

# 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*, (4): 194-200

Access to the published version may require subscription.

Permanent link to this version:

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-166185>



<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](mailto:katia.cejie@jur.uu.se).*

## 1 Aktuellt om EU-domstolens praxis

Den 22 december 2010 avgjorde EU-domstolen målet **C-287/10 Tankreederei**.<sup>1</sup> I målet prövades luxemburgska regler, vilka innebar att skattskyldiga beviljades skattelättnader för investeringar som gjordes vid driftsställen belägna i Luxemburg. Investeringarna skulle fysiskt sett genomföras i Luxemburg och vara avsedd att förbli där varaktigt.

Tankreederei (bolaget) bedrev sin verksamhet från Luxemburg och hade två fartyg som levererade olja till havsgående fartyg i utlandet (Belgien och Nederländerna). Bolaget uppfyllde i och med detta inte kravet på att investeringarna fysiskt sett skulle genomföras i Luxemburg. Frågan uppkom därmed om de nyss beskrivna reglerna stred mot artikel 56 FEUF och artikel 63 FEUF. EU-domstolen inledde med att konstatera att fördragets bestämmelser om fri rörlighet för tjänster var tillämpliga på den aktuella situationen. Eftersom mindre förmånliga skatteregler tillämpades för investeringar som genomfördes i en annan medlemsstat än den där företaget var etablerat förelåg ett hinder.<sup>2</sup>

Domstolen konstaterade att varken 1) fördelningsargumentet, 2) behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang eller 3) behovet av att förhindra missbruk kunde rättfärdiga hindret. Skälen härför var 1) att någon välavvägd fördelning av beskattningsrätten inte aktualiserades eftersom bolaget endast beskattades i Luxemburg, 2) att ett direkt samband mellan en skattefördel och skattenackdel saknades och 3) att reglerna inte enbart omfattade rent konstlade upplägg som inte hade någon ekonomisk förankring i verkligheten. Dessutom bekräftade domstolen sin tidigare praxis och konstaterade

<sup>1</sup> Mål C-287/10 *Tankreederei I SA mot Directeur de l'administration des contributions directes* avgjordes av tredje avdelningen. Något förslag till avgörande av generaladvokat lämnades inte i målet.

<sup>2</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., *EU-skatterätt* 2011 s. 98–99 för annan praxis där den negativa särbehandlingen kopplas till var tjänsten tillhandahålls.

att behovet av att förhindra minskade skatteintäkter inte utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga ett hinder.

Den franska regeringen intervenerade och anförde argument för att rättfärdiga reglerna. Den menade att medlemsstaterna har möjlighet att villkora beviljandet av en skatteförmån som syftar till att tillgodose särskilda behov hos hela eller delar av befolkningen med att den som åtnjuter förmånen ska ha *en viss grad av anknytning* till samhället i den aktuella medlemsstaten. Denna typ av argument synes inte särskilt vanligt förekommande när det handlar om fri rörlighet i allmänhet.<sup>3</sup> Domstolen inledde dock med att konstatera att det ligger inom medlemsstaternas behörighet att fastställa vilka samhällsintressen de vill främja genom att bevilja skatteförmåner och vilka kriterier de fastställer för att bedöma kravet på en viss grad av anknytning. Domstolen menade dock att neka en skattelättnad pga. att investeringen görs utanför det nationella territoriet inte kan motiveras med hänvisning till tvingande hänsyn av allmänintresse. Domstolen noterade dessutom att den aktuella investeringen inte hade något med sociala syften att göra.<sup>4</sup>

Omständigheten att domstolen diskuterar anknytningsargumentet är intressant och väcker frågan vad som egentligen avses. Liknande resonemang fördes enligt domstolen i mål C-103/08 *Gottwald*<sup>5</sup> från år 2009. Målet *Gottwald* är inte ett skattemål. I den österrikiska lagstiftningen som var föremål för prövning i målet tilldelades personer med funktionsnedsättning och som var bosatta eller stadigvarande vistades i landet kostnadsfria vägavgiftsbevis avseende motorfordon för nyttjandet av avgiftsbelagda statliga vägar. Vägavgiftsbeviset var endast giltigt ett år i taget. Reglerna där en skillnad på tilldelade bevis gjordes beroende av en persons hemvist utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten för unionsmedborgare.<sup>6</sup> Den österrikiska regeringen gjorde gällande att åtgärden var avsedd att främja rörligheten och den sociala integrationen för personer som på grund av en funktionsnedsättning saknade möjlighet att nyttja allmänna kommunikationer och vilka alltså var hänvisade till att använda privata fordon. Nämda åtgärd riktade sig följaktligen till personer som var tvungna att nyttja vägnätet med viss regelbundenhet, vilket visades av att vägavgiftsbeviset var giltigt ett år i taget. Domstolen accepterade argumentet och fann det dessutom proportionerligt.

En första fråga är om omständigheten att domstolen diskuterade argumentet i *Tankreederei* innebär att det kan användas även när andra fördragsfriheter

<sup>3</sup> Se exempelvis Cejje, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010 s. 429–431 för slutsatsen vilka rättfärdigande grunder som vanligtvis har accepterats av domstolen.

<sup>4</sup> Mål C-287/10 *Tankreederei* p. 30–33.

<sup>5</sup> Mål C-103/08 *Arthur Gottwald mot Bezirkshauptmannschaft Bregenz*. Målet avgjordes av första avdelningen, 2009-10-01.

<sup>6</sup> Se även exempelvis målen C-224/98 *D'Hoop* p. 38; C-209/03 *Bidar* p. 59; C-192/05 *Tas-Hagen och Tas* p. 35; C-499/06 *Nerkowska* p. 37 och C-158/07 *Förster* p. 50 där argumentet har använts i förhållande till fri rörlighet för unionsmedborgare.

än fri rörlighet för unionsmedborgare är aktuella.<sup>7</sup> Normalt sett anses domstolens resonemang rörande rättfärdigande grunder som generellt tillämpliga.<sup>8</sup> I målet *Tankreederei* kunde dock inte argumentet rättfärdiga det hinder som den luxemburgska lagstiftningen utgjorde och ett förbjudet hinder förelåg därför. Utan att ha fördjupat mig allt för mycket i frågan framstår det som att det centrala i bedömningen om argumentet med framgång kan användas är de socialpolitiska syftena med de nationella reglerna. De regler som prövades i målet *Tankreederei* hade inte dessa socialpolitiska syften och kravet på territoriell anknytning ansågs inte möjligt att motivera.<sup>9</sup> Rättsläget får anses oklart. En förklaring till varför domstolen tar upp argumentet till diskussion skulle kunna vara de förändringar som föranleddes av Lissabonfördraget.<sup>10</sup> En andra fråga är om omständigheten att domstolen tog upp argumentet till diskussion kan tolkas som att argumentet kan användas när det gäller skatteregler. Tidigare har argumentet använts när det har handlat om olika former av socialpolitiska regler såsom möjligheten att erhålla exempelvis arbetslöshetsersättning, studielån, förmåner till krigsoffer och uppehållsbidrag. Det förefaller därför intressant att domstolen över huvud taget diskuterar argumentet i mål *Tankreederei*. Även i denna del får rättsläget anses oklart.

## 2 Kommissionen och rådets arbete

Allt sedan mars 2007 har en diskussion förts mellan kommissionen och Sverige rörande frågan om **beskattning av utdelningar till utländska pensionsstiftelser**. Kommissionen är av uppfattningen att den svenska beskattningen utgör ett förbjudet hinder mot den fria rörligheten för kapital, eftersom någon beskattning av utdelningar till svenska pensionsstiftelser inte sker. I oktober 2010 avgav kommissionen ett motiverat yttrande om att Sverige inte har fullgjort sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och 40 i EES-avtalet.<sup>11</sup>

Sverige besvarade yttrandet i slutet av december år 2010 och vidhöll att de svenska reglerna inte var oförenliga med EUF-fördraget och EES-avtalet.<sup>12</sup> I det följande refereras hur kommissionen och den svenska regeringen har argumenterat. Det är i skrivande stund oklart huruvida kommissionen kom-

<sup>7</sup> Argumentet har använts vid upprepade tillfällen och har stöd i bl.a. rörelsedirektivet. Begränsningar kan bl.a. vara motiverade av att förhindra social turism inom unionen, vilket förklarar kravet på att det ska finnas ett tillräckligt starkt samband mellan unionsmedborgaren och värdstaten. Se Lokrantz Bernitz, H., *Unionsmedborgarskapet och dess inverkan på den fria rörligheten för personer*, Sieps 2006:7 s. 50–56 och praxis enligt fotnot 6 ovan.

<sup>8</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J. 2011 s. 102 och 122 f. och Cejje, K., 2010 s. 232 med vidarehänvisningar. Detta gäller i vart fall fysiska personer.

<sup>9</sup> Se mål C-287/10 *Tankreederei* p. 32.

<sup>10</sup> Se Berglund, M., s. 4–6 (särskilt vid fotnot 15) i Berglund, M., m.fl., *Skatterättsliga aspekter på Lissabonfördraget*, SN 2010 s. 1–24 (webbaserad), <http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Berglund%20mfl%2015feb.pdf>

<sup>11</sup> Motiverat yttrande angående beskattning av utdelningar till utländska pensionsstiftelser (KOM:s ref. SG-Greffe(2010)D/17229, ärendenummer 2006/4107), 2010-10-28.

<sup>12</sup> Svar på det motiverande yttrandet i fotnoten ovan, 2010-12-21.

mer att inleda en fördragsbrottstalan mot Sverige. I och med att den svenska regeringen vidhåller att reglerna inte strider mot EU-rätten kan det dock antas att frågan kommer att bli föremål för EU-domstolens prövning. En sådan prövning synes välkommen, mot bakgrund av alla de mål som ligger för liknande prövning runt om i Sverige. Ett besvarande av frågan synes även intressant för beskattning av utdelning till utländska investeringsfonder såsom jag har förstått det.<sup>13</sup>

Grundproblemet är att en utdelning till en utländsk pensionsstiftelse beskattas med kupongskatt (30 %). Kupongskatten sätts vanligtvis, genom en tillämpning av skatteavtal, ner till 15 %. En svensk pensionsstiftelse beskattas med en schablonskatt (avkastningsskatt) på löpande avkastning på pensionssparandet med 15 %.<sup>14</sup> Kommissionens uppfattning är att svenska pensionsstiftelser är undantagna från skatt på utdelning (7:2 IL).<sup>15</sup>

Kommissionen synes mena att eftersom svenska stiftelser är undantagna från utdelningsskatt medan motsvarande utländska subjekt beskattas strider reglerna mot EUF-fördraget.<sup>16</sup> Den svenska regeringen menar däremot att en åtskillnad måste göras mellan en ojämlig behandling som är tillåten (65.1 FEUF) och en otillåten diskriminering (65.3 FEUF). En medlemsstat har enligt artikel 65.1 FEUF rätt att tillämpa bestämmelser som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort. Bestämmelserna får dock inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

Den svenska regeringen menar därmed att det handlar om olika regelkomplex och om olika beskattningstekniker, vilket som utgångspunkt är tillåtet. De olika teknikerna innebär att de båda stiftelserna inte kan anses vara i jämförbara situationer.<sup>17</sup>

Kommissionen argumenterar för att *utfallet* av de olika beskattningsteknikerna innebär ett missgynnade av utländska pensionsstiftelser, vilket den svenska regeringen bestrider. Regeringen menar att utfallet av beskattningen av de svenska stiftelserna kan variera bl.a. beroende av statslåneräntans utveckling. Sett över tiden bör resultatet bli likvärdigt med en kupongskatt på 15 % menar

<sup>13</sup> Se Väljemark, C., *Har Sverige rätt att ta ut källskatt på utdelning? – möjlig framtida lagändring i linje med EG-rätten*, SN 2010/1–2 s. 24–33 och Möllefors, C. & Wiljk, D., *De svenska kuponskattereglernas förenlighet med EU-rätten – nya domar om utdelning till utländska investeringsfonder*, SN 2010/12 s. 816–822. Se även *förslag till ändrade skatteregler för investeringsfonder och deras delägare*, Sjöblom, P.H., SvSkT 2010:3 s. 319–325 och Grönlund, J., *Några frågor om beskattning av investeringsfonder*, SvSkT 2010:8 s. 724–736.

<sup>14</sup> En intressant fråga är vad avkastningsskatten är en skatt på. Är det en förmögenhetsskatt, en skatt på sparande eller på den faktiska utdelningen. Den svenska regeringen synes jämställa den med en skatt på utdelning. Väljemark likställer snarare avkastningsskatten med en förmögenhetsskatt, se Väljemark, C., SN 2010/1–2 s. 30.

<sup>15</sup> Avkastningsskatten tas dessutom endast ut på nettobeloppet, medan källskatten på utdelningar till utländska pensionsstiftelser tas ut på bruttobeloppet.

<sup>16</sup> Stöd för detta finner kommissionen i p. 28 i mål C-379/05 *Amurta*.

<sup>17</sup> Stöd för detta resonemang finns enligt regeringen i mål C-282/07 *Truck Center* (p. 47–48). Kommissionen delar inte denna tolkning utan menar att de svenska reglerna inte uppfyller de villkor som ställs i punkt 49 i domen.

den. Kommissionen menar vidare att de svenska till skillnad från de utländska pensionsstiftelserna har rätt till *avdrag* för kostnader. Den svenska regeringen nekar till att så är fallet och menar att de finansiella kostnader som kan bli aktuella endast är av indirekt natur och att den s.k. avdragsrätten saknas, varför någon skillnad inte bör föreligga. Kommissionen har vidare argumenterat för att den utländska pensionsstiftelsen lider en *likviditetsmässig nackdel*, pga. att uppbörden av kupongskatten sker direkt vid utdelningstillfället, medan avkastningsskatten uppbärs först efter det aktuella utdelningsåret. Sverige bemöter detta argument med att den svenska pensionsstiftelsen de facto debiteras preliminär skatt, månadsvis i förskott vilket snarare innebär en likviditetsmässig nackdel för den svenska pensionsstiftelsen.<sup>18</sup>

Slutligen anmärker kommissionen på att Sverige *inte kompenserar överträdelserna genom skatteavtal* med andra medlemsstater, eftersom pensionsstiftelserna är skattebefriade i de flesta andra stater. Någon avräkning är således inte möjlig. Den svenska regeringen uttalar att den har lite svårt att förstå anmärkningen och hänvisar till praxis som säger att medlemsstater är fria att fördela beskattningsrätten mellan sig och att omständigheten att medlemsstater parallellt utövar sin beskattningsrätt inte utgör ett hinder. Jag tolkar kommissionens anmärkning som att den anser att det hinder som de svenska reglerna utgör inte kan neutraliseras med stöd av ingångna skatteavtal.<sup>19</sup> Att neutralisera ett hinder är något annat än att medlemsstaterna parallellt utövar sin beskattningsrätt. Det senare kan snarare ses som en skillnad som inte utgör ett hinder, medan det förra ses som ett sätt att neutralisera ett redan konstaterat hinder (vilket innebär att hindret inte behöver rättfärdigas och uppfylla proportionalitetstestet).<sup>20</sup>

Avslutningsvis menar den svenska regeringen att om de ”små skillnader” som kan uppstå vid beskattning av svenska och utländska pensionsstiftelser skulle anses utgöra en otillåten diskriminering så bör den kunna rättfärdigas med stöd av ett tvingande allmänintresse i form av att *upprätthålla strukturen* för det svenska pensionssystemet. Som nämnts inledningsvis finns det skäl som talar för att frågan om de svenska reglerna strider mot EUF-fördraget kommer att prövas av EU-domstolen. En sådan prövning vore mycket välkommen.

Det ska även kort noteras att kommissionen den 20 december 2010 publicerade ett meddelande som behandlar *avskaffandet av gränsöverskridande skattehinder för EU-medborgare*.<sup>21</sup> I meddelandet åtar sig kommissionen

<sup>18</sup> Väljemark delar kommissionens synpunkt i denna del, se Väljemark, C., SN 2010/1–2 s. 31.

<sup>19</sup> Se Cejic, K., 2010 s. 285 f. med vidarehänvisningar för vad som avses med skatteavtals neutraliserande verkan. Se även s. 289 om terminologin neutralisera kontra kompensera.

<sup>20</sup> A.a. avsnitt 7.4 jämfört med avsnitt 7.5.

<sup>21</sup> COM(2010)769 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Removing cross-border tax obstacles for EU citizens and IP/10/1751 (2010-12-20) Skatter: Lösning på skatteproblematiken för personer som är verksamma över EU:s gränser.

tillsammans med olika berörda parter att arbeta vidare med olika problemområden. De olika problemområdena är: dubbelbeskattning av inkomst och kapital, arvsbeskattning, beskattning av gränsöverskridande utdelningar, beskattning av fordon och vägtrafik samt beskattning av e-handel. Förslag på lösningar för de olika problemområdena kommer att presenteras och diskuteras under år 2011 och de därpå närmast följande åren. Kommissionen avser därutöver bland annat att öka sina ansträngningar för att säkerställa ökad insyn och information för EU-medborgarna på flera områden. Det handlar t.ex. om att tydliggöra resultaten av klagomål över medlemsstaternas skattelagstiftning och överträdelseförfaranden, om att övervaka medlemsstaternas genomförande av EU-domstolens beslut och om att göra EU-medborgarnas rådgivningstjänster mer lättillgängliga på kommissionens webbplats.

### 3 Regeringsrättens praxis<sup>22</sup>

Regeringsrätten avgjorde den 30 december 2010 två mål rörande SINK-beskattning (*IKEA-målen*).<sup>23</sup> Målen behandlas endast kort i det följande. För en mer omfattande analys se Silfverbergs artikel i detta nummer av Skatteenytt.

De anställda i bolaget var begränsat skattskyldiga eftersom de var bosatta i Danmark och arbetade i Sverige. I målet behandlades frågan om kostnadsersättningar till de danska anställda var skattepliktiga enligt SINK och huruvida arbetsgivaren var tvungen att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter för dessa. Regeringsrätten konstaterade, efter att ha konsulterat förarbetena till SINK-lagen, att kostnadsersättningarna var skattepliktiga och att skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter förelåg för arbetsgivaren. En obegränsat skattskyldig person däremot har rätt till ett schablonmässigt beräknat avdrag oberoende av vederbörandes faktiska kostnader vilket innebär att någon faktisk beskattning inte sker. Detta innebär att arbetsgivaren inte behöver göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter för kostnadsersättningar som utbetalas till en obegränsat skattskyldig person. Den begränsat skattskyldige har inte rätt till motsvarande avdrag. Någon faktisk beskattning skulle inte ha aktualiserats för en obegränsat skattskyldig person, i den aktuella situationen. Denna olikhet baseras på var arbetstagaren är bosatt och utgör ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare inom EU.<sup>24</sup> Regeringsrätten förtydligar i domen att bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare även kan åberopas av arbetsgivaren. Något skäl som kan rättfärdiga de hindrande

<sup>22</sup> Regeringsrätten heter från den 1 januari 2011 Högsta förvaltningsdomstolen. Domarna som refereras i detta nummer hänförs till tiden före den 1 januari 2011 varför benämningen Regeringsrätten används.

<sup>23</sup> Regeringsrättens mål nummer 930-09 (taxeringsår 2004) och 931-09 (taxeringsår 2005), 2010-12-30.

<sup>24</sup> Omständigheten att ersättningarna är förmånsgrundande för personer bosatta utomlands innebär inte att dessa personer inte är i en jämförbar situation med personer bosatta i Sverige, enligt Regeringsrätten.

reglerna framkommer inte i domen. Domstolen finner inte något utrymme att tolka reglerna fördragskonformt, vilket innebär att domstolen inte kan tillämpa de svenska reglerna i målet. Mot bakgrund av detta behöver inte arbetsgivaren göra skatteavdrag från eller betala arbetsgivaravgifter för kostnadsersättningarna.

I det andra av de två målen framhåller Skatteverket att det numer (efter den 1 januari 2005) finns en valmöjlighet för den skattskyldige att välja att bli beskattad enligt IL i stället för enligt SINK. Uttalandet kan tolkas som att eftersom denna valmöjlighet finns och om den används så kan även den utomlands bosatte få ett schablonmässigt beräknat avdrag. Invändningen är intressant, men skulle kunna vara överspelad i och med EU-domstolens dom i målet C-440/08 *Gielen* vilken meddelades i mars 2010. Målet har tolkats som att en nationell regel som utgör ett hinder inte torde kunna neutraliseras med stöd av denna valmöjlighet.<sup>25</sup> Regeringsrätten går dock inte in på denna bedömning utan konstaterar kort att det inte finns någon anledning att göra en annan bedömning i detta mål än i det förstnämnda<sup>26</sup>, eftersom valmöjligheten inte tillkom arbetsgivaren utan arbetstagaren.

Det är min uppfattning att de båda *IKEA*-målen kan ses som ytterligare argument för att det är dags att se över SINK-lagen och utreda dess förenlighet med EU-rättens krav på fri rörlighet.<sup>27</sup>

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

---

<sup>25</sup> Se Cejic, K., *Ny dom av EU-domstolen – återigen dags att ändra SINK och A-SINK?*, SN 2010 s. 557–560 och Brokelind, C., *Betyder rätten att välja behandling som bosatt att de icke bosatta inte längre diskrimineras?*, SvSkT 2010:5 s. 564–573.

<sup>26</sup> Mål nummer 930-09 (taxeringsår 2004).

<sup>27</sup> Se fotnot 25 ovan.