

KATIA CEJIE & MARIA HILLING

Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning

I detta avsnitt presenteras och kommenteras ny praxis från EU-domstolen på 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).

Av de domar som meddelats av EU-domstolen under de senaste månaderna kan särskilt noteras det förhandsavgörande som har begärts av Högsta förvaltningsdomstolen i dom 2656-13. Dom meddelades i målet, vilket benämns **X AB mot Skatteverket**,² i juni i år. Frågan var huruvida det utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten, eller mot den fria rörligheten för kapital, att inte medge avdrag för valutakursförluster när dessa utgjorde en integrerad del av en kapitalförlust på en näringsbetingad andel. Enligt svensk rätt är kapitalvinster på näringsbetingade andelar inte skattepliktiga och kapitalförluster på desamma inte avdragsgilla.³ EU-domstolen konstaterade att situationen omfattades av etableringsfriheten men att något hinder inte förelåg. Målet kommer att behandlas i en fristående artikel i ett senare nummer av Skattenytt. HFD har ännu inte meddelat dom i det bakomliggande rättsfallet.⁴

Ett ur svenskt perspektiv nästintill lika intressant avgörande är målet **Verder LabTec GmbH & Co. KG mot Finanzamt Holden**⁵ (Verder LabTec). Målet rör tyska uttagsbeskattningsregler vid gränsöverskridande överföringar av tillgångar. De tyska reglerna föreskrev att realiserade värdeökningar på tillgångar som genererats i Tyskland skulle beskattas när tillgångarna fördes över till ett tyskt bolags fasta driftställe utomlands.

1 Mål som rör statsstöd omfattas dock inte.

2 Mål **X AB mot Skatteverket**, C-686/13, EU:C:2015:375. Målet avgjordes av EU-domstolens andra avdelning den 10 juni 2015.

3 25 a kap. 3, 5–8 IL.

4 Se målnummer 2656-13.

5 Mål **Verder LabTec GmbH & Co. KG mot Finanzamt Holden**, C-657/13, EU:C:2015:331. Målet avgjordes av EU-domstolens tredje avdelning den 21 maj 2015.

Uppbörderna av skatten skulle därefter fördelas på tio år. EU-domstolen konstaterade, helt i linje med tidigare praxis rörande utflyttningsbeskattning, att beskattning av orealiserade värdeökningar kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.⁶ Denna inskränkning kan dock motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. Ett sådant allmänintresse som vanligtvis är tillämpligt vid utflyttningsbeskattning är att utflyttningsstaten önskar upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen.⁷ Även i *Verder LabTec* accepterade EU-domstolen denna rättfärdigande grund med motiveringen att Tyskland har rätt att beskatta den värdeökning som hade genererats medan Tyskland hade beskattningsrätten till tillgångarna, dvs. innan de fördes ut ur landet. För denna beskattning får medlemsstaterna föreskriva en annan beskattningsgrundande händelse än den faktiska realisationen av dessa tillgångar.⁸ Detta synes innebära att en överföring av tillgångar till ett i utlandet beläget fast driftställe utgör en acceptabel grund för att utlösa beskattning av orealiserade värdeökningar (vilka uppstod före överföringen).

För att inte utgöra ett förbudet hinder krävs dock att reglerna är proportionerliga. Även i denna del anslöt sig EU-domstolen till tidigare praxis på området och konstaterade att det är proportionerligt att fastställa skatten som ska betalas vid utflyttningsstillfället men att viss flexibilitet bör ges när det gäller uppbörden av densamma. Den skattskyldige bör ges ett val att betala omedelbart eller att skjuta upp betalningen av skatten.⁹ Kärnfrågan i nu aktuellt mål var således huruvida en uppdelning på tio år utgjorde en proportionerlig åtgärd för att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. EU-domstolen besvarade denna fråga genom att hänvisa till *DMC*-målet¹⁰. EU-domstolen kon-

6 Se exempelvis mål *Kommissionen mot Portugal*, C-38/10, EU:C:2012:521 och mål *Kommissionen mot Danmark*, C-261/11, EU:C:2013:480.

7 Se det vägledande målet på området mål *National Grid Indus*, C-371/10:EU:C:2011:785 samt Cejje, K., *Utflyttningsbeskattning av bolag*, SvSKT 2012 s. 161–188.

8 Jämför mål *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20 punkt 53 samt Cejje, K., *Anstånd med betalning av utflyttningskatter* – har rättsläget klarnat, SN 2014 s. 301 ff. där innebörden av uttrycket *beskattningsgrundande händelse* har diskuterats. Nu aktuell dom talar för att det är själva överföringen av tillgången till det andra landet (fasta driftstället i Nederländerna) som åsyftas med uttrycket.

9 Se exempelvis mål *National Grid Indus*, C-371/10:EU:C:2011:785 och mål *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20.

10 Mål *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20.

staterade att eftersom det i *DMC*-målet har ansetts att fem år utgjorde en proportionerlig åtgärd, även tio år är proportionerligt.¹¹ En successiv betalning av en fastställd utflyttningsskatt över en tid på tio år ansågs således inte utgöra ett förbjudet hinder, enligt EU-domstolen. Några av de oklarheter som *DMC*-målet gav uttryck för, då domstolen använde uttrycket ”i detta sammanhang” när den accepterade en uppdelning på fem år, synes nu undanröjd. EU-domstolen synes inte fästa någon större vikt vid de skillnader som förelåg i *DMC*-målet och i *Verder LabTec*. I det senare målet fanns vidare, precis som i svensk rätt, ett obegränsat skattskyldigt bolag kvar i utflyttningssstaten efter överföringen. Så var inte fallet i *DMC*. Slutsatsen torde därför även kunna dras att det inte inverkar på proportionalitetsbedömningen huruvida det finns en skattskyldig person kvar i utflyttningssstaten eller inte. EU-domstolen synes behandla de båda situationerna på ett likartat sätt.

Sverige och ytterligare sju andra medlemsstaters regeringar intervenerade i målet. Skälet till den svenska interventionen är sannolikt målets potentiella betydelse för de svenska anståndsreglerna, vilka infördes efter *Malta*-målet.¹² Reglerna har diskuterats, analyserats och kritiserats i åtskilliga andra sammanhang.¹³ Efter domen *Verder LabTec* torde dock slutsatsen kunna dras att de tidsfrister som föreskrivs i den svenska lagtexten¹⁴ utgör en proportionerlig åtgärd för uppbörd av den svenska utflyttningsskatten. Några av de oklarheter som förelåg efter *DMC*-målet synes därmed ha klarlagts, även om ytterligare några består.¹⁵ Åtskilliga andra länder i EU har infört liknande regler som de svenska, vilket kan förklara antalet intervenerande medlemsstater i målet.¹⁶

11 Se punkt 52 i nu aktuell dom. Jämför Cejje, K., SN 2014 s. 304–307 för en problematisering och betydligt försiktigare tolkning av *DMC*-målet.

12 Se RÅ 2008 ref. 30 och prop. 2009/10:39, Cejje, K., Regeringsrättens tolkning och tillämpning av svenska utflyttningsskatte regler, SN 2008 s. 532–543, Dahlberg, M., Supreme Administrative Court Finds Fault With Exti Tax Regime, TNI Vol 51, Number 2, July 14, 2008 s. 167–169. För en analys av Skatterättsnämndens förhandsbesked i målet se Mutén, L., Advanced Ruling board Issues Decision on Corporate Emigration, TNI October 9, 2006 s. 113 ff.

13 Se senast Cejje, K., SN 2014 s. 295–308. Se även föregående fotnot samt Thim, J., En kritisk analys av svenska uttagsbeskattningsregler vid gränsöverskridande transaktioner, SN 2010 s. 778–192, Cejje, K., New Swedish Emigration Taxes on Business Income, European Tax Studies 1/2012 och Franck, L., Finansdepartementets förslag till EG-förenliga regler vid utflyttning av aktiebolag m.m., SvSkT 2009 s. 515.

14 Se 63 kap. 14, 17 och 21 §§ SFL.

15 Se Cejje, K., SN 2014 s. 304 ff.

16 Se exempelvis Nederländerna och Storbritannien som har infört en valfrihet att betala anstån-

Det nederländska målet *Kieback*¹⁷ rör en tillämpning av den så kallade *Schumacker*-doktrinen.¹⁸ Doktrinen innebär att när det gäller inkomstskatt befinner sig personer som har respektive inte har hemvist i ett land generellt sett inte i jämförbara situationer, eftersom den inkomst en icke bosatt erhåller från en viss medlemsstat i de flesta fall endast utgör en del av personens sammanlagda inkomster, och att huvuddelen av inkomsterna i regel härrör från hemviststaten. Således bedöms en persons totala skatteförmåga vanligtvis enklast i hemviststaten. I princip krävs det således inte att verksamhetsstaten ska beakta de personliga förhållandena och familjesituationen vid fastställandet av beskattningen för skattebetalare utan hemvist i landet. Det motsatta gäller dock om en skattebetalare utan hemvist i landet inte har tillräcklig skattepliktig inkomst i hemviststaten för att hans eller hennes personliga förhållanden och familjesituation ska kunna beaktas. I sådana fall ska skatteförmåner i form av personliga avdrag etc., vilka medges med hänsyn till en persons totala skatteförmåga, medges även till personer som saknar hemvist i landet.

Rättsfrågan i *Kieback* gäller tillämpningen av *Schumacker*-doktrinen i en situation där en skattebetalare, *Kieback*, hade anställning i verksamhetsstaten Nederländerna under en del av beskattningsåret, nämligen i tre månader. Under denna period uppbar han hela, eller nästan hela, sin skattepliktiga inkomst i Nederländerna. Dock avslutade han anställningen och flyttade till en annan stat (tredje land), vilket innebar att det var i den senare som han intjänade största delen av sin skattepliktiga inkomst *sett till hela det aktuella beskattningsåret*. Under dessa omständigheter uppkom frågan om Nederländerna hade en skyldighet att medge avdrag för ränta för privatbostad i Tyskland, en avdragsrätt vilken normalt sett endast tillerkändes personer med hemvist i Nederländerna, men som inryms inom de avdrag som klassificeras som personliga förhållanden enligt *Schumacker*-doktrinen.

det över tio år, van den Broek, H., The 2013 Netherlands Act on Deferral of Exit Taxation, ET 2013 s. 183–190.

17 Mål *Staatssecretaris van Financiën mot D.G. Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406. Dom meddelades den 18 juni av domstolens andra avdelning.

18 Se exempelvis Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., EU-skatterätt, Iustus 2011 s. 123–130 och Berglund, M., *Schumacker*-doktrinen – i ljuset av nyare rättspraxis och med beaktande av dess inverkan på svensk skatterätt, Uppsala universitet 2014. För en intressant analys av målet, innan EU-domstolen meddelade dom se Smit, D., Pending Case C-14/9, *Kieback: Pro rata Application of the Schumacker/Renneberg-Doctrine in ECJ-Recent Developments in Direct Taxation* 2014, Linde 2015 s. 169–182.

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att den fria rörligheten för arbetstagare var tillämplig. Slutsatsen i fråga om vilken period som skulle ligga till grund för bedömningen av om en person tjänade hela, eller nästan hela sin inkomst i verksamhetsstaten, var att det är beskattningsåret som är avgörande. Således hade Nederländerna ingen skyldighet att medge avdrag till Kieback för de aktuella tre månaderna.

Sverige intervenerade i *Kieback*-målet tillsammans med ytterligare ett antal medlemsstater. Om EU-domstolen skulle ha kommit till motsatt slutsats, kan det antas att det skulle ha krävts en omfattande administrativ hantering i förvaltningen, något som medlemsstaterna troligtvis gärna ville undvika.

Målet *Modelo Continente*¹⁹ rör tolkning av direktiv, närmare bestämt artikel 19.1 i fusionsdirektivet.²⁰ Frågan i målet gällde huruvida nämnda artikel innebär att en fusion medför att betalningsansvar för böter som ålagts genom beslut *efter* fusionen, med som avsåg överträdelse av arbetsrättsliga regler begångna av det överlåtande bolaget *före* fusionen, övergår till det övertagande bolaget. Enligt artikel 19.1 stadgas att en fusion genom förvärv medför att det överlåtande bolagets ”samtliga tillgångar och skulder” övergår till det övertagande bolaget. Med andra ord var frågan således om betalningsansvaret för böter som ålagts efter ett beslut om fusion skulle anses ingå bland bolagets skulder.

EU-domstolen inledde med att konstatera att uttrycket ”tillgångar och skulder” i artikel 19.1 inte definierades i direktivet. Därefter hänvisade EU-domstolen till att det av fast praxis följer att ordalydelsen av en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde, i regel ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom unionen.²¹ Därvid ska bestämmelsens sammanhang liksom målsättningen med lagstiftningen beaktas. EU-domstolens slutsats blev att betalningsansvaret övergick på det övertagande bolaget, vilket således innebär att böterna omfattades av bolagets skulder, trots att de påfördes efter beslutet om fusion.

19 *Modelo Continente Hipermercados SA mot Autoridade as Condições de Trabalho – Centro Local do Lis (ACT)*, C-343/13, EU:C:2015:146. Dom meddelades den 5 mars 2015 av domstolens femte avdelning.

20 Rådets tredje direktiv 78/855/EEG av den 9 oktober 1978 om fusion av aktiebolag, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/109/EG av den 16 september 2009.

21 Punkten 27 i domen.

En tolkning av *stand still*-klausulen i artikel 64.1 FEUF aktualiserades i målet *Wagner-Raith*.²² Denna klausul, tillsammans med det faktum att den fria rörligheten för kapital omfattar tredje land, är det som företrädesvis skiljer denna frihet från de andra friheterna. Förhandsavgörandet rör tyska regler om beskattning av inkomster från kapital från andelar i investeringsfonder med säte på Caymanöarna. Enligt dessa regler klassificerades utländska investeringsfonder i tre olika kategorier; vita, gråa och svarta fonder. En fond avsågs omfattas av den första kategorin om åtminstone ett av följande två krav var uppfyllda. Antingen att det utländska investeringsbolaget hade meddelat den tyska tillsynsmyndigheten sin avsikt att till allmänheten i Tyskland distribuera andelar i utländska investeringsfonder eller, om det rörde sig om introduktion av andelar för handel på en tysk börs eller på den reglerande marknaden, befullmäktigat en företrädare med hemvist i Tyskland samtidigt som de fullgjorde vissa skyldigheter avseende delgivning och offentliggörande. Andelsinnehavare i vita fonder beskattades enligt samma principer som andelsinnehavare i fonder som upprättats av tyska investeringsbolag. Beskattningsunderlaget grundades på utdelningarna av de faktiska vinsterna och på vissa inkomster som kunde likställas med dessa utdelningar.

Utländska investeringsfonder som inte uppfyllde kraven för att klassificeras som vita fonder, men som hade framställt bevis för faktiskt utdelade vinster och som hade en befullmäktigad företrädare med hemvist i Tyskland, hänfördes till kategorin för gråa fonder. Andelsinnehavare i grå fonder beskattades på samma sätt som de i vita fonder.

De utländska investeringsfonder som inte uppfyllde kraven som uppställdes för vita eller grå fonder, klassificerades följaktligen som svarta fonder. Andelsinnehavare i en sådan fond beskattades enligt schablon, vilken baserades på vad som *ansågs ha utdelats* till andelsägarna.²³ Schablonbeloppet var tvingande och det var inte möjligt att lägga fram motbevisning. Frågan i målet var om denna schablonbeskattning utgjorde en kapitalrörelse som omfattades av *stand still*-klausulen i artikel 64 FEUF. Artikeln innehåller en uttömmande förteckning över de kapitalrörelser på vilka artikel 63.1 FEUF inte ska tillämpas. I linje med att *stand still*-

22 *Finanzamt Ulm mot Ingeborg Wagner-Raith*, C-560/13, EU:C:2015:347. Dom meddelades den 21 maj 2015 av domstolens första avdelning.

23 För en detaljerad beskrivning av schablonbeloppets fastställande, se punkt 6 i generaladvokatens yttrande.

klausulen utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet ska den tolkas restriktivt.

EU-domstolen konstaterade att den tyska lagstiftningen omfattades av begreppet kapitalrörelse enligt nomenklaturen som utgör bilaga I till direktiv 88/361.²⁴ Därefter analyserades huruvida det var frågan om ett tillhandahållande av en finansiell tjänst i den mening som avses i *stand still*-klausulen i artikel 64 FEUF. I detta sammanhang hänvisade EU-domstolen till avgränsningen mellan den fria rörligheten för tjänster och den fria rörligheten för kapital.²⁵ För att omfattas av *stand still*-klausulen krävdes, enligt EU-domstolen, att den nationella åtgärden avsåg kapitalrörelser med tillräckligt nära anknytning till tillhandahållandet av finansiella tjänster. För att utgöra ett tillräckligt nära samband krävdes ett *direkt orsakssamband*, vilket ansågs föreligga i målet. Således omfattades den tyska lagstiftningen av *stand still*-klausulen och omfattades därmed inte av artikel 63.1 FEUF.

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.

24 Punkterna 23–26 i domen.

25 Punkterna 29–41.