

KATIA CEJIE OCH MARIA HILLING

EU-domstolens domar

- A EUF-fördraget
- A1 Etableringsfrihet
- A2 Fri rörlighet för kapital
- A3 Fri rörlighet för tjänster
- A4 Fri rörlighet för arbetstagare
- A5 Övrigt

A EUF-fördraget

Under år 2013 har 12 domar meddelats av EU-domstolen som rör medlemsstaternas inkomstskatteregler i förhållande till EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet. I likhet med tidigare år har domarna avseende etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital dominerat i antal. Under rubriken *A5 Övrigt* behandlas ytterligare fyra domar som kan vara av betydelse för svensk skatterätt men vilka inte avser tolkning av EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet utan exempelvis unionsrättens effektivitetsprincip samt europeiska unionens stadga om grundläggande rättigheter. Den enda av EU-domstolens domar som meddelats av domstolens stora avdelning återfinns i denna kategori, nämligen det numera välkända målet *C-617/10 Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson*.

A1 Etableringsfrihet

Sex mål som aktualiserade tolkning av EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet har avgjorts under år 2013. I mål *C-123/11 A Oy* var frågan huruvida en finsk begränsning för överföring av förluster var i överensstämmelse med etableringsfriheten.¹ 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 hade upphört med sin verksamhet. Den finska lagstiftningen innebar att möjligheten att utnyttja sparade förluster enbart omfattade nationella förlus-

¹ En prövning i förhållande till fusionsdirektivets regler aktualiserades inte eftersom direktivet inte omfattade den aktuella situationen.

ter. 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 gällde därmed den undantagsvisa rätt till gränsöverskridande förlustutjämning 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.² 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 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.³ 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

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

3 Jämför med vår slutsats i mål C-322/11 *K* i avsnitt A2. För en mer omfattande analys som även inkluderar en jämförelse med fusionsdirektivets regler se t.ex. Boulogne, G.F., *A Proposal to Expand and Improve Article 6 of the EU Merger Directive*, Intertax 2014/2 s. 70–79.

hon ansåg att enbart rättfärdigandegrunden bevarandet av fördelningen av beskattningsrätten var tillämplig i målet. På grund av den utveckling som skett i praxis avseende denna rättfärdigandegrund, företrädesvis målet C-337/08 *X Holding* där undantaget för slutliga förluster inte nämnades, 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*.⁴ Med anledning av EU-domstolens resonemang i *A Oy* finns anledning att exempelvis se över de krav som uppställs i 35a kap. 5 § IL.

I mål C-350/11 *Argenta* aktualiseras den betydelsefulla frågeställningen om medlemsstaternas möjligheter att villkora en skatteförmån med hänvisning till hur beskattningsrätten är fördelad i tillämpligt skatteavtal. De prövade belgiska reglerna, vilka benämns riskkapitalavdrag eller avdrag för fiktiv ränta, infördes år 2005 i syfte att lindra skillnaden i skattemässig behandling mellan lånefinansiering av bolag och finansiering med eget kapital. Avdraget beräknades med utgångspunkt i det egna kapitalet i bolaget. Tillgångar i fasta driftställen, vars inkomster var undantagna från beskattning i Belgien på grund av skatteavtal, fick dock inte medräknas då riskkapitalavdraget fastställdes.

Det belgiska bolaget *Argenta*, med fast driftställe i Nederländerna, fick i enlighet med reglerna om riskkapitalavdrag ej tillgodogöra sig värdet av tillgångarna i Nederländerna eftersom det belgisk-nederländska skatteavtalet stadgade exempt för inkomster från belgiska bolags fasta driftställen i Nederländerna. *Argenta* hävdade att reglerna stod i strid med etableringsfriheten eftersom investeringar i länder med exemptavtal inte gav rätt till riskkapitalavdrag.

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att beaktandet av tillgångar i ett fast driftställe vid beräkningen av riskkapitalavdraget utgör en skattefördel, eftersom beaktandet bidrar till att minska den effektiva inkomstskattesatsen i Belgien. Eftersom denna skattefördel nekades när tillämpligt skatteavtal stadgade exempt för inkomster från fasta driftställen, utgjorde reglerna en inskränkning av etableringsfriheten.

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

Den belgiska regeringen hävdade att reglerna var motiverade med hänvisning till behovet av att upprätthålla det belgiska skattesystemets inre sammanhang och att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Eftersom det inte existerade ett skatteuttag som kunde kompensera fördelen i form av en lägre effektiv skattesats inom ramen för det belgiska regelverket, konstaterade EU-domstolen att ett direkt samband saknades. Således kunde argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte rättfärdiga den identifierade inskränkningen.

Vad gäller Belgiens andra argument, säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten, har denna grund i tidigare rättspraxis ansetts motivera regler som inneburit att enbart ett lands skatteregler tillämpats på såväl vinster som förluster i fasta driftställen.⁵ Med andra ord, regler vilka inneburit att symmetrin upprätthålls mellan rätten att beskatta överskott och möjligheten att dra av underskott. I *Argenta* påpekade EU-domstolen att detta inte innebär att det alltid är tillåtet att neka ett bolag med fast driftställe utomlands skattefördelar.⁶ Ett sådant nekande skulle innebära att en olikbehandling tilläts enbart av det skälet att bolaget bedrivit en gränsöverskridande ekonomisk verksamhet som inte kan generera några skatteintäkter för hemvistmedlemsstaten.⁷ EU-domstolen konstaterade att ett beviljande av skatteförmånen till bolaget *Argenta* inte skulle äventyra Belgiens möjlighet att utöva sin beskattningsrätt för inkomst från verksamhet som bedrivs i landet. Därmed kunde de inskränkande reglerna inte rättfärdigas med hänvisning till säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten.

Målet *Argenta* visar att medlemsstaternas möjligheter att villkora en skatteförmån med hänvisning till att skatteavtalet stadgar exmpt för den aktuella inkomsten är avhängigt av effekten detta har på möjligheten att förflytta beskattningsunderlag. Detta bekräftar det som tidigare rättspraxis⁸ indikerat, nämligen att det centrala för att rättfärdigande-grunden säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten ska vara tillämplig är att det finns en risk att den skattskyldige kan välja i vilket land

5 Se t.ex. mål C-414/06 *Lidl*.

6 Mål C-350/11 *Argenta* p. 51.

7 Mål C-350/11 *Argenta* p. 52.

8 Se t.ex. mål C-18/11 *Philips Electronics* och mål C-347/04 *Rewe* (i båda dessa domar ansågs rättfärdigande-grunden inte tillämplig, vilket indikerar den yttre gränsen för dess tillämpningsområde).

beskattning av vinster respektive avdrag för förluster ska ske.⁹ I *Argenta* var de belgiska reglernas villkorande av skatteförmånen med hänvisning till avtalets fördelning av beskattningsrätt, dvs. förmånen nekades när avtalets föreskrev exempt, inte nödvändig för att hindra fria förflyttningar av beskattningsunderlag. Därmed kunde något rättfärdigande inte ske.¹⁰

Någon direkt motsvarighet till de regler som underkändes i *Argenta* finns inte i svensk rätt. Möjligheten att dra av förluster som uppkommer i utländsk verksamhet mot svenska inkomster är dock villkorad av att de utländska inkomsterna beskattas i Sverige. Som bekant stadgas i 9 kap. 5 § IL att för det fall inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige genom ett skatteavtal får nämnda förluster inte dras av. Mycket talar för att denna begränsning av avdragsrätt utgör ett hinder men, i enlighet med ovanstående resonemang, torde den kunna rättfärdigas med hänvisning till rättfärdigandegrunden säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten. Utan denna begränsning föreligger annars en möjlighet till gränsöverskridande förflyttning av beskattningsunderlag.¹¹

Schumacker-doktrinen aktualiserades i målet **C-303/12 *Imfeld***. Målet behandlar frågan hur regler om sambeskattnig kan utformas för att vara förenliga med EU-rätten och om rätten att få sina personliga omständigheter och avdrag beaktade i en av staterna, primärt hemviststaten. Markarna *Imfeld-Garcet* hade hemvist i Belgien, där även *Garcet* arbetade. *Imfeld* däremot arbetade i Tyskland. Enligt avtalet mellan de båda länderna beskattades *Imfeld* enbart i Tyskland. Belgien hade dock ett progressionsförbehåll, varför *Imfelds* inkomster beaktades vid bestämningen av skattesatsen för *Garcets* inkomster. I Tyskland, där *Imfeld* uppbar all sin inkomst, medgavs han en skattefördel i form av ett grundavdrag för underhållsberättigade barn. Däremot nekades han att omfattas av det tyska sambeskattningsystemet. I Belgien sambeskattnades paret, såtillvida att hänsyn togs till *Imfelds* tyska inkomst, då den inkluderades i beräkningen av den belgiska skatten och i underlaget för beviljandet av

9 För mer om detta se Hilling, M., *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på rättfärdigandegrunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, SvSkT 2012 s. 754–772 och Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., *EU-skatterätt*, Iustus förlag 2011, s. 162–165.

10 För ytterligare kommentarer, se de Broe, L., *The ECJ's Judgment in Argenta; Narrow Interpretation of 'The Preservation of the Balanced Allocation of Taxing Rights between Member States'. A Headache for Designers of Tax Incentives in the Union*, EC Tax Review 2013 s. 210–212.

11 Jämför vår slutsats i mål C-322/11 *K* nedan.

skattefördelar och förmåner som medgavs på grund av den skattskyldiges familjesituation.¹² Något förenklat innebar metoden som tillämpades i den belgiska beräkningen att grundavdragen för de personliga förhållandena tillgodoräknades den av makarna som hade den högsta inkomsten.¹³ I det aktuella fallet medförde detta att det belgiska grundavdraget för underhållsberättigande barn tillskrevs Imfeld. Eftersom han inte hade någon skattepliktig inkomst i Belgien, utan bara i Tyskland, erhöles inget avdrag. Hade båda makarna haft belgiska inkomster eller om Garcet hade haft den högsta inkomsten hade ett avdrag erhållits.

EU-domstolen inledde med att i enlighet med tidigare praxis konstatera att den var oförhindrad att frångå den fördragsfrihet som åberopats av den nationella domstolen. Domstolen fann att artikel 49 FEUF om etableringsfriheten var tillämplig, då Imfeld i egenskap av advokat arbetade i Tyskland. Domstolen hänvisade till *Schumacker*-doktrinen och menade att hemviststaten är den stat som är bäst lämpad att beakta den skattskyldiges samtliga skattefördelar som har samband med dennes personliga förhållanden och familjesituation. Enligt denna doktrin är källstaten endast skyldig att beakta dessa förhållanden om den skattskyldige uppbär alla eller nästan alla sina skattepliktiga inkomster där.¹⁴ I nu aktuellt fall fick Imfeld viss förmån (grundavdrag för underhållsberättigade barn) i Tyskland, men ur ett hemviststatsperspektiv ansågs makarna förfördelade då de gick miste om ett extra grundavdrag för underhållsberättigade barn i Belgien. En sådan nackdel hade inte aktualiserats om de hade haft sin samlade inkomst från Belgien eller om Garcet hade haft den högsta inkomsten. Det var således metoden för tillgodoräknande av det extra grundavdraget som innebar ett hinder. Domstolen konstaterade vidare att den fördel som Imfeld erhållit i form av grundavdrag i Tyskland inte kunde kompensera den nackdel i form av nekad skatteförmån som uppstod i Belgien.¹⁵

12 Som framgått ovan tillämpade Belgien exempt med progressionsförbehåll som metod för undanröjande av dubbelbeskattning i skatteavtalet.

13 Det framkommer i p. 55 i domen att skälet att medge den make som hade den högsta inkomsten grundavdraget var motiverat av att man ville lindra den progressiva skatten. Tyvärr fick det i dessa gränsöverskridande situationer helt fel effekter.

14 Mål C-303/12 *Imfeld*, p. 43–44.

15 Mål C-303/12 *Imfeld*, p. 61. Se även exempelvis C-379/05 *Amurta*, p. 78 om neutralisering av hinder. En medlemsstat kan inte åberopa en förmån som en annan medlemsstat tillerkänt en skattskyldig på unilateral grund för att undkomma de skyldigheter som den har enligt fördraget. Jämför även Cejje, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010 s. 283–290.

Belgien hävdade att hindret kunde rättfärdigas med hänvisning till behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁶ Domstolen accepterade varken detta argument eller den estniska regeringens försök att motivera hindret med hänvisning till behovet av att motverka beviljandet av dubbla fördelar. Med hänvisning till det andra argumentet uttalade domstolen att beviljandet av dubbla fördelar (om så var fallet) utgör ett resultat av staternas parallella utövande av beskattningsrätten i enlighet med vad de har kommit överens om genom ingångna skatteavtal. Att använda en metod där en skattefördel tillgodoskrivas den som har högst inkomst men uteblir om denna inkomst uppbärs (och beskattas) i ett annat land utgör ett hinder som inte kan rättfärdigas enligt EU-domstolen.

De återstående tre målen avseende etableringsfriheten rör nationella utflyttningsbeskattningsregler. Det kan inledningsvis nämnas att Sverige intervenerade i samtliga dessa mål.¹⁷ Ingendera av domarna har översatts till engelska eller svenska utan finns i skrivande stund endast tillgängliga på rättegångsspråket och ytterligare ett språk. I det första målet, **C-301/11 *Kommissionen mot Nederländerna***, tillstod Nederländerna att de nationella reglerna, där en omedelbar beskattning på orealiserade värdeökningar skedde när ett bolag ändrade sin skatterättsliga hemvist eller när det flyttade ett fast driftställe eller andra tillgångar till en annan medlemsstat, utgjorde ett förbjudet hinder för etableringsfriheten.¹⁸ Det nederländska tillkännagivandet föranleddes av EU-domstolens dom i mål C-371/10 *National Grid Indus*¹⁹ som även den behandlade nederländska utflyttningsregler.

I det andra målet, **C-64/11 *Kommissionen mot Spanien***, konstaterade EU-domstolen att en omedelbar beskattning av orealiserade kapitalvinster i situationen då tillgångar flyttas från ett fast driftställe i Spanien till en annan medlemsstat utgör ett förbjudet hinder mot etableringsfri-

16 Mål C-303/12 *Imfeld*, p. 64–76. Se särskilt p. 69–71 som kan tolkas som att de principer som kommer till uttryck i mål C-168/11 *Beker* (avräkning) och mål C-385/00 *de Groot* (alternativ exempt) även gäller i detta mål där exempt med progressionsförbehåll tillämpades.

17 För en aktuell och sammanfattande kommentar om EU-domstolens praxis avseende utflyttningsbeskattning se Cejje, K., *Anstånd med betalning av utflyttningskatter – har rättsläget klarnat?*, SN 2014 s. 295–308.

18 Nederländerna har sedan år 2013 nya regler på området. Se exempelvis van den Broek, H., *The 2013 Netherlands Act on Deferral of Exit Taxation*, European Taxation 2013 s. 183–190.

19 För en analys av rättsfallet se Cejje, K., *Utflyttning av bolag*, SvSkT 2012 s. 161–188 och Cejje, K., & Hilling, M., *EU-domstolens domar*, SN 2012 s. 402 f.

ten. Detsamma gäller vid en omedelbar beskattning av orealiserade värden när bolaget byter skatterättslig hemvist. En anledning till varför *Kommissionen mot Spanien* inte har översatts till engelska eller svenska kan vara att reglerna som prövades är näst intill identiska med de regler som prövades i EU-domstolens dom i mål C-38/11 *Kommissionen mot Portugal*.²⁰ De båda målen kan tolkas som att de principer som följer av, det på området centrala rättsfallet, *National Grid Indus* även gäller för andra typer av tillgångar än koncerninterna fordringar (orealiserade valutakursvinster).

Några månader efter avgörandet i målet C-64/11 *Kommissionen mot Spanien* prövade EU-domstolen det tredje målet, **C-261/11 *Kommissionen mot Danmark***. Målet behandlar danska utflyttningsbeskattningsregler för bolag och reglernas förenlighet med etableringsfriheten. Enligt de danska reglerna betraktades en överföring av ett företags tillgångar ut ur landet som en överlåtelse. Tillgångarna ansågs avyttrade till ett pris motsvarande marknadsvärdet vid överlåtelse tillfället.²¹ I en rent intern dansk situation, dvs. när överlåtelsen exempelvis skedde till ett danskt fast driftställe, beskattades inte motsvarande överlåtelse. Danmark försökt argumentera för att de danska reglerna till skillnad från de som var föremål för prövning i *National Grid Indus* avsåg tillgångar som inte var avsedda att avyttras (exempelvis olika typer av tillgångar som användes i verksamheten och immateriella tillgångar), vilket skulle motivera en annan bedömning.²² Domstolen bemöter, som vi förstår det, inte dessa synpunkter utan konstaterar att ett förbudet hinder mot etableringsfriheten förligger. Denna bedömning synes förenlig med tidigare praxis, dvs. att en omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar i kombination med att omedelbar uppbörd av densamma inte är förenligt med etableringsfriheten.²³

20 Se även IP/09/1460 *Direct taxation: The European Commission refers Spain and Portugal to the European Court of Justice*. Vi har tidigare kommenterat mål C-38/11 *Kommissionen mot Portugal* i SN 2013/6 s. 411–412.

21 Se närmare domen i mål C-261/11 *Kommissionen mot Danmark* (dansk översättning), och Friis Hansen, S., *Denmark: Exit Tax on Companies' Transfer of Assets* (publicerad i *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2011*, Linde Verlag) s. 64–65 och 68.

22 Se Cejje, K., SN 2014 s. 295–308 för en analys i förhållande till de svenska anståndsreglerna om successivt återförande när det handlar om immateriella tillgångar och inventarier. Se även Tell, M., *Exit Taxation within European union/European Economic Area – After Commission v. Denmark (C-261/11)*, *European Taxation 2014* s. 47–55.

23 Se fotnot 20 ovan.

A2 Fri rörlighet för kapital

I mål C-168/11 *Beker*²⁴ prövades den tyska spärrellopsberäkningen²⁵ 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 spärrellopsberäkningen påminner mycket om motsvarande beräkning i den svenska avräkningslagen. Därmed har domen betydelse för svenskt vidkommande.

Den centrala frågan var utformningen av den tyska spärrellopsberäkningsformeln. För undvikande av juridisk dubbelbeskattning av utländska utdelningar avräknade Tyskland den källskatt som innehållits i utlandet från den inkomstskatt som skulle betalas i Tyskland, enligt aktuell skattetabell. En begränsning av det avräkningsbara beloppet gjordes till att avse den tyska skatt som belöpte på den aktuella inkomsten.²⁶ Den maximala skatten för avräkning (spärrelloppet) beräknades således genom att den skatt som skulle erläggas enligt skattetabell²⁷ 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 kostnader p.g.a. personliga förhållanden, nedan benämnt allmänna avdrag m.m.). Mot bakgrund av att dessa allmänna avdrag m.m. inte beaktades i nämparen 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.²⁸ Att inte beakta de allmänna avdragen m.m. i nämparen 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

24 Se även Berglund, M., *Avräkningsmetoden – En skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning*, Iustus Förlag 2013 s. 585–587.

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

26 Se mål C-168/11 *Beker* p. 10–12.

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

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

allmänna avdrag m.m.²⁹ 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 rättfärdigandeprövningen. 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.³⁰

Mot bakgrund av att den svenska avräkningslagen innehåller en liknande spärrbeloppsberäkning som den tyska finns all anledning för den svenska lagstiftaren att se över dessa regler.³¹ En mer unionsrättsligt förenlig lösning skulle eventuellt kunna vara att beakta de allmänna avdragen m.m. i nämnanen i det aktuella bråket.

Även domstolens uttalanden i slutet av domen om att valfriheten att omfattas av en förbjuden regel inte innebär att situationen blir förenlig med unionsrätten torde vara relevant för svensk lagstiftning (se exempelvis 4 § SINK och 5 a § A-SINK).³²

Att underkapitaliseringsregler kan omfattas av den fria rörligheten för kapital bekräftades i målet **C-282/12 *Itelcar***. De prövade portugisiska underkapitaliseringsreglerna var något annorlunda till sin utformning än vad som vanligtvis är fallet, de var nämligen tillämpliga då så kallade *särskilda förbindelser* förelåg mellan långgivande och låntagande bolag.³³ Utöver ägandeförhållande ansågs handelsförbindelser, finansiella förbindelser eller rättsliga förbindelser mellan dessa bolag kunna innebära att *särskilda förbindelser* förelåg. Därmed hade de portugisiska reglerna ett

29 Se mål C-168/11 *Beker* p. 51.

30 Se närmare p. 62 i domen och däri angiven rättspraxis.

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

32 Se domstolens dom i mål C-440/08 *Gielen*, Cejje, K., *Ännu en 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 s. 564–573. Se även det anhängiggjorda målet C-632/13 *Hirvonen* rörande den svenska SINK-beskattningen.

33 Underkapitaliseringsregler är vanligtvis utformade så att de för sin tillämpning förutsätter att ett visst direkt eller indirekt ägarförhållande föreligger mellan det långgivande bolaget och det låntagande bolaget. Sådana underkapitaliseringsregler har prövats i förhållande till etableringsfriheten (se exempelvis mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* och mål C-105/07 *Lammers & van Cleff*).

påtagligt vidsträckt tillämpningsområde. Reglerna var dock inte tillämpliga i förhållande till bolag med hemvist inom EU eller EES.

I målet vid den nationella domstolen hade det portugisiska bolaget Itelcar vägrats avdrag för räntebetalningar till det amerikanska bolaget GE Capital. Underkapitaliseringsreglerna hade tillämpats på grund av att *särskilda förbindelser* ansågs föreligga mellan Itelcar och GE Capital. Itelcar hävdade att underkapitaliseringslagstiftningen inte skulle tillämpas eftersom den hindrade kapitalets fria rörlighet. En central fråga var således om underkapitaliseringsregler kunde subsumeras under bestämmelserna om kapitalets fria rörlighet, den enda av fördragsfriheterna som har ett tillämpningsområde omfattande tredje land.

EU-domstolen fann att bestämmelserna om fri rörlighet för kapital var tillämpliga.³⁴ Vidare konstaterades att underkapitaliseringslagstiftningen utgjorde ett hinder eftersom den resulterade i en mindre förmånlig skattemässig behandling för ett bolag med hemvist i Portugal, vars långivare var ett bolag med hemvist i tredje land, jämfört med ett bolag med hemvist i Portugal, vars långivare hade hemvist i landet eller i annan medlemsstat.³⁵ Inom ramen för rättfärdigandebedömningen uttalade EU-domstolen att den portugisiska lagstiftningen var ägnad att motverka skatteflykt men konstaterade samtidigt att lagstiftningen var alltför långtgående.³⁶ Såsom skäl för sist nämnda slutsats anfördes att lagstiftningen inte enbart tillämpades på rent fiktiva upplägg utan även på transaktioner med affärsmässiga skäl.

Att underkapitaliseringsreglerna var tillämpliga även i situationer där det långivande bolaget inte hade något direkt eller indirekt ägande i det låntagande bolaget innebar, enligt EU-domstolen, att det inte på förhand var möjligt att med tillräcklig säkerhet fastställa lagstiftningens tillämpningsområde.³⁷ I enlighet med domen i målet C-318/10 *SIAT* konstaterade EU-domstolen i *Itelcar* att underkapitaliseringsreglerna inte uppfyllde det EU-rättsliga kravet på rättssäkerhet, vilket innebar att lagstiftning inte var proportionerlig i förhållande till dess syften.³⁸ Att EU-domstolen

34 Se p. 16–25 i domen. Se även Dourado, A.P., *Fazenda Pública v. Automóveis de Aluguer Lda* (C-282/12) i Lang, M., (ed.), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, s. 207–212.

35 Se mål C282/12 *Itelcar* p. 30–31.

36 Se mål C282/12 *Itelcar* p. 35 och 40.

37 Se mål C282/12 *Itelcar* p. 44 i .

38 För en analys av rättssäkerhet som en del av proportionalitetsbedömningen, se Hilling, M.,

väger in rättssäkerhetsaspekter vid proportionalitetsbedömningen är en utveckling som de senaste åren har kunnat iakttagas inom olika rättsområden.³⁹ I och med *SIAT*-målet⁴⁰, vilket avgjordes i juli 2012, har denna utveckling även nått skatterättsens område. En utveckling som således bekräftas av EU-domstolens resonemang i *Itelcar*-målet.

Skälet till varför det i *Itelcar* inte prövades huruvida den portugisiska underkapitaliseringslagstiftningen kunde rättfärdigas med argumentet om bevarandet av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten framstår som oklart. I exempelvis målet *C-524/04 Thin Cap Group Litigation*⁴¹ (brittiska underkapitaliseringsregler) förklarade EU-domstolen att de slags beteenden som de aktuella underkapitaliseringsreglerna motverkade kunde innebära att medlemsstaterna inte hade möjlighet att utöva sina beskattningsbefogenheter på verksamhet som bedrevs inom deras territorier. Således poängterade EU-domstolen i *Thin Cap Group Litigation* att underkapitaliseringsreglerna syftade till att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten.⁴² Att denna rättfärdigande grund inte på något sätt omnämndes i *Itelcar* anser vi därför vara märkligt. Liksom *SIAT*-målet är *Itelcar*-målet av betydelse för bedömning av vissa typer av rekvisit i nationella skatteflyktsregler eftersom de kan anses brista i proportionalitet på grund av att deras tillämplighet inte på förhand går att fastställa med tillräcklig säkerhet.⁴³

I målet **C-181/12 Welte** behandlades frågan om det utgjorde ett hinder mot fri rörlighet för kapital att medge en i tredje land (Schweiz) bosatt person ett lägre grundavdrag vid beräkning av arvsskatt än om personen hade haft hemvist i landet (Tyskland). En snarlik fråga har tidigare behandlats av domstolen i målet *C-510/08 Mattner*. I det målet handlade det om beräkning av gåvoskatt. Att medge en person med hemvist i utlandet ett lägre grundavdrag vid beräkningen av gåvoskatt, än om gåvogivaren eller gåvogivaren hade hemvist Tyskland utgjorde ett förbjudet hinder enligt EU-domstolen. Den i det nu aktuella målet ställda frågan framstår

Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler – en analys med särskilt fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning, SvSkT 2012/10 s. 814–827.

39 Hilling, M., SvSkT 2012/10 s. 817–821.

40 Mål C-318/10 *SIAT*.

41 Se p. 75 i domen.

42 Hilling, M., SvSkT 2012/9, s. 759–762.

43 För *SIAT*-målet inverkan på de svenska räntevdragsbegränsningsreglerna samt lagen mot skatteflykt, se exempelvis Hilling, M., SvSkT 2012/10 s. 821–826.

därför vid en första anblick som besvarad.⁴⁴ Vid en närmare granskning framgår dock att de två målen skiljer sig åt i framförallt två avseenden. För det första handlar *Welte* om förhållandet till tredje land, för det andra omfattades endast en del av tillgångarna i Tyskland (fastigheten) av arvs-katten. EU-domstolen tog upp målet till prövning och uttalade i enlighet med tidigare praxis inledningsvis att arv omfattas av fri rörlighet för kapital.⁴⁵

I målet ärvde *Welte* sin avlidna fru. De var båda schweiziska medborgare och hade (fram till dödsfallet) hemvist i Schweiz. I kvarlåtenskapen från hustrun ingick dels banktillgodohavanden i Schweiz och i Tyskland, dels en fastighet i Tyskland. Det var beräkningen av arvs-katten på den tyska fastigheten som föranledde att frågan ställdes till EU-domstolen. Om *Welte* hade haft hemvist i Tyskland hade någon arvsskatt inte utgått då grundavdraget vid beräkning hade uppgått till 500 000 euro. Eftersom *Welte* hade hemvist utomlands erhöll han endast ett grundavdrag på 2 000 euro. EU-domstolen konstaterade att en restriktion för den fria rörligheten av kapital förelåg eftersom beskattningen ledde till en minskning av värdet på arvet, vilket inte hade skett om det handlat om en person med hemvist i Tyskland.

I nästa led diskuterade EU-domstolen om undantaget i artikel 57.1 EG (64.1 FEUF) var tillämpligt, men fann att så inte var fallet mot bakgrund av att arv inte omfattas av den förteckning som anges i artikeln. Artikel 64.1 FEUF ska enligt fast praxis tolkas restriktivt.⁴⁶ Nästa fråga var därför om restriktionen kunde rättfärdigas genom att det inte handlade om jämförbara situationer.⁴⁷ Det är, som bekant, endast i jämförbara situationer

44 Frågan skulle kunna anses utgöra *acte claire*, eller i vart fall inte omfattas av CILFIT-doktrinen. CILFIT-doktrinen innebär i korthet att de högsta domstolarna i medlemsstaterna är skyldiga att ställa frågan till EU-domstolen om det inte framgår att alla andra domstolar i hela EU skulle göra den EU-rättsliga bedömningen på motsvarande sätt.

45 Domstolen hänvisar i dessa delar i regel till nomenklaturen direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget. Detta görs även trots att direktivet inte längre är i kraft. Se mål C-181/12 *Welte* p. 17–22 med vidarehänvisning till exempelvis mål C-513/03 *van Hilten* p. 58 och mål C-31/11 *Scheunemann* p. 22.

46 Mål C-181/12 *Welte*, p. 27–40.

47 När det gäller fri rörlighet för kapital är det vanligt förekommande att frågan om jämförbara situationer behandlas som en del av rättfärdigandebedömningen och inte som en del i prövningen av om ett hinder föreligger. Skälet härför är utformningen av artiklarna 65.1 och 65.3 FEUF (58.1 och 58.3 EG). Se närmare p. 41–56 i domen. Se även Hilling, M., *Sambandet mellan artikel 58.1 a) EG och tvingande hänsyn till allmänintresset*, SvSkT 2007 s. 501–511 och Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., 2011 s. 150–151.

som de skattskyldiga måste behandlas lika. EU-domstolens resonemang i denna del är utförligt. Domstolen uttalade vidare att eftersom såväl de med hemvist som de utan hemvist beskattas för ett arv av fastighet belägen i Tyskland och eftersom storleken på grundavdraget inte bestäms i relation till värdet på fastigheten utan på grund av den skattskyldiges hemvist ansågs de två personerna befinna sig i en objektivt jämförbar situation. Här kan konstateras att EU-domstolen inte inordnade bestämmelserna under domstolens praxis angående förmåner kopplade till den skattskyldiges personliga förhållanden (se mål C-279/93 *Schumacker* m.fl.). Anledningen till varför *Schumacker*-doktrinen inte tillämpades anser vi vara högst oklar. EU-domstolen löste problemet på ett liknande sätt i *Mattner*-målet, varför målet *Welte* kan ses som förenligt med detta mål. Den centrala frågan man därför bör ställa sig är; varför använde sig inte domstolen av *Schumacker*-doktrinen i *Mattner*-målet?⁴⁸ Vi har i andra sammanhang påtalat svårigheten i att avgöra när regler är hänförliga till *Schumacker*-doktrinen eller inte, vilket stöds av målet *Welte*.⁴⁹

Slutligen prövade EU-domstolen huruvida de restriktiva reglerna kunde rättfärdigas med stöd av tvingande hänsyn till allmänintresse, såsom skattesystemets inre sammahang eller behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll.⁵⁰ Ingentenda av argumenten ansågs rättfärdiga den restriktion som de tyska reglerna utgjorde. Att målet till skillnad från *Mattner* handlade om relationen till tredje land samt omständigheten att det i nu aktuellt mål endast handlade om delar av en större tillgångsmassa, synes därför inte ha medfört en annan bedömning än den som gjordes avseende motsvarande regler rörande fastställandet av beskattningsunderlaget för gåvoskatt.

Målet C-322/11 *K* rör begränsningar i avdragsrätt för utländska förluster. Till skillnad från tidigare mål, såsom exempelvis mål C-414/06 *Lidl* och mål C-157/07 *Krankenheim*, var frågan i *K*-målet huruvida en nekad avdragsrätt för en utländsk kapitalförlust vid beskattningen av en fysisk person, utan näringsverksamhet eller andra ekonomiska engagemang i källstaten, var i enlighet med den fria rörligheten för kapital.⁵¹

48 Se även English, J., *Welte* (C-181/12) i Lang, M., (ed.), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012*, s. 122–125.

49 Cejic, K., *Skattenytt Internationellt – direkt beskattning*, SN 2011 s. 568, Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., 2011 s. 126 ff.

50 Se mål C-181/12 *Welte* p. 58–68.

51 Frågan om i vilken utsträckning EU-rätten kräver att utländska förluster beaktas vid beskatt-

Omständigheterna i *K*-målet var kortfattat följande. Enligt finsk rätt har den som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt i Finland rätt till avdrag för förlust som uppkommer vid överlåtelse av fast egendom belägen i Finland. *K*, som var obegränsat skattskyldig i Finland, sålde en fastighet belägen i Frankrike med förlust. Samma år avyttrade *K* också värdepapper med vinst, vilken utgjorde skattepliktig inkomst i Finland. Enligt finsk rätt hade han inte möjlighet att kvitta vinsten från värdepappersförsäljningen mot förlusten från fastighetsförsäljningen. Anledningen var att fastigheten inte var belägen i Finland. Således medgavs ej avdragsrätt från i Finland skattepliktig inkomst. Skatteavtalet mellan Finland och Frankrike var utformat med OECD:s modellavtal som förebild och fördelade beskattningsrätten mellan staterna i enlighet med artikel 13(1), det vill säga att inkomst från försäljning av fast egendom fick beskattas av källstaten, i detta fall Frankrike. Finland, i egenskap av hemviststat, undanröjde dubbelbeskattningen genom en tillämpning av ex-emptmetoden. Således undantogs inkomsten från beskattning i Finland och beskattningsrätten tillkom i sin helhet källstaten Frankrike. Frågan var om den finska avdragsbegränsningen avseende förlust vid försäljning av fast egendom belägen i Frankrike var förenlig med EU-rätten.

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att bland de kapitalrörelser som räknas upp i bilaga 1 till direktiv 88/361, som avser investeringar i fast egendom, nämns inlänningars investeringar i fast egendom utomlands.⁵² De aktuella skattereglerna omfattades därför av tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital.⁵³ Eftersom avdragsrätten utgör en skattefördel, vilken endast beviljades då den fasta egendomen var belägen i Finland, utgjorde begränsningen i avdragsrätt ett hinder för kapitalets fria rörlighet.⁵⁴ Efter att ha konstaterat att situationerna, att investera i fast egendom i Finland respektive att investera i fast egendom i Frankrike, var jämförbara prövade EU-domstolen huruvida det identifierade hindret kunde rättfärdigas.

ningen för fysisk person har tidigare bedömts i exempelvis mål C-152/03 *Ritter* (fri rörlighet för arbetstagare), mål C-182/06 *Lakebrink* (fri rörlighet för arbetstagare) och mål C-527/06 *Renneberg* (fri rörlighet för arbetstagare).

52 Se mål C-322/11 *K* p. 21. Direktiv 88/361 handlar om genomförandet av artikel 67 EG-fördraget.

53 Artikel 63 FEUF.

54 Se mål C-322/11 *K* p. 22–31.

EU-domstolen fann att den finska begränsningen av avdragsrätten var motiverad med hänvisning till såväl bevarandet av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten som av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Avdragsbegränsningen ansågs upprätthålla symmetrin mellan rätten att beskatta vinst och möjligheten att dra av förlust, varför den kunde motiveras med hänvisning till bevarandet av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten.⁵⁵ Vad gällde argumentet om skattesystemets inre sammanhang framhöll EU-domstolen att denna rättfärdigande grund grundläggande princip var att vinster och förluster ska behandlas symmetriskt.⁵⁶ Eftersom skatteavtalet fördelade beskattningsrätten till den aktuella inkomsten till en annan medlemsstat, och Finland undantog inkomsten från beskattningen, vilket innebar att den inte påverkade vare sig den finländska skattesatsen eller beskattningsunderlaget, ansågs ett direkt samband föreligga mellan underlåtenheten att beskatta vinster och avdragsförbudet avseende förluster. Den finländska lagstiftningen ansågs således ge uttryck för en logisk symmetri.⁵⁷

I den efterföljande proportionalitetsbedömningen inledde EU-domstolen med att upprepa sina ställningstaganden avseende så kallade slutliga förluster.⁵⁸ Därefter uttalades att en sådan skattskyldig person som K inte kunde anses ha ”uttömt möjligheterna att få sin förlust beaktad i den medlemsstat där den fasta egendomen är belägen”.⁵⁹ Vidare framhöll EU-domstolen att i den mån källstaten inte föreskriver en rätt att få en förlust vid försäljning av fast egendom beaktad, har någon sådan möjlighet aldrig existerat. Att i en sådan situation kräva att hemviststaten ska medge avdrag för förlust skulle innebära att denna stat tvingandes utstå de oförmånliga följderna av skattelagstiftningen i källstaten, något som EU-domstolen vid flera tillfällen förklarat att en medlemsstat inte är skyldig att göra.⁶⁰ Med andra ord konstaterade EU-domstolen att det för proportionalitetsbedömningen i denna situation saknades betydelse huruvida förlusten kunde anses vara definitiv för den skattskyldige. Den finska lagstiftningen ansågs inte gå utöver vad som krävdes för att uppnå de ändamål som eftersträvades med densamma. Därmed var den finska lagstiftningen rättfärdigad.

55 Se mål C-322/11 K p. 52–55 i domen.

56 Se mål C-322/11 K p. 64.

57 Se mål C-322/11 K p. 68.

58 Se mål C-322/11 K p.75 och t.ex. mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

59 Se mål C-322/11 K p. 76.

60 Se mål C-322/11 K p. 78.

Den intressanta delen av EU-domstolens dom i *K*-målet är tveklöst domstolens resonemang i rättfärdigandebedömningen. Inledningsvis kan konstateras att EU-domstolen inte gjorde en samlad bedömning av rättfärdigandegrunderna utan bedömde vars och ens tillämplighet i förhållande till omständigheterna i målet.⁶¹ Denna separata bedömning resulterade i att de två rättfärdigandegrunderna; bevarandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater respektive skattesystemets inre sammanhang, rättfärdigade det identifierade hindret. Den delvis överlappande karaktären hos dessa två grunder framgår klart av EU-domstolens resonemang.

Vår tolkning av *K*-målet är att resonemanget om slutliga förluster inte är tillämpligt vad gäller beaktandet av utländska förluster för fysiska personer i fall då källstaten inte medger någon sådan rättighet.⁶² Detta kan framstå som märkligt eftersom omständigheterna i målet indikerar att den skattskyldiges förlust verkligen utgör en slutlig förlust. En anledning till EU-domstolens positionering kan vara att medlemsstaternas regler på detta område uppvisar stora skillnader. Att då lägga ett krav på länder som beaktar i landet uppkomna förluster att också beakta i andra medlemsländer uppkomna förluster skulle kunna anses orimligt.

K-domen är företrädesvis av betydelse för medlemsländer som i sina skatteavtal tillämpar exemptmetoden som huvudmetod för undvikande av dubbelbeskattning.⁶³ Anledningen är att denna metod vanligtvis kombineras med avdragsförbud för kostnader eller underskott som är kopplade till inkomster undantagna från beskattning i landet. Som bekant innehåller även svensk rätt ett förbud mot avdrag för utgifter hänförliga till inkomster undantagna från svensk beskattning genom skatteavtal (9 kap. 5 § IL). Vår tolkning av *K*-domen är att nekad avdragsrätt för utländska förluster hos fysiska personer kan rättfärdigas om det visas att det existerar en konsekvent symmetri avseende positiv och negativ inkomst, det vill säga mellan undantagande av inkomster och avdragsförbud för förluster.⁶⁴

61 För kritik av EU-domstolens samlade bedömningar av flera rättfärdigandegrunders tillämplighet, se Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., 2011 s. 167.

62 För liknande tolkning, se Meussen, G., *No Cross-Border Loss Relief for Losses from Passive Investment by Private individuals in the Event of Disparity*, European Taxation 2014 (Vol. 54) nr. 4.

63 För motsvarande resonemang avseende fasta driftställen, se Hilling, M., *A EG-fördraget*, Skattenytt 2009, s. 395–400.

64 Jämför vår slutsats i mål C-350/11 *Argenta*, vilket kommenteras under rubriken A1.

A3 Fri rörlighet för tjänster

I målet **C-383/10 *Kommissionen mot Belgien*** fann EU-domstolen att belgiska regler, vilka innebar att undantag från beskattning av ränta endast omfattade banker med hemvist i Belgien, utgjorde ett hinder för tjänsternas fria rörlighet enligt såväl EUF-fördraget som EES-avtalet. De belgiska reglerna ansågs inte kunna motiveras med hänvisning till effektiv skattekontroll eftersom inkomsten omfattades av informationsutbyte inom ramen för direktiv 2003/48. Inte heller risken för dubbel skattefrihet rättfärdigade reglerna. Enligt EU-domstolen fanns denna risk även i en rent inhemsk situation, varför den inte förutsatte ett gränsöverskridande inslag. Slutligen framhöll EU-domstolen att den belgiska regleringen dessutom var alltför långtgående i förhållande till dess syfte, dvs. att reglerna inte var i enlighet med proportionalitetsprincipen.

A4 Fri rörlighet för arbetstagare

I målet **C-544/11 *Petersen och Petersen*** aktualiserades frågan huruvida det var 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.

I målet *Petersen och Petersen* gör EU-domstolen intressanta och klagörande uttalanden avseende tillämpningsområdet för fri rörlighet för arbetstagare i allmänhet och i fråga om arbete som utförs i tredje land i synnerhet.⁶⁵

65 Se mål C-544/11 *Petersen och Petersen*, p. 37–43.

I övrigt är det vår uppfattning att målet är i enlighet med EU-domstolens tidigare rättspraxis.

A5 Övrigt

I detta avsnitt behandlas fyra mål som har koppling till den direkta beskattningen men vilka inte avser tolkningen av EUF-föredragets bestämmelser. Vi inleder med den numera välkända domen i målet **C-617/10 Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson**, vilken meddelades av domstolens stora avdelning i februari 2013.

Målet rör principen om *ne bis in idem* (förbud mot dubbel lagföring/dubbelbestraffning), vilken återfinns i såväl EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (rättighetsstadgan) som Europakonventionen (EKMR).⁶⁶ I målet besvarade EU-domstolen de tolkningsfrågor som Haparanda tingsrätt ställde i december 2010 i anslutning till principen och det svenska systemet med skattetillägg och åtal om skattebrott.⁶⁷ Frågorna syftade till att söka klarhet i om det var möjligt att döma ut både skattetillägg och skattebrott för samma oriktiga uppgiftslämnande och om doktrinen om ”klart stöd”, vilken kan utläsas ur HD:s domskäl i exempelvis NJA 2010 s. 168, var i enlighet med unionsrätten. Doktrinen om ”klart stöd” innebär att det i en situation där frågan är om mer allmänna frågor om svensk lagstiftnings förenlighet med Europakonventionen bör det finnas klart stöd i konventionen eller rättspraxis för att man ska underkänna den ordning som svensk rätt föreskriver.⁶⁸

Huruvida systemet med skattetillägg och skattebrott innebär dubbel lagföring har under de senaste åren varit föremål för en intensiv debatt, vilken initierades av att Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna ändrade sin praxis avseende dubbelbestraffningsförbudet år 2009. Svenska domstolar har tolkat Europadomstolens praxis på olika sätt, vilket har

66 Artikel 50 i rättighetsstadgan respektive artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

67 Målet har kommenterats av bl.a. Brokelind, C., *Åkerberg Fransson. Ne bis in idem principle. Combination of Tax Penalties and Criminal Penalties*, European Taxation 2013/4 s. 5–17, Fast, K., *Dubbelbestraffningsförbudet i EU:s rättighetsstadga och det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott*, SvSkT 2013 s. 138–157 och Asp, P., *EU-domstolen och förbudet mot dubbel lagföring*, Infotorg Juridik, 2013-02-28.

68 Asp, P., *EU-domstolen och förbudet mot dubbel lagföring*, Infotorg Juridik, 2013-02-28.

inneburit en konflikt mellan de högsta instanserna och underinstanserna, en utveckling som ibland har benämnts domstolsuppreret.⁶⁹

I *Åkerberg Fransson* konstaterade EU-domstolen inledningsvis att den hade behörighet att besvara frågorna eftersom EU-stadgan, och dess förbud mot dubbelbestraffning, var tillämplig i målet.⁷⁰ Vidare uttalades att principen inte hindrade en medlemsstat från att, på samma gång, tillämpa skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner. Har dock den först nämnda sanktionen en straffrättslig karaktär och om den vunnit laga kraft utgör det förbjuden dubbelbestraffning att en och samma person också åtalas för skattebrott.⁷¹ Dessutom förklarade EU-domstolen att vid bedömningen av om ett skattetillägg har straffrättslig karaktär är tre kriterier av relevans.⁷² För det första den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen enligt nationell rätt, för det andra överträdelsens art och för det tredje arten och strängheten i föreskriven sanktion. EU-domstolen lämnade åt Haparanda tingsrätt att genomföra bedömningen utifrån dessa kriterier. I fråga om doktrinen om ”klart stöd” fann EU-domstolen att den riskerade att hindra tillämpningen av unionsrätten. EU-domstolen fann således att doktrinen inte kunde tillämpas vid bedömning av huruvida nationell rätt står i strid med unionsrätten.⁷³

Målet har haft långtgående konsekvenser för svensk rätt. I HD:s pleniavgörande NJA 2013 s. 502 konstaterade domstolen att *Åkerberg Fransson*-domen påvisade att rättsläget var ett annat än det som HD tidigare hade utgått från. Detta innebar bland annat att påförda skattetillägg kan utgöra hinder för åtal avseende skattebrott. Lagstiftningen kan därmed inte tillämpas på avsett sätt då reglerna om skattetillägg och bestämmelserna i skattebrottslagen blir tillämpliga samtidigt. Skatteverket och Åklagarmyndigheten har därefter tvingats att utarbeta tillfälliga arbetsmetoder för att sanktionera oriktiga uppgifter i inkomstdeklarationerna. Genom HD:s avgörande i NJA 2013 s. 746 framgår att NJA 2013 s. 502 gäller med retroaktiv verkan från 10 februari 2009. En utredning vid namn *Utredningen om stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet* lade i september 2013 fram ett nytt lagförslag till hur sanktionsförfarandena i

69 Se t.ex. Göteborgs tingsrätts mål nr B 4732-09 och Varbergs tingsrätt mål nr B 2501-09. För en fördjupning i frågan, se Fast, K., SvSkT 2013 s. 138 ff.

70 Se mål C-617/10 *Åkerberg Fransson* p. 17–31.

71 Se mål C-617/10 *Åkerberg Fransson* p. 34 i domen.

72 Se mål C-617/10 *Åkerberg Fransson* p. 35 i domen.

73 Se mål C-617/10 *Åkerberg Fransson* p. 48 i domen.

skatteprocesserna ska hanteras i framtiden.⁷⁴ Lagförslaget föreslås träda ikraft den 1 juli 2014. En lagändring lär sannolikt vänta på sig, då någon proposition eller lagrådsremiss i dagsläget ännu inte har lagts fram.

I mål **C-425/11 Ettwein** prövade EU-domstolen den s.k. *Schumacker*-doktrinen i förhållande till avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan (nedan benämnt avtalet med Schweiz). Huvudregeln när det gäller skyldigheten att beakta personliga förhållanden m.m. 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 resulterade i att den tyska lagstiftningen utgjorde ett hinder. För svenskt vidkommande synes domen inte tillföra något nytt. Vår bedömning är att domen är helt i enlighet med tidigare praxis.⁷⁵

Slutligen ska två mål som har sin utgångspunkt i frågan om återbetalning av skatt behandlas. I det första av dessa mål, mål **C-565/11 Irimie**, prövades rumänska regler om ränteberäkning vid återbetalning av skatt

⁷⁴ SOU 2013:62.

⁷⁵ För en kortfattad analys av *Schumacker*-doktrinen i förhållande till svensk rätt, se Cejic, K. & Hilling, M., *EU-domstolens domar* SN 2013/6 s. 423–426 och Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., 2011 s. 123–130.

mot effektivitetsprincipen och likvärdighetsprincipen. Mot bakgrund av EU-domstolens dom i mål C-402/09 *Tatu* var den rumänska staten skyldig att återbetala utsläppsskatt till den skattskyldige. Enligt reglerna om återbetalning utbetalades även ränta på denna skatt. Räntan beräknades från dagen efter den dag då ansökan om återbetalning inkommit till myndigheterna. Den skattskyldige yrkade att ränta skulle beräknas från den dag då skatten hade betalats in. Frågan i målet var om denna begränsning av möjligheten att erhålla ränta på den felaktigt uttagna skatten stred mot de nyss nämnda principerna.

EU-domstolen inledde med att konstatera att rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten utgör en följd av, och ett komplement till, de rättigheter som enskilda har tillerkänts i de unionsrättsliga bestämmelser i vilka sådana skatter eller avgifter förbjuds.⁷⁶ Det följer vidare av praxis att den skattskyldige utöver rätten till återbetalning av den felaktigt inbetalda skatten har rätt till ränta på det belopp som tagits ut i strid med unionsrätten.⁷⁷ Unionsrätten innehåller dock inte bestämmelser om hur en sådan ränta ska betalas eller beräknas varför det är upp till medlemsstaterna att reglera detta. Det sätt som medlemsstaterna beslutar om får dock inte strida mot principerna om likvärdighet och effektivitet.⁷⁸ EU-domstolen noterade i målet att det inte framstod som om de nu aktuella reglerna stred mot likvärdighetsprincipen, eftersom de synes vara tillämpliga på alla belopp som skulle återbetalas med allmänna medel, oavsett skälet bakom återbetalningen. Vidare anförde domstolen att effektivitetsprincipen innebär att den skattskyldige inte får fråntas möjlighet till adekvat ersättning för den förorsakade förlusten. Det sätt som räntan beräknas på i nu aktuellt fall uppfyller inte de krav som effektivitetsprincipen ställer, varför den nationella regeln ansågs utgöra ett hinder. Av domskälen framgår vidare att förlusten, som bör kompenseras, inträder mellan den dag då den aktuella skatten felaktigt inbetalades och den dag då den återbetalades.⁷⁹

De svenska reglernas förenlighet med de unionsrättsliga principerna har analyserats av Westberg. Hans uppfattning är att reglerna är förenliga

76 Mål C-565/11 *Irimie* p. 20, mål C-398/09 *Lady & Kid mfl.* p. 17.

77 Mål C-565/11 *Irimie* p. 21–22, mål C-591/10 *Littlewoods* p. 24, 26 och 34.

78 Se exempelvis Cejje, K., *Aktuellt om EU-domstolens praxis avseende restitution*, SN 2011 s. 831–835, Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., 2011 s. 58–63.

79 Mål C-565/11 *Irimie*, p. 26–28.

med principerna.⁸⁰ Det nu aktuella rättsfallet synes inte förändra rättsläget i detta avseende.

Brittiska regler avseende rätten att erhålla återbetalning av skatt som Storbritannien tagit ut i strid med unionsrätten var föremål för bedömning i målet *C-362/12 Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*. Enligt brittisk rätt hade skattskyldiga möjligheter att välja mellan två alternativa rättsmedel för att kräva återbetalning av skatt som uttagits i strid med unionsrätten. Preskriptionstiden för ett av dessa rättsmedel var längre än för det andra.⁸¹ Problem uppkom när lagstiftning infördes som medförde att den längre preskriptionstiden förkortades utan föregående underrättelse och med retroaktiv verkan från och med den dag då lagförslaget kungjordes. Frågan var om detta förfarande var förenligt med de unionsrättsliga principerna om effektivitet, rättssäkerhet och skyddet för berättigade förväntningar.

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att de processuella regler som gäller för talan som syftar till att säkerställa skyddet för enskildas rättigheter enligt unionsrätten inte får innebära att det i praktiken är omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen).⁸² Vidare konstaterade EU-domstolen att det är förenligt med unionsrätten att i lagstiftningen fastställa rimliga tidsfrister för att väcka talan.⁸³ Dock ansågs effektivitetsprincipen utgöra hinder för att en nationell lagstiftning med retroaktiv verkan och utan övergångsbestämmelser förkorta den frist inom vilken det kan ansökas om återbetalning av skatt som betalats i strid med unionsrätten.⁸⁴ Dessutom fann EU-domstolen att den brittiska lagändringen var i strid med såväl rättssäkerhetsprincipen som principen om berättigade förväntningar. Motiveringen var att en preskriptionstid måste fastställas i förväg för att kravet på rättssäkerhet ska kunna tillgodoses. Retroaktiv tillämpning av en lagändring som innebär negativa konsekvenser i förhållande till enskilda är inte förenligt med principen om skyddet för berättigade förväntningar.⁸⁵

80 Se Westberg, B., *Rätt till ränta vid återbetalning av för högt eller felaktigt debiterad mervärdesskatt*, SN 2012 s. 870.

81 Se även Cejje, K., SN 2011 s. 831–835.

82 Se mål C-362 *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* p. 32.

83 Se mål C-362 *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* p. 33.

84 Se mål C-362 *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* p. 38.

85 Se mål C-362 *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* p. 44–48.