

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 Analysen sker såväl i förhållande till tidigare praxis som i förhållande till svensk rätt. Vissa mål kommenteras ytterligare i Skattemytns årliga rättsfallsnummer (nummer 6).

I detta nummer behandlas fyra mål avgjorda av EU-domstolen under perioden januari till och med april 2013. I det första målet, mål **C-123/11 A Oy**², var frågan huruvida en finsk begränsning för överföring av förluster var i överensstämmelse med etableringsfriheten³. Omständigheterna var att det finska bolaget A Oy hade för avsikt att fusionera sitt svenska helägda dotterbolag och i framtiden utnyttja dotterbolagets svenska sparade underskott i Finland. Det kan noteras att det svenska dotterbolaget upphört med sin verksamhet. Den finska lagstiftningen innebar att möjligheten att utnyttja sparade förluster enbart omfattade nationella förluster. Med andra ord fick avdrag för sparade förluster göras vid fusion med finskt dotterbolag men inte då moderbolaget fusionerades med utländskt dotterbolag. Den första tolkningsfrågan rör därmed den undantagsvisa rätt till gränsöverskridande förlustutjämnning avseende så kallade slutliga förluster som EU-domstolen identifierade i målet C-446/03 *Marks & Spencer*.

EU-domstolen fann att den finska begränsningen för överföring av förluster utgjorde ett hinder för etableringsfriheten.⁴ I ljuset av syftet med den finska lagstiftningen ansågs det svenska dotterbolaget vara i en objektivt jämförbar situation med ett finskt dotterbolag. Dock kunde det identifierade hindret, efter en samlad bedömning av flera grunder, rättfärdigas. I likhet med vad som var fallet i målet *Marks & Spencer* fann EU-domstolen att den finska begränsningen motiverades av behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten, att förhindra att förluster beaktades två gånger samt att förhindra skatteflykt. Begränsningen ansågs i huvudsak vara proportionerlig. Så var dock inte fallet om dotterbolaget uttömt alla sina möjligheter till

¹ Mål som rör statsstöd omfattas dock inte.

² Mål C-123/11 A Oy. Dom meddelades av domstolens fjärde avdelning den 21 februari 2013.

³ En prövning i förhållande till fusionsdirektivets regler aktualiserades inte eftersom direktivet inte omfattade den aktuella situationen.

⁴ Etableringsfriheten var tillämplig oavsett om fusionen uteslutande betingades av skattemässiga överväganden (se punkterna 25–28).

avdrag för underskottet i dotterbolagslandet, dvs. slutliga förluster. Därmed bekräftar EU-domstolens resonemang i *A Oy* rätten till gränsöverskridande förlustutjämning för slutliga förluster som introducerades i *Marks & Spencer*. Det kan noteras att EU-domstolen i detta mål inte lämnar någon vägledning för vad som krävs för att ett moderbolag ska anses ha visat att det är fråga om slutliga förluster.

Den andra tolkningsfrågan avsåg vilket lands regler som skulle tillämpas för beräkningen av förluster i ett utländskt dotterbolag. EU-domstolens svar på denna fråga var endast att de tillämpade reglerna inte får vara mindre fördelaktiga än de beräkningsregler som skulle vara tillämpliga om fusionen hade genomförts med ett inhemskt dotterbolag.

Sammanfattningsvis bekräftar målet *A Oy* att en unionsrättslig rätt till gränsöverskridande förlustutjämning för slutliga förluster existerar. Det är intressant att notera de skillnader i bedömning som görs i generaladvokatsyttrandet respektive domen. Generaladvokat Kokott fann exempelvis att *Marks & Spencer*-undantaget för slutliga förluster inte var tillämpligt. Hennes främsta argument till stöd för denna slutsats var att hon ansåg att enbart rättfärdigande grunden bevarandet av fördelningen av beskattningsrätten var tillämplig i målet. På grund av den utveckling som skett i praxis avseende denna rättfärdigande grund, företrädesvis målet *C-337/08 X Holding* där undantaget för slutliga förluster inte nämndes, var generaladvokatens slutsats att *Marks & Spencer*-undantaget avseende slutliga förluster inte var tillämpligt.

Vid bedömning av *A Oy*-målets relevans för svensk rätt finns anledning att uppmärksamma reglerna i 35 a kap. IL, vilka medger så kallade koncernavdrag i vissa fall. Reglerna har karaktären av specialregler, vilka infördes efter ett antal HFD-domar avseende koncernbidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten med utgångspunkt i målet *Marks & Spencer*.⁵ Med anledning av EU-domstolens resonemang i *A Oy* kan exempelvis de krav som uppställs i 35a kap. 5 § IL behöva ses över.

I mål **C-168/11 *Beker***⁶ prövades den tyska spärrbeloppsberäkningen⁷ vid avräkning av utländsk skatt i förhållande till den fria rörligheten för kapital. Den tyska beräkningen ansågs strida mot densamma. Det kan därför vara synnerligen intressant att inledningsvis noteras att den tyska spärrbeloppsberäkningen påminner mycket om motsvarande beräkning i den svenska avräkningslagen. Därmed har domen betydelse för svenskt vidkommande.

Den centrala frågan var som nämnts utformningen av den tyska spärrbeloppsberäkningsformeln. För undvikande av juridisk dubbelbeskattning av utländska utdelningar avräknade Tyskland den källskatt som innehållits i

⁵ Se exempelvis Dahlberg, M., Internationell beskattning, Studentlitteratur 2012, s. 159–174.

⁶ Mål C-168/11 *Manfred Beker och Crista Beker mot Finanzamt Heilbronn*. Dom meddelades den 28 februari 2013 av domstolens andra avdelning.

⁷ Uttrycket ”maximal avräkning av utländsk skatt” används i domen. I det följande använder vi oss av uttrycket spärrbelopp, mot bakgrund av den koppling som kan göras till den svenska avräkningslagen.

utlandet från den inkomstskatt som skulle betalas i Tyskland, enligt aktuell skattetablell. En begränsning av det avräkningsbara beloppet gjordes till att avse den tyska skatt som belöpte på den aktuella inkomsten.⁸ Den maximala skatten för avräkning (spärrbeloppet) beräknades således genom att den skatt som skulle erläggas enligt skattetablell⁹ multiplicerades med kvoten mellan den utländska inkomsten och den totala summan av inkomsterna (utan beaktande av särskilda utgifter och extraordinära kostnader i form av privata levnadskostnader eller konstanter pga. personliga förhållanden, nedan benämnt allmänna avdrag mm). Mot bakgrund av att dessa allmänna avdrag mm inte beaktades i nämnanen blev den avräkningsbara skatten lägre än om så hade skett. EU-domstolen fann att ett hinder förelåg eftersom hemviststaten enligt etablerad praxis i princip är skyldig att medge den skattskyldige samtliga de skattefördelar som har samband med vederbörandes personliga förhållanden.¹⁰ Att inte beakta de allmänna avdragen mm i nämnanen av bråket i den aktuella formeln innebar att de skattskyldiga med hemvist i Tyskland och som uppburit inkomst från utlandet förfördelades jämfört med dem som enbart hade tyska inkomster. De förra ansågs inte få fullt avdrag för sina allmänna avdrag mm.¹¹ Detta hinder ansågs inte kunna rättfärdigas med stöd av argumentet om ett upprätthållande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Det kan vidare noteras att domstolen bekräftade tidigare praxis även i andra delar än i restriktionsprövningen. Inledningsvis bekräftade domstolen hur gränsdragningen mellan den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten vanligtvis görs. I slutet av domen bekräftar den även att omständigheten att det är valfritt att omfattas av en (förbjuden) regel inte innebär att situationen blir förenlig med unionsrätten.¹²

Mot bakgrund av att den svenska avräkningslagen innehåller en liknande spärrbeloppsberäkning som den tyska finns all anledning för den svenske lagstifaren att se över dessa regler.¹³ En mer unionsrätligt förenlig lösning skulle eventuellt kunna vara att beakta de allmänna avdragen mm i nämnanen i det aktuella bråket.

I mål **C-425/11 *Ettwein***¹⁴ prövade EU-domstolen den s.k. Schumacker-doktrinen i förhållande till avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sida, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan (nedan benämnt avtalet med Schweiz). Huvudregeln när det gäller skyldigheten

⁸ Se mål C-168/11 *Beker* punkterna 10–12.

⁹ Vid beräkningen av denna inkomstskatt beaktas avdrag från summan av inkomsterna för särskilda utgifter och extraordinära kostnader mm.

¹⁰ Se exempelvis Schumacker-doktrinen ovan och mål C-385/00 *de Groot*.

¹¹ Se mål C-168/11 *Beker* punkt 51.

¹² Se närmare punkt 62 i domen och däri angiven rättspraxis.

¹³ Se 2 kapitlet 9–10 §§ avräkningslagen. Se även Lodin, m.fl. *Inkomstskatt*, Studentlitteratur 2013 s. 629 jfr med punkt 12 i mål C-168/11 *Beker*.

¹⁴ Mål C-425/11 *Katja Ettwein mot Finanzamt Konstanz*. Dom meddelades den 28 februari 2013 av domstolens tredje avdelning.

att beakta personliga förhållanden mm åligger generellt sett hemviststaten, eftersom det är den stat som vanligtvis beskattar inkomsten i dess helhet. När däremot beskattning sker i källstaten på grund av att den skattskyldige uppbär hela eller nästan hela sin inkomst från den staten åligger det, enligt Schumacker-doktrinen, källstaten att beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation. I nu aktuellt mål prövades dessa principer i förhållande till avtalet med Schweiz.

Makarna Ettwein flyttade från Tyskland till Schweiz och fortsatte efter flytten att bedriva rörelse i Tyskland såsom konstnär respektive företagskonsult. Personer som var bosatta eller stadigvarande vistades (obegränsat skattskyldiga) i Tyskland omfattades av ett s.k. splitting-system som innebar en skatteförmån på så sätt att makarnas inkomster slogs samman och därefter fördelas med 50 procent på vardera make, i syfte att lindra den progressiva beskattningen. Mot bakgrund av att makarna hade flyttat till Schweiz nekades de tillgång till splitting-systemet, trots att de var fortsatt obegränsat skattskyldiga i Tyskland. EU-domstolen konstaterade inledningsvis att avtalet med Schweiz var tillämpligt och att makarna befann sig i en jämförbar situation med i Tyskland bosatta personer, då de hade huvuddelen av sina inkomster i Tyskland. Därefter tillämpade domstolen den nyss nämnda Schumacker-doktrinen, vilket innebar att den tyska lagstiftningen utgjorde ett hinder. För svenskt vidkommande synes domen inte tillföra något nytt. Vi ser domen som fullt förenlig med tidigare praxis.¹⁵

I målet *C-544/11 Petersen och Petersen*¹⁶ aktualiserades frågan huruvida det är tillåtet att begränsa en skattemässig fördel till de arbetstagare som har en arbetsgivare med hemvist i den aktuella medlemsstaten. Den danske medborgaren Peter Petersen var obegränsat skattskyldig i Tyskland. Hans arbetsgivare var ett danskt företag, för vars räkning han i tre år arbetade i ett biståndsutvecklingsprojekt i Benin. Enligt tyska regler undantogs sådan inkomst från beskattning under förutsättning att arbetsgivaren hade hemvist i Tyskland. Följaktligen nekades Peter Petersen denna skattefördel.

EU-domstolen fann att de tyska reglerna utgjorde ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare. I detta sammanhang uttalades att bestämmelserna om fri rörlighet omfattar ett förbud mot att en skattskyldig unionsmedborgares hemviststat hindrar vederbörande från att ta anställning och arbeta i en annan medlemsstat. I rättfärdigandebedömningen prövades huruvida behovet att säkerställa en effektiv skattekontroll motiverade det hinder som den tyska lagstiftningen utgjorde. EU-domstolens slutsats var att något rättfärdigande inte kom ifråga.

¹⁵ Se även den relativt nyligen meddelade domen mål C-39/10 *Kommissionen mot Estland*, Cejic, K. & Hilling, M., EU-domstolens domar, SN 2013/6 s. 423-426 och Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatterätt, Iustus förlag 2011 s. 123-130.

¹⁶ Mål C-544/11 *Helga Petersen, Peter Petersen mot Finanzamt Ludwigsbafen*. Dom meddelades av domstolens första avdelning den 28 februari 2013.

I målet *Petersen och Petersen* gör EU-domstolen intressanta och klargörande uttalanden avseende tillämpningsområdet för fri rörlighet för arbetstagare i allmänhet och i fråga om arbete som utförs i tredje land i synnerhet.¹⁷ I övrigt är det vår uppfattning att målet är i enlighet med EU-domstolens tidigare rättspraxis.

Jur. dr Katia Cejje är lektor i finansrätt vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet och är knuten till Stiftelsen Centrum för Skatterätt.

Docent Maria Hilling är verksam som forskare och lärare vid Juridiska fakulteten, Lunds universitet.

¹⁷ Punkterna 37–43.