

KATIA CEJIE & MARIA HILLING

Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning

I detta avsnitt presenteras och kommenteras ny praxis från EU-domstolen på området för den direkta beskattningen.¹ I förekommande fall sker analysen i förhållande till tidigare praxis och i förhållande till svensk rätt. Vissa mål kommenteras ytterligare i Skattenyttis årliga rättsfallsnummer (nummer 6).

Under perioden 1 september 2014–15 januari 2015 har EU-domstolen meddelat inte mindre än 11 domar rörande direkt beskattning. Nio av dessa kommenteras i detta bidrag och övriga kommenteras i Skattenyttis årliga rättsfallsnummer.²

I målet *Kronos*³ aktualiserades frågan huruvida det var förenligt med EU-rätten att tillämpa olika metoder för undvikande av dubbelbeskattning för inhemsk respektive gränsöverskridande utdelning.⁴ Den tyska lagstiftningen föreskrev vid den aktuella tiden (åren 1991–2001) att när tyska bolag mottog utdelning från andra tyska bolag medgavs avräkning för erlagd bolagsskatt (indirekt avräkning). För det fall att mottagaren på grund av underskott inte kunde tillgodogöra sig avräkningen betalades denna ut. Villkoret för avräkning, och i förekommande fall återbetalning av skatt, var att utdelningen tagits upp som skattepliktig inkomst i Tyskland. På grund av metodartikeln i ingångna skatteavtal tillämpades exempt för utdelningar från andra länder, vilket innebar att skatt på utdel-

1 Mål som rör statsstöd omfattas dock inte.

2 De mål som inte kommenteras i detta nummer är mål som ännu inte finns tillgängliga på andra språk än rättegångsspråket (med undantag av engelska). Se dom *Kommissionen mot Spanien*, C-127/12, EU:C:2014:2130, *Kommissionen mot Tyskland*, C-211/13, EU:C:2014:2148.

3 Dom *Kronos International Inc. mot Finanzamt Leverkusen*, C-47/12, EU:C:2014:2200. Dom meddelades den 11 september 2014 av domstolens första avdelning.

4 Det kan noteras att i tidigare rättspraxis har gällt situationer där inhemsk utdelning varit undantagen från skatt medan utländsk utdelning har omfattats av avräkning, se t.ex. dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774 och *Test Claimants in the FII Group Litigation (II)*, C-35/11, EU:C:2012:707.

ning som erlagts utomlands utgjorde en slutlig skatt.⁵ I flertalet av dessa skatteavtal uppställdes en tioprocentigräns avseende det utdelningsmottagande bolagets andelsinnehav i det utdelande bolaget för att utdelningsinkomsten skulle undantas från beskattning i Tyskland.

Kronos var ett holdingbolag med skatterättslig hemvist i Tyskland. Bolaget ägde dotterbolag i andra EU-medlemsstater och i tredje land. I samtliga fall översteg innehavet i dotterbolagen 90 procent. Kronos hävdade att skillnaden i skattemässig behandling av utdelning, nämligen att olika metoder för undvikande av dubbelbeskattning tillämpades för inhemsk respektive gränsöverskridande utdelning, utgjorde ett hinder för etableringsfriheten alternativt den fria rörligheten för kapital.

EU-domstolen konstaterade, efter ett utförligt resonemang, att situationen omfattades av kapitalets fria rörlighet.⁶ I enlighet med etablerad praxis uttalades att ändamålet med den aktuella lagstiftningen utgör utgångspunkten för bedömningen av om etableringsfriheten eller kapitalets fria rörlighet är tillämplig. I de fall ändamålet inte ger någon ledning ska hänsyn tas till omständigheterna i det enskilda fallet i syfte att avgöra gränsdragningen. När ändamålet med den nationella lagstiftningen inte är att den uteslutande ska tillämpas på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolaget, ska hänsyn tas till omfattningen av det utdelningsmottagande bolagets andelsinnehav i det utdelande bolaget. För det fall det utdelande bolaget har hemvist i ett tredjeland, vilket medför att endast den fria rörligheten för kapital kan åberopas, behöver inte omfattningen av andelsinnehavet i det utdelande bolaget beaktas.⁷

Därefter prövades om skillnaden i behandling av utdelning utgjorde ett hinder. Svaret på denna fråga var nekande, vilket har sin förklaring i att EU-domstolen fann att bolag som uppbar utdelning från utlandet inte befann sig i en jämförbar situation med bolag som mottog utdelning från inhemska bolag. Två skäl anfördes som stöd för denna slutsats; dels att Tyskland genom sina skatteavtal hade avstått beskattningsrätt beträffande utdelning från dessa stater, dels att det faktum att utdelningen inte beak-

5 Se punkt 33 i domen.

6 Se punkterna 29–55 i domen.

7 Se punkterna 37–41 i domen.

tas vid taxeringen kompenserade att någon återbetalning inte medgavs.⁸ Någon rättfärdigandebedömning aktualiserades således inte.

Till skillnad från tidigare rättspraxis rörande beskattning av utdelning där inhemsk och utländsk utdelning omfattats av olika system, var den centrala aspekten i *Kronos*-målet de effekter som följer av de olika sätten att undvika dubbelbeskattning i en situation där det mottagande bolaget redovisar underskott.⁹ Att EU-domstolen konstaterade att situationerna inte var jämförbara var något oväntat. Det kan nämnas att generaladvokaten i sitt yttrande i målet fann att skillnaden i behandling av inhemsk och utländsk utdelning som den tyska lagstiftningen medförde utgjorde ett hinder, men att hindret kunde rättfärdigas.¹⁰ Generaladvokatens argumentation i denna del finner vi mer i linje med EU-domstolens övriga rättspraxis på området inkomstbeskattning. Härutöver är *Kronos*-målet av betydelse på grund av EU-domstolens utförliga resonemang om fastställande av tillämplig fördragsfrihet i samband med den skattemässiga behandlingen av utdelningar.

I det andra målet, *Verest & Gerards*,¹¹ prövades huruvida en tillämpning av det progressionsförbehåll som fanns i skatteavtalet mellan Belgien och Frankrike utgjorde ett hinder för den fria rörligheten för kapital. Skatteavtalet innebar att inkomst från fast egendom endast beskattades i källstaten (Frankrike) men att Belgien genom sitt progressionsförbehåll fick beakta inkomsten vid fastställandet av skattesatsen för övriga inkomster. Beräkningssättet som Belgien använde sig av för att fastställa den utländska inkomsten avvek från sättet att beräkna inkomsten om fastigheten varit belägen i Belgien. EU-domstolen konstaterade att om detta ledde till en högre skattesats i den gränsöverskridande situationen förelåg ett hinder. Att göra denna prövning ankom på den nationella domstolen.

Syftet med progressionsförbehållet var att i hemviststaten (Belgien) undvika att skattepliktiga inkomster beskattades med en lägre skattesats än den som hade tillämpats om personen hade samtliga sina inkomster i Belgien. Mot bakgrund av syftet fann EU-domstolen att en person som ägde fast egendom i Frankrike och en person som ägde fast egendom i

8 Se punkterna 82, 87–88 i domen.

9 Se t.ex. dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774 och *Test Claimants in the FII Group Litigation (II)*, C-35/11, EU:C:2012:707.

10 Se punkterna 106 och 121 i generaladvokatens yttrande.

11 Dom *Ronny Verest, Gaby Gerards mot Belgische Staat*, C-489/13, EU:C:2014:2210. Dom meddelades av domstolens sjunde avdelning den 11 september 2014.

Belgien befann sig i jämförbara situationer. Några grunder för att rättfärdiga regeln hade inte anförts i målet och EU-domstolen gick inte vidare i denna prövning.

Ytterligare ett mål där frågan gällde den fria rörligheten för kapital är målet *van Caster*.¹² De aktuella skattereglerna var tyska bestämmelser, vilka stadgade att avkastning från investeringsfonder beskattades med ett schablonbelopp om det företag som förvaltade fonderna inte uppfyllde kraven på insyn och offentliggörande av information. Schablonbeskattningen bestod i en beräkning av ett minsta underlag för beskattningen motsvarande 6 procent av det sista lösenpris som fastställts under kalenderåret, oberoende av om värdet på investeringsandelen hade sjunkit eller stigit under det aktuella året. Reglerna tillämpades utan åtskillnad på inhemska och utländska investeringsfonder.

Med beaktande av att schablonbeskattningen kunde vara ofördelaktig för den skattskyldige, samt att det företrädesvis torde vara utländska fonder som inte levde upp till de tyska kraven, fann EU-domstolen att reglerna utgjorde ett hinder för kapitalets fria rörlighet. Eftersom den tyska lagstiftningen inte gav den skattskyldige möjlighet att redogöra för omständigheter eller tillhandahålla upplysningar av vilka den faktiska avkastningen framgick, kunde reglerna inte motiveras med hänvisning till argumentet om effektiv skattekontroll och en effektiv skatteuppbörd. Den tyska lagstiftningen var således i strid med den fria rörligheten för kapital.

De förenade målen *Blanco och Fabretti mot Agenzia delle Entrate*¹³ handlar om beskattning av spelvinster från hasardspel. Enligt italiensk rätt, vilken var föremål för prövning, var vinster från hasardspel från italienska spelinrättningar inte inkomstskattepliktiga. De italienska spelinrättningarna beskattades dock med en källskatt på mellanskillnaden mellan spelinkomsterna och de vinstbelopp som betalats ut till spelarna. Vinster från andra medlemsstater var däremot inkomstskattepliktiga hos mottagaren. EU-domstolen fann att de två olika skatteuttagen inte kunde likställas utan systemet innebar en inskränkning av den fria rörlighet för tjänster i förhållande till såväl de som tillhandahöll tjänsterna (de utländska spelinrättningarna) som de som var mottagare av desamma (spelarna,

12 Dom *Rita van Caster, Patrick van Caster mot Finanzamt Essen-Süd*, C-326/12, EU:C:2014:2269. Dom meddelades den 9 oktober 2014 av domstolens första avdelning.

13 Dom i de förenade målen *Cristiano Blanco & Pier Paolo Fabretti mot Agenzia delle Entrate – Diresione Provinciale I di Roma – Ufficio Controlli*, C-344/13 och C-367/13, EU:C:2014:2311. Dom meddelades av domstolens tredje avdelning den 22 oktober 2014.

i detta fall Blanco och Fabretti). Den efterföljande frågan var om den skillnad som gjordes mellan utländska och inhemska spelinrättningar kunde motiveras med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.

Den italienska regeringen försökte att motivera reglerna med hänvisning till behovet att förhindra penningtvätt och att begränsa utförsel eller införsel av kapital. Argumenten godtogs inte av EU-domstolen eftersom det inte urskillningslöst kunde presumeras att utländska spelinrättningar ägnar sig åt kriminell verksamhet.¹⁴ Däremot kunde det inte uteslutas att motivet att bekämpa spelberoende kunde anses omfattas av målsättningen att skydda folkhälsan och att det på så sätt skulle kunna motivera inskränkningen. De italienska reglerna var dock inte konstruerade på ett sätt som säkerställde detta mål, eftersom de inhemska spelvinster var skattefria. Reglerna där en skillnad gjordes mellan utländska och inhemska spelvinster i beskattningshänseende utgjorde därför ett förbjudet hinder enligt EU-domstolen.

Efter EU-domstolens dom i mål *Lindman*¹⁵ har den svenska lagstiftningen ändrats. Numera gäller enligt huvudregeln i 42:25 IL att utländska lotterivinster är skattepliktiga i Sverige om vinsten överstiger 100 kr och inte är undantagen enligt 8:3 IL. Enligt 8:3 IL är, något förenklat, såväl svenska lotterivinster som vinster som uppkommer när lotteriet har anordnats av en stat inom EES undantagna från beskattning. Det sagda torde innebära att någon skillnad i beskattning mellan svenska lotterier och lotterier som omfattas av de fria rörligheterna inom EU och EES inte görs. Däremot särbehandlas de lotterier som anordnas av stater utanför EES-området. I *Blanco och Fabretti*-målet var det den fria rörligheten för tjänster som var tillämplig och svensk lagstiftning torde vara förenlig med densamma. Om däremot den fria rörligheten för kapital är tillämplig kan frågan problematiseras ytterligare, eftersom denna frihet även omfattar tredje land.¹⁶

Dom i målet *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*¹⁷ finns i skrivande stund endast tillgänglig på rättegångsspråket. Målet avser förenligheten av en speciell skatteflyktslagstiftning med den fria rör-

14 Därtill kan noteras att det finns ett direktiv för att motverka penningtvätt inom EU, direktiv 2005/60.

15 Dom *Lindman*, C-42/02, EU:C:2003:613.

16 Se vidare Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, Studentlitteratur 2014 s. 99 f.

17 Dom *European Commission v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, C-112/14, EU:C:2014. Målet avgjordes av domstolens åttonde avdelning den 13 november 2014.

ligheten för kapital i både EUF-fördraget och i EES-avtalet. Reglerna omfattade skattskyldiga med ett innehav överstigande 10 procent av aktierna i den brittiska motsvarigheten till svenska fåmansföretag.¹⁸ Innebörden av reglerna var att skattskyldighet inträdde vid olika tidpunkter för vissa kapitalvinster som tillkom fåmansföretaget. För det fall fåmansföretaget hade hemvist utanför Storbritannien fördelades den beskattningsbara kapitalvinsten på aktieägare hemmahörande i Storbritannien redan när vinsten realiserades av fåmansföretaget. Var fåmansföretaget i stället hemmahörande i Storbritannien fördelades den beskattningsbara vinsten på aktieägarna vid en senare tidpunkt, nämligen då inkomsten distribuerats till aktieägarna. EU-domstolen konstaterade att reglerna innebar en negativ särbehandling och hade en hindrande effekt på den fria rörligheten för kapital.¹⁹

EU-domstolen prövade därefter om lagstiftningen kunde rättfärdigas. I enlighet med tidigare praxis konstaterades att behovet av att motverka skatteundandragande utgjorde en rättfärdigandegrund men med kravet att reglerna i så fall måste vara specifikt riktade mot konstlade upplägg som iscensatts för att kringgå den nationella lagstiftningen. Eftersom reglerna inte endast tillämpades i förhållande till rent konstlade upplägg var EU-domstolens slutsats att lagstiftningen var alltför långtgående i förhållande till sitt syfte.²⁰ Dessutom uppmärksammade EU-domstolen att reglerna inte möjliggjorde för den skattskyldige att visa att de aktuella transaktionerna företagits av affärsmässiga skäl. Den brittiska lagstiftningen var således oförenlig med den fria rörligheten för kapital i såväl EUF-fördraget som i EES-avtalet. Hur EU-domstolens bedömning av nationella skatteflyktsregler går till är en fråga av central betydelse för medlemsstaternas lagstiftare, inte minst i ljuset av införandet av en generell skatteflyktsregel i moder/dotterbolagsdirektivet.²¹

I målet *Kommissionen mot Spanien*²² prövades huvudsakligen frågan om kravet för vissa utländska subjekt att ha ett skatteombud med hemvist i Spanien för att få tillhandahålla tjänster i Spanien stred mot den fria rörligheten för tjänster. De utländska subjekten som nämns i domen var dels

18 Eng. *close company*.

19 Se punkterna 19–20 i domen.

20 Punkt 28 i domen.

21 ECOFIN 9 december 2014.

22 Dom *Kommissionen mot Spanien*, C-678/11, EU:C:2014:2434. Målet avgjordes av domstolens femte avdelning den 11 december 2014.

pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater som erbjöd tjänstepensioner i landet, dels försäkringsföretag som var verksamma i Spanien med stöd av den fria rörligheten. Att kravet på skatteombud utgör en inskränkning bestreds inte av Spanien och frågan i målet var primärt om inskränkningen kunde motiveras. Spanien hävdade att kravet var motiverat eftersom det var nödvändigt för att upprätthålla en effektiv skattekontroll och att förhindra skatteundandragande. Vidare ansåg medlemsstaten att åtgärden inte gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå dessa mål av allmänintresse. EU-domstolen delade inte Spaniens uppfattning i alla dessa delar. Inledningsvis godtogs dock argumentet om en effektiv skattekontroll på så sätt att EU-domstolen erkände att skyldigheten, som uppfylldes av skatteombudet, nämligen att lämna uppgifter, innehålla och i förskott betala in skatt till statskassan, var ägnade att säkerställa en effektiv uppbörd. Däremot ansågs inte bestämmelsen nödvändig mot bakgrund av de direktiv som finns på området.²³ Mindre ingripande åtgärder skulle exempelvis kunna vara att de i utlandet etablerade pensionsfonderna och tjänsteföretagen själva betalade in den aktuella skatten mm. EU-domstolen menade att det åtminstone borde vara valfritt att utifrån vad som är mest ekonomiskt fördelaktigt för den skattskyldige att välja att själv utföra uppgifterna eller att utse ett skatteombud. Den spanska regeln uppfyllde således inte kravet på nödvändighet.

Här kan en koppling göras till tidigare praxis rörande frågan om en hindrande regel kan rättfärdigas, och dessutom ses som proportionerlig, om den görs valfri.²⁴ Frågan är komplex och praxis inte fullt klagörande. Problematiken kan bli relevant i förhållande till den valfrihet som är införd i 4 § SINK och vars EU-förenlighet torde komma att bedömas i det vid EU-domstolen anhängiggjorda målet *Hirvonen*.²⁵ Utgången i målet *Kommissionen mot Spanien* stämmer väl överens med tidigare praxis avseende frågan om möjligheten att utse skatteombud.²⁶

I *Kommissionen mot Spanien* prövades även frågan om skatteombud prövades även i förhållande till artikel 36 EES-avtalet. Eftersom de ovan

23 Se exempelvis direktiv 77/799 och direktiv 2008/55.

24 Liknande resonemang fördes i domarna *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785 punkterna 69–73, *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148 och *Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117. Om valfrihetens betydelse i ett liknande mål, se *Kommissionen mot Portugal*, C-267/09, EU:C:2011:273 punkt 47.

25 Mål *Hirvonen*, C-632/13 (pågående).

26 Se dom *Kommissionen mot Portugal* i fotnoten ovan.

nämnda direktiven inte är tillämpliga i stater utanför EU ansågs de spanska reglerna gå att rättfärdiga i förhållande till sådana stater. Även denna del i domen stämmer väl med tidigare meddelad praxis på området.²⁷

Den 18 december 2014 meddelade EU-domstolen tre mål rörande direkt beskattning. Två av dessa mål gällde skatteregler utformade med syftet att bevara det nederländska kulturarvet. I mål X²⁸ var frågan om nederländska regler om avdragsrätt för kostnader för bevarandet av nederländska kulturminnen, var förenliga med etableringsfriheten.²⁹ En nederländsk medborgare, obegränsat skattskyldig i Nederländerna, bodde i en belgisk fastighet (ett slott) som enligt belgisk lagstiftning klassificerades som byggnadsminne. På grund av att fastigheten inte var belägen i Nederländerna utan i Belgien medgavs inte avdragsrätt enligt nederländska regler. EU-domstolen konstaterade att de nederländska reglerna utgjorde ett hinder eftersom det avgörande var huruvida fastigheten var belägen inom landet eller ej.³⁰ Personer med hemvist i Nederländerna och personer med hemvist i Belgien ansågs inte vara i jämförbara situationer ifråga om den nederländska lagstiftningen. Således var begränsningen i avdragsrätt förenlig med etableringsfriheten eftersom det ej var fråga om jämförbara situationer. Att bevara och slå vakt om Nederländernas kulturarv motiverade således begränsningen i avdragsrätt. Vi finner utfallet i målet rimligt mot bakgrund av lagstiftningens syfte men konstaterar att EU-domstolens resonemang ifråga om förekomsten av hinder och jämförbara situationer inte följer den systematik som vanligtvis tillämpas.

I mål Q³¹ prövades nederländska regler om gåvoskatt. I syfte att bevara nationella fastigheter med naturvärden, vilket innebar ett skydd för det nederländska kulturarvet och det historiska arvet, undantogs dessa fastigheter (lantgods) från gåvobeskattnings. Om gåvoskatt utgick på dessa (i lagen definierade godsens) skulle de sannolikt behöva styckas och säljas för att skatten skulle kunna betalas. Enligt de nederländska reglerna un-

27 Se exempelvis dom *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, *Kommissionen mot Italien*, C-540/07, EU:C:2009:717, *Cejie, K., Uflyttning av kapitalökningar*, 2010 s. 360–363. För en avvikelse i praxis, se *Kommissionen mot Portugal*, C-493/09, EU:C:2011:635 och *Cejie, K. & Hilling, M., EU-domstolens domar*, SN 2012 s. 414–416.

28 Dom *Staatssecretaris van Financiën mot X*, C-87/13, EU:C:2014:2459. Dom meddelades den 18 december 2014 av domstolens andra avdelning.

29 Byggnadsminne som ägaren använder som bostad.

30 Se punkt 25 i domen.

31 Dom *Staatssecretaris van Economische Zaken, Staatssecretaris van Financiën mot Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460. Dom meddelades den 18 december 2014 av domstolens andra avdelning.

dantogs endast lantgods belägna i Nederländerna från gåvoskatten. Att gåvobeskatta motsvarande lantegendomar i andra medlemsstater utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten för kapital. En person som önskade överlåta en liknande fastighet med byggnadsminnen³² belägen i en annan medlemsstat bedömdes dock inte befinna sig i en objektivt jämförbar situation med den som överlät det nederländska lantgodset, eftersom syftet med skattefördelen var att säkerställa det nationella kulturarvet. Hindret kunde därför inte ses som förbjudet. Därefter gjorde EU-domstolen en koppling till X-målet, som meddelades samma dag (se ovan), och uttalade att om den skattskyldige kunde visa att han hade en lantegendom som ingick i det nederländska kulturarvet, men var belägen utanför Nederländerna, så borde egendomen också omfattas av undantaget. Eftersom Sverige numer inte har några gåvo- eller arvsskatteregler synes målet Q sakna direkt betydelse för svenskt vidkommande.

I målet *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*³³ prövades än en gång möjligheten för medlemsstaterna att begränsa skyldigheten att återbetala felaktigt uttagen skatt, dvs. ett skatteuttag som visat sig strida mot den fria rörligheten för kapital.³⁴ I målet ansågs en brittisk regel som med retroaktiv verkan begränsade preskriptionstiden för återbetalning (restitution) strida mot artikel 4(3) EUF och de där stadgade principerna om effektivitet³⁵ och berättigade förväntningar³⁶.

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

Docent Maria Hilling är lektor i skatterätt med internationell inriktning vid Juridiska fakulteten, Lunds universitet.

32 En sådan klassificering görs enligt respektive medlemsstats nationella lagstiftning.

33 Dom *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*, C-640/13, EU:C:2014:2457. Dom meddelades av domstolens första avdelning den 18 december 2014. Domen finns i skrivande stund endast tillgänglig på rättegångsspråken.

34 Se exempelvis Cejje, K., *Skattenytt internationellt*, SN 2011 s. 831–835 och Ståhl, Persson Österman, R., Hilling, M., Öberg, J., *EU-skatterätt*, 2011 s. 58–63 för en översikt över ämnet.

35 Se särskilt punkterna 31–37 i domen.

36 Se särskilt punkterna 38–40 i domen.