsk arbetskraft (11:22–23a IL). I dessa regler görs dock ingen åtskillnad mellan arbetstagare från olika länder genom en geografisk begränsning, varför någon omedelbar koppling mellan *Sopora* och de svenska reglerna inte kan göras.²⁵

22 Se exempelvis mål D, C-376/03, EU:C:2005:424, se även Smit, D., *The 150km Requirement under the Dutch 30% Wage Tax Facility C-512/03 (Sopora)* i Lang, et al., ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2013, Linde Verlag p. 131–147. [Felskrivningar i bidragets titel är i publicerad form].

23 Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet punkterna 45–47.

24 Se punkterna 51–61 i förslaget.

25 Resultatet av den valfrihet som följer av SINK-reglerna (och A-SINK) där en i utlandet bosatt

Mål *de Ruyter*²⁶ ligger i gränslandet mellan sociala avgifter och direkt beskattning. Av målet framkommer att de sociala avgifterna som togs ut i Frankrike kunde klassificeras som en skatt på kapitalinkomster snarare än en avgift för social trygghet. Mot bakgrund av detta har vi valt att ta med målet i detta sammahang. Frågan i målet var således om det uttag av egenavgift som togs ut på kapitalinkomster skulle omfattas av artikel 4 i förordningen 1408/71²⁷ enbart av den anledningen att de bidrog till finansieringen av Frankrikes obligatoriska system för social trygghet.

Bakgrunden i målet var att de Ruyter, som var nederländsk medborgare, hade bosatt sig i Frankrike men samtidigt var anställd av ett nederländskt bolag. De Ruyter deklarerade sina förvärvsinkomster och kapitalinkomster (inklusive livräntebelopp) i Frankrike. Problemen uppkom då Frankrike ålade de Ruyter att betala sociala avgifter på kapitalinkomsterna. Enligt huvudprincipen enligt förordning 1408/71 om social trygghet ska sociala avgifter endast betalas till ett land, nämligen arbetslandet (Nederländerna i detta fall), vilket även hade skett i de Ruyters fall avseende förvärvsinkomsterna. De Ruyter menade därför att de dubbla uttagen av sociala avgifter på samma inkomst stred mot artikel 13 i förordningen.

En skillnad i detta mål jämfört med tidigare praxis avseende sociala avgifter är att det i aktuellt mål handlar om avgifter på andra inkomster än förvärvsinkomster (dvs. kapitalinkomster)²⁸, varför domstolen inledningsvis hade att ta ställning till om dessa avgifter omfattades av förordningen (artikel 4). EU-domstolen besvarade frågan jakande och menade att det saknades betydelse att man i nationell rätt såg avgiften som en skatt och att det inte gick att härleda en motprestation i form av en förmån från avgiften. Vidare konstaterade EU-domstolen, med stöd av tidigare praxis, att det även saknar betydelse att det inte handlar om avgifter på förvärvsinkomster. Det avgörande är istället att en person är försäkrad (obligatoriskt eller frivilligt) mot en eller flera risker enligt ett allmänt eller särskilt

person kan välja att bli beskattad enligt SINK eller IL kan naturligtvis leda till att två i utlandet bosatta personer blir beskattade olika. Den nu nämnda valfriheten är under bedömning av EU-domstolen (se mål *Hirvonen*, C-632/13) men har ännu inte avgjorts och frågan är om domen i *Sopora* kan vara vägledande för EU-domstolens bedömning i det svenska fallet.

26 Mål *Ministre de l'Économie et des Finances mot Gérard de Ruyter*, C-623/13, EU:C:2015:123.

Målet avgjordes av EU-domstolens första avdelning den 26 februari 2015.

27 Numer ersatt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.

28 Jämför exempelvis *Kommissionen mot Frankrike*, C-34/98, EU:C:2000:84 och *Kommissionen mot Frankrike*, C-169/98, EU:C:2000:85.

system för social trygghet (jfr artikel 1a i förordningen).²⁹ Därefter konstaterade EU-domstolen att de lagvalsregler som förskrevs i förordningen gällde, vilket innebar att sociala avgifter endast fick tas ut av Nederländerna.³⁰ Som vi tolkar domen skulle omständigheten att Nederländerna eventuellt inte har sociala avgifter på kapitalinkomster inte föranleda en annan bedömning.³¹

Här kan en tydlig skillnad mot den praxis från EU-domstolen rörande direkta skatter identifieras. Att två medlemsstater parallellt utövar sin beskattningsrätt, vilket kan föranleda internationell juridisk dubbelbeskattning, utgör inte ett hinder mot de fria rörligheterna då ingen av de inblandade staterna har gjort sig skyldig till negativ särbehandling.³² När det gäller sociala avgifter sker en första bedömning i förhållande till förordningen om social trygghet. Denna förordning har en huvudregel som innebär att avgifter endast får tas ut i ett land, varför ett uttag av dubbla avgifter i princip inte är tillåtet.

I målet *Kommissionen mot Tyskland*³³ hävdade kommissionen att tyska regler om uppskov med beskattningen stod i strid med etableringsfriheten i FEUF och i EES-avtalet. Reglerna föreskrev att uppskov med beskattningen av den vinst som uppkom i samband med avyttringen av vissa anläggningstillgångar, vilka utgjorde en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftställe i Tyskland, när vinsten återinvesterades i nyförvärvad eller nytillverkad ersättningsegendom. Denna skatteförmån beviljades således endast när nämnda vinst återinvesterades genom förvärv av ersättningstillgångar som utgjorde del av tillgångarna i ett fast driftställe i Tyskland.

EU-domstolen fann att de tyska reglerna innebar en negativ särbehandling, vilket medförde att de utgjorde ett hinder för etableringsfri-

29 Se exempelvis dom *Martínez Sala*, C-85/96, EU:C:1998:217, punkt 36.

30 En kort notering kan göras. Enligt huvudregeln artikel 13 2a i förordningen om social trygghet gäller att det land där personen är anställd för arbete inom det landets territorium ska omfattas av det medlemslandets lagstiftning. Av rättsfallet *de Ruyter* framgår inte att de Ruyter utförde arbetet i Nederländerna.

31 Se närmare punkt 41 i domen och punkt 57 i generaladvokat Sharpstons förslag till avgörande.

32 Se exempelvis Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., *EU-skatte rätt*, 3 uppl., s. 72 och Cejje, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010 s. 292–295 med vidare hänvisningar.

33 *Europeiska kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland*, C-591/13, EU:C:2015:230. Dom meddelades den 16 april 2015 av domstolens tredje avdelning.

ten.³⁴ EU-domstolen ansåg inte att rättfärdigandegrunden säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten kunde motivera det identifierade hindret. Anledningen var att återinvesteringen av vinsten i en skattskyldigs fasta driftställe utanför Tyskland inte kunde anses medföra att Tyskland tvingades avsäga sig rätten att beskatta vinsten. Inte heller argumentet om skattesystemets inre sammanhang ansågs tillämpligt, eftersom det inte kunde visas att någon direkt koppling mellan uppskovet med beskattningen och den senare beskattningen existerade. EU-domstolen fann således att Tyskland lagstiftning inte var förenligt med etableringsfriheten.

Domen i målet *Kommissionen mot Tyskland* ger viss vägledning avseende omfattningen av rättfärdigandegrunden säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten. Eftersom detta är en grund som trots sin, i dessa sammanhang, relativt korta livstid har varit betydelsefull för medlemsstaternas möjligheter att motivera sina hindrande inkomstskatteregler finns det fortfarande behov av att klarlägga rättfärdigandegrundens tillämpningsområde.

Docent Katia Cejic är lektor i finansrätt vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet och är knuten till Stiftelsen Centrum för Skatterätt.

Docent Maria Hilling är lektor i skatterätt med internationell inriktning vid Juridiska fakulteten, Lunds universitet.

34 Se punkterna 57–61 i domen.