

Uppsala University

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

Citation for the published paper:

Cejic, K., Berglund, M. (2011)

"Skattenytt internationellt - direkt beskattning"

Skattenytt, 61(5): 284-290

Access to the published version may require subscription.

Permanent link to this version:

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-166186>



<http://uu.diva-portal.org>

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. Allehanda synpunkter tas tacksamt emot av katia.cejie@jur.uu.se.

1 Aktuellt om EU-domstolens praxis

I fördragsbrottsmålet **C-155/09 *Kommissionen mot Grekland***¹ som EU-domstolen avgjorde den 20 januari 2011 fann domstolen att de grekiska regler som prövades i målet utgjorde ett förbjudet hinder mot EUF-fördragets artiklar om fri rörlighet för personer² och motsvarande artiklar i EES-avtalet. Reglerna innebar att endast personer som var fast bosatta i Grekland medgavs befrielse från stämpelskatt vid förvärv av fastighet belägen i Grekland. Befrielse kunde även medges i vissa fall om en grekisk medborgare som var bosatt utomlands förvärvade en första bostad i landet. Reglerna innebar således att en utländsk medborgare inte kunde befrias från stämpelskatt om han vid förvärvet var bosatt i en annan stat än Grekland.³

Domstolen konstaterade i ett första led att reglerna utgjorde en dold diskriminering och därmed ett hinder för den fria rörligheten på grund av kravet på bosättning. Grekland argumenterade för att kravet kunde motiveras (rättfärdigas) med stöd dels av målet att underlätta för enskilda att förvärva en första bostad och att förhindra fastighetspekulationer, dels av målet att motverka skattefusk och förebrygga missbruk. Vidare uppgavs kravet utgöra ett led i Greklands socialpolitik och skulle därför kunna motiveras mot bakgrund av detta. Domstolen kommenterade inte argumenten i sig utan konstaterade att

¹ Målet avgjordes av första avdelningen. Generaladvokaten lämnade inte något förslag till avgörande i målet.

² Det handlade om fri rörlighet för unionsmedborgare och arbetstagare samt om etableringsfriheten.

³ I den svenska lagen, lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, finns vissa situationer uppräknade där undantag från stämpelskatt medges (6 §). Dessa undantag synes vid en första anblick förenliga med EUF-fördraget.

kravet på bosättning i vart fall inte uppfyllde proportionalitetstestets krav på nödvändighet och lämplighet.⁴

I ett andra led prövades undantaget från bosättningskravet, dvs. att även en utomlands bosatt grekisk medborgare som förvärvade sin första bostad i landet kunde medges befrielse från stämpelskatt. EU-domstolen konstaterade att en person som var bosatt utomlands och som önskade förvärva en första bostad i Grekland befann sig i en jämförbar situation med en annan person som var bosatt utomlands och som också önskade företa motsvarande förvärv – oavsett medborgarskap. Att endast medge grekiska medborgare en befrielse från stämpelskatt i dessa situationer utgjorde en direkt diskriminering. Grekland motiverade den diskriminerande regeln med att man ville uppmuntra utflyttade greker att återvända till landet. Undantaget var enligt Grekland även motiverat utifrån socialpolitiska mål eftersom dess syfte var att bevara anknytningen mellan emigrerade greker och deras hemland.⁵ Domstolen bedömde dock att undantaget inte kunde rättfärdigas eftersom skälen för det inte var baserade på sakliga omständigheter utan på nationalitet. De grekiska reglerna utgjorde därför en förbjuden diskriminering enligt såväl EUF-fördraget som EES-avtalets artiklar om fri rörlighet för personer.

Den 10 februari 2011 meddelade EU-domstolen två förhandsavgöranden rörande fri rörlighet för kapital. Det första rörde arvsbeskattning medan det andra rörde beskattning av utdelningar och olika metoder för att undanröja kedjebeskattnig.

I det första avgörandet, i mål **C-25/10 Heukelbach**,⁶ prövades belgiska arvsrättsregler som föreskrev en nedsättning av skattesatsen vid testamentsförordnanden till ideella organisationer, yrkesorganisationer, vissa stiftelser och liknande. Ett krav för den lägre skattesatsen var att mottagaren hade sitt säte i Belgien eller i samma EU-stat som den där testatorn hade sitt egentliga hemvist eller sin faktiska arbetsplats vid tidpunkten för sitt frånfalle.⁷ I målet hade Heukelbach, som var ett religiöst samfund, sitt säte i Tyskland. I ett testamente hade en i Belgien bosatt medborgare testamenterat sina kvarlåtenskaper till samfundet. Kraven för att använda den lägre skattesatsen var således inte uppfyllda i målet. Frågan uppkom därför om reglerna stred mot reglerna om fri rörlighet i EUF-fördraget.

EU-domstolen konstaterade i enlighet med äldre praxis att arv omfattas av den fria rörligheten för kapital. Frågan prövades därför i förhållande till denna fördragsfrihet (artikel 63 FEUF). Domstolen konstaterade att en restriktion för kapitalrörelser förelåg. Skälet härför var att ett arv beskattades hårdare när testamentstagaren hade sitt säte i en annan stat än Belgien eller i en annan stat

⁴ C-155/09 *Kommissionen mot Grekland* p. 53–58.

⁵ Se Cejje, K., *Skattenytt Internationellt*, SN 2011 nr 4 för en kort kommentar rörande ”anknytningsargumentet”. Kommentaren görs i samband med mål C-287/10 *Tankreederei* se även nedan den belgiska regeringens argumentation i mål C-25/10 *Heukelbach*.

⁶ Målet avgjordes av andra avdelningen. Generaladvokaten lämnade inte något förslag till avgörande i målet.

⁷ Beskrivningen av reglerna är något förenklad.

än den där testatorn hade sitt egentliga hemvist, och att denna beskattning ledde till att värdet på arvet minskade. Den belgiska regeringen anförde att situationen för en organisation med hemvist och situationen för en organisation utan hemvist i landet var olika, vilket skulle kunna motivera en olik behandling. Att endast bevilja skattemässiga fördelar till organisationer med säte i Belgien kunde enligt regeringen motiveras med att det fanns en nära anknytning mellan de organisationer som fullföljde vissa angivna allmännyttiga ändamål och den verksamhet som organisationen bedrev. EU-domstolen accepterade inte argumenten och reglerna utgjorde således ett förbjudet hinder mot de fria kapitalrörelserna. Här kan det noteras att domstolen följer den princip om ömsesidigt erkännande av allmännyttiga organisationer som etablerats i tidigare rättspraxis.⁸ Principen kräver likabehandling av utländska organisationer som har erkänts som allmännyttiga i andra medlemsstater om de uppfyller kraven för allmännyttighet i den aktuella medlemsstaten (bland annat genom att de främjar sådana samhällsintressen som krävs för att erkännas som allmännyttiga). En likabehandling i den sistnämnda medlemsstaten kan i sådana fall inte vägras på grund av att en organisation saknar hemvist i staten.

I det andra avgörandet, i de förenade målen **C-436/08 *Haribo Lakritzen*** och **C-437/08 *Österreichische Salinen***,⁹ besvarades ett antal tolkningsfrågor om förenligheten av Österrikes regler för undanröjande av internationell kedjebeskattnings med EUF-fördragets regler om fri rörlighet. Målen är relativt invecklade eftersom de nationella reglerna ändrades retroaktivt under tiden för EU-domstolens handläggning. Bakgrunden var att de två företagen under åren 2001 och 2002 hade haft utländska utdelningsinkomster på andelsinnehav som understeg 10 procent av de utländska bolagens kapital (nedan ”portföljutdelningar”). Det rörde sig om utländska bolag såväl från andra EU-medlemsstater som från tredjeländer. När tolkningsfrågorna ställdes var utdelningar mellan inhemska bolag alltid undantagna från skatt enligt österrikisk rätt, medan portföljutdelningar från utlandet alltid beskattades.

Målen har en intressant bakgrund i Österrikes nationella domstolssystem.¹⁰ En skattedomstol¹¹ bedömde att de nationella reglerna stod i strid med det dåvarande EG-fördragets regler om fria kapitalrörelser, varför företagens utländska utdelningar helt undantogs från beskattning. Dessa avgöranden överklagades till Verwaltungsgerichtshof¹² (VwGH) som i två domar 2008 kom fram till att de aktuella reglerna visserligen var oförenliga med fördraget, men att det mot bakgrund av EU-domstolens rättspraxis var tillåtet att antingen undanta

⁸ C-386/04 *Stauffer* (utländska stiftelser) och C-318/07 *Persche* (allmännyttiga ändamål).

⁹ Målen avgjordes av tredje avdelningen.

¹⁰ Se vidare Kofler, Supreme Administrative Court Rules on EC-Compatibility of the International Participation Exemption Regime, EC Tax Review 2008 s. 293 f. och dens., Requests for Preliminary Rulings Concerning the EC-Incompatibility of Austria's International Participation Exemption Regime, EC Tax Review 2009 s. 47.

¹¹ Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz.

¹² Österrikes högsta förvaltningsdomstol.

de utländska utdelningsinkomsterna från beskattning (exemptmetoden) eller inkludera dem i skattebasen och avräkna de utländska skatterna (avräkningsmetoden). Det sistnämnda tillvägagångssättet bedömdes bäst överensstämma med lagstiftarens vilja. VwGH upphävde därför skattedomstolens avgöranden och återförvisade målen för vidare handläggning. Den lägre instansen såg sig emellertid föranledd att fråga EU-domstolen om tolkningen av fördraget och närmare bestämt om avräkningsmetoden och exemptmetoden kunde likställas på det sätt som VwGH hade gjort.

Under 2009 ändrades den aktuella lagstiftningen retroaktivt, varför EU-domstolen bad den nationella domstolen klargöra lagändringens betydelse för tolkningsfrågorna. De nya reglerna innebar att utländska portföljutdelningar kunde undantas från skattebasen i vissa fall (se vidare nedan), och när förutsättningarna för undantag inte var uppfyllda medgavs istället direkt och indirekt avräkning. Tolkningsfrågorna justerades i enlighet med dessa ändringar. Innan domstolen besvarade respektive fråga tog den dock allmänt ställning till om artikel 49 FEUF om etableringar eller artikel 63 FEUF om kapitalrörelser skulle tillämpas i de aktuella fallen. Detta spörsmål var betydelsefullt eftersom tolkningsfrågorna i stor utsträckning gällde just utdelningar från tredjeländer. Med hänvisning till sin tidigare rättspraxis konstaterade domstolen att den nationella lagstiftningens ändamål var avgörande. Därefter synes dock domstolen ha fäst avgörande vikt vid att det i det aktuella fallet enbart var fråga om portföljandelar. Därför skulle enbart reglerna om kapitalrörelser tillämpas.

Den första tolkningsfrågan gällde portföljutdelningar från sådana tredjeländer som är med i EES. I och med 2009 års lagstiftning kunde sådana utdelningar undantas från beskattning om det fanns ett ”omfattande avtal” om bistånd vid handräckning och indrivning. Domstolen konstaterade att detta utgjorde en förbjuden restriktion enligt artikel 63. Restriktionen kunde inte motiveras med hänsyn till upprätthållandet av en effektiv skattekontroll eller bekämpandet av skattebedrägeri.¹³ Trots att det är möjligt att ställa högre krav på administrativt samarbete i förhållande till tredje länder var de österrikiska kraven för långtgående, eftersom det förutom informationsutbyte och delgivningssamarbete också krävdes ett samarbete om indrivning. Det sistnämnda kravet bedömdes inte vara nödvändigt för att kunna bedöma hur det utländska bolaget faktiskt har beskattats utomlands.

Ett krav för användning av exemptmetoden vid portföljutdelningar från både EU- och EES-länder var att beskattningen utomlands kunde sägas vara jämförbar med den österrikiska. Den andra tolkningsfrågan behandlade svårigheterna att visa att detta villkor var uppfyllt, och även det därmed sammanhängande problemet, vid yrkande om indirekt avräkning, att bevisa storleken på den utländska skatten som det utländska bolaget har betalat. EU-domstolen konstaterade att dylikt administrativt merarbete är en restriktion för kapital-

¹³ Jfr mål C-196/04 *Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas* där de franska resp. engelska uttrycken ”fraude fiscale” resp. ”tax evasion” istället översätts med ”skatteflykt”.

rörelser. Med hänvisning till att exemptmetoden och avräkningsmetoden i princip anses likvärdiga,¹⁴ kunde en sådan restriktion emellertid vara motiverad om det rör sig om sådana administrativa bördor som gäller avräkningsmetodens själva funktion.

Målets tredje tolkningsfråga avsåg portföljutdelningar från tredjeländer som inte härrörde från EU- eller EES-länder. Här fanns det överhuvudtaget ingen möjlighet till lindring i kedjebeskattningen. Mot bakgrund av tidigare rättspraxis är det knappast överraskande att sådana regler bedömdes vara restriktioner enligt artikel 63 FEUF, men mer intressant är den diskussion som fördes om en av undantagsgrunderna. Några medlemsstater invände att en generell skyldighet till likabehandling av utdelningar från tredjeländer skulle innebära svårigheter att förhandla fram skatteavtal vilka i sin tur möjliggör en ”välavvägd fördelning av beskattningsrätten”.¹⁵ I något som verkar vara ett mer generellt uttalande än i tidigare rättspraxis förklarade domstolen att det finns större möjligheter till undantag i förhållande till tredjeländer. En sådan utvidgad undantagsmöjlighet sades uttryckligen vara relevant för det av medlemsstaterna anförda argumentet. Invändningen godtogs emellertid inte, eftersom målet gällde beskattning av inkomster som hade uppstått i en utländsk verksamhet. Här kunde det enligt domstolen inte sägas att kravet på likabehandling rubbade den återopade balansen i beskattningsrätten. Ett argument om effektiv skattekontroll avfärdades också med hänvisning till att det i så fall borde ha ställts ett krav på avtal om informationsutbyte istället.

Den fjärde frågan gällde bedömningen i det ovan berörda avgörandet av VwGH, där det tillmättes avgörande betydelse att det kunde antas vara lagstiftarens vilja att avräkningsmetoden skulle användas vid sådana portföljutdelningar som inte omfattades av exemptmetoden. Här upprepade EU-domstolen slutsatserna från besvarandet av den andra tolkningsfrågan om metodernas principiella likvärdighet, med tillägget att det ”i princip [ankommer] på medlemsstaterna” hur det i den nationella rättsordningen avgörs när respektive metod ska användas.¹⁶

De två sista tolkningsfrågorna gällde målet *Österreichische Salinen*. Omständigheterna i detta mål skiljde sig från *Haribo Lakritzen* på det sättet att det skattemässiga resultatet var negativt under det år som det skulle ha varit aktuellt att använda avräkningsmetoden. Eftersom det i denna situation inte fanns någon österrikisk skatt att sätta ned uppstod istället frågan om den utländska skatten behövde sparas för att avräknas ett senare år (s.k. carry forward). EU-domstolens slutsats var att en nekad rätt till carry forward skulle strida mot likabehandlingsprincipen och därmed mot artikel 64 FEUF. Restriktionen kunde inte motiveras på ett godtagbart sätt. Slutligen ställdes frågan om

¹⁴ Jfr mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

¹⁵ Angående detta argument, se punkterna 118–128 i domen.

¹⁶ Punkt 142 i domen.

Österrike också måste medge avräkning för den utländska källbeskattningen av utdelningarna. Någon sådan skyldighet fanns enligt EU-domstolen inte, eftersom det här rörde sig om juridisk dubbelbeskattning, vilken i linje med tidigare praxis inte i sig kan utgöra en restriktion mot kapitalrörelser.

2 Kommissionens och rådets arbete

Den 15 februari 2011 antog rådet ett *direktiv avseende förstärkt ömsesidigt bistånd och informationsutbyte*. Direktivet följer den överenskommelse som nåddes i december 2010 och som omnämndes i Skattenytt nr 1-2.¹⁷ EU:s medlemsstater har fram till den 1 januari 2013 på sig att införliva direktivets målsättningar i den nationella rätten.

I januari kom kommissionen med ett *meddelande avseende internprissättning inom EU*.¹⁸ Bakgrunden till meddelandet är de problem som uppstår för multinationella företag och för skatteförvaltningar när gränsöverskridande internprissättningar ska ske med stöd av armländsprincipen. Meddelandet behandlar två ämnen. Det första gäller koncerninterna tjänster med lågt mervärde och det andra handlar om tvistlösning i samband med dubbelbeskattning. De dubbelbeskattningssituationer som avses är när företag i intressegemenskap utanför EU deltar i en transaktion (tresidiga fall). Båda ämnena har resulterat i rapporter från det gemensamma forum för internprissättning inom EU som en längre tid har arbetat med dessa och andra närliggande frågor. Kommissionen ställer sig bakom de slutsatser som dras i rapporterna.

Som exempel kan nämnas att det i rapporten om koncerninterna tjänster med lågt mervärde föreslås riktlinjer för att underlätta värdering av dessa tjänster.¹⁹ I rapporten om tresidiga fall identifieras dels olika typer av situationer som avses, dels olika metoder som skulle kunna bidra till att lösa tvister om dubbelbeskattning i dessa situationer. Som exempel på metoder nämns en utvidgning och förbättring av nätet av skatteavtal samt en flexiblarare tillämpning av vissa förfaranden i samband med möjligheten att ingå ömsesidiga överenskommelser.²⁰

¹⁷ Se Cejje, K., Skattenytt internationellt, Skattenytt 2011 nr 1–2 s. 49.

¹⁸ KOM(2011) 16 slutlig, MEDDELANDE FRÅN KOMMISSIONEN TILL EUROPARLAMENTET, RÅDET EUROPEISKA EKONOMISKA OCH SOCIALA KOMMITTÉN om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU från april 2009 till juni 2010 och om relaterade förslag till 1) riktlinjer för koncerninterna tjänster med lågt mervärde och 2) möjliga strategier för tresidiga fall utanför EU, 2011-01-25.

¹⁹ Se närmare bilaga I till kommissionens meddelande.

²⁰ Se närmare bilaga II till kommissionens meddelande.

3 OECD:s arbete

OECD har nyligen givit ut en rapport med titeln ”*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*”.²¹ I rapporten redovisas olika tillvägagångssätt som används i OECD:s medlemsstater för att motarbeta aggressiv skatteplanering. Fokus ligger på nyare metoder för informationsinhämtning vilka är tänkta att komplettera traditionella metoder (såsom deklARATIONER och skatterevisorer). Som exempel på dessa nyare metoder kan dokumentationskrav och speciella former av samarbeten mellan å ena sidan skatterådgivare eller förmögna individer och å andra sidan skattemyndigheter nämnas.

Juris dr Katia Cejje är verksam som forskare vid Uppsala universitet och Martin Berglund är doktorand i finansrätt vid samma universitet. Båda är knutna till Stiftelsen Centrum för Skatterätt.

²¹ Rapporten publicerades den 1 februari 2011.