

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 Skattenytts årliga rättsfallsnummer (nummer 6).

Under perioden augusti–september år 2015 har EU-domstolen meddelat tre domar som rör inkomstbeskattning och EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet. En av dessa domar, *Familienprivatstiftung Eisenstadt*², kommenteras i Skattenytt nummer 6/2016.

De förenade målen *Miljoen m.fl.*³ gällde huruvida nederländska regler om skatt på utdelning hindrade kapitalets fria rörlighet. I två av situationerna rörde det utdelning som mottogs av nederländska medborgare med hemvist i Belgien och i den tredje situationen var mottagaren ett bolag hemmahörande i Frankrike. Trots att det redan finns omfattande rättspraxis avseende såväl kapitalets fria rörlighet som källskatteuttag i situationer som inte omfattas av moder/dotterbolagsdirektivet⁴ finner vi domen i *Miljoen m.fl.* av betydande intresse.⁵ Anledningen till detta är att domen relativt utförligt behandlar de omständigheter som ska beaktas vid

1 Mål som rör statsstöd omfattas dock inte.

2 Mål *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612. Målet avgjordes av EU-domstolens femte avdelning den 17 september 2015.

3 Mål *J.B.G.T. Miljoen (C-10/14)*, *X (C-14/14)*, *Société Générale SA (C-17/14) mot Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2015:608. Målen avgjordes av EU-domstolens tredje avdelning den 17 september 2015.

4 För utdelningsmottagare inom EU aktualiseras detta när moder/dotterbolagsdirektivet inte är tillämpligt eftersom utdelning inom direktivets tillämpningsområde inte får källstatsbeskattas. Se exempelvis Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatterätt, 2011 s. 111 med praxishänvisningar.

5 Se exempelvis mål *ACT Group*, C-374/04, EU:C:2006:773, mål *Denkavit*, C-170/05, EU:C:2006:783, mål *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, mål *Kommissionen mot Nederländerna*, C-521/07, EU:C:2009:360, mål *Aberdeen*, C-303/07, EU:C:2009:377 och de förenade målen *Santander m.fl.* C-338/11, EU:C:2012:286.

källskatteuttag på utdelning för att avgöra om skattebördan för skattebetalare med hemvist i landet och skattebetalare utan hemvist i landet är likartade.

De nederländska reglerna innebar att källskatt på utdelning togs ut med samma schablonmässiga skattesats för både aktieägare med hemvist i landet och aktieägare med hemvist utanför Nederländerna. För de sistnämnda var det en slutlig skatt, men för de förstnämnda aktieägarna avräknades utdelningsskatten från inkomstskatten eller bolagsskatten.⁶ För aktieägare hemmahörande i Nederländerna var källskatten på utdelning således att se som en förskottsskatt för det efterföljande uttaget av inkomst- eller bolagsskatt.

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att det var upp till den nationella domstolen att i sak utreda om den nationella lagstiftningen innebar en tyngre skattebörd för aktieägare hemmahörande utanför Nederländerna i jämförelse med aktieägare hemmahörande i Nederländerna. EU-domstolen begränsade därför sina domskäl till att identifiera omständigheter som kan beaktas för att jämföra skattebördan i de olika situationerna. I syfte att jämföra den slutliga skattebördan för *fysiska personer* som mottog utdelning med respektive utan hemvist i Nederländerna konstaterade EU-domstolen att det är kalenderår som ska användas vid jämförelsen. Motiveringen var att den nederländska lagen utgick från kalenderår.⁷ I fråga om utdelningarna som mottagits under nämnda period skulle beaktas sammantagna eller var för sig, i jämförelsen av den slutliga skattebördan, fann EU-domstolen att dessa skulle beaktas sammantaget. Även detta med hänvisning till den nederländska lagen.⁸ Även det grundavdrag som föreskrevs i lagen skulle beaktas vid jämförelsen, eftersom av-

6 För en utförlig redogörelse av de nederländska reglerna, se Kemmeren, E., *The Netherlands: What Are the Right Comparators under Article 63 TFEU When Assessing a Dividend Withholding tax Refund Claim? Cases C-10/14 (Miljoen), C-14/14 (X), and C-17/14 (Société Générale)*, i Lang, M. et al. (eds.), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014*, Linde Verlag 2015 s. 121–168.

7 Punkt 51 i domen.

8 Punkt 52 i domen.

draget inte utgjorde en sådan individuell fördel som är kopplad till skattebetalarens personliga situation.⁹

För att jämföra den slutliga skattebördan för *bolag* hemmahörande inom respektive utanför Nederländerna uttalade EU-domstolen att endast kostnader som har ett direkt samband med själva erhållandet av utdelningarna ska beaktas.¹⁰ Ett sådant samband föreligger endast för kostnader som kan härledas direkt till ett belopp som erlagts i samband med en värdepapperstransaktion.

I likhet med fast praxis uttalade EU-domstolen att för det fall den nationella domstolen skulle komma att finna att den nederländska lagstiftningen innebär att skattebetalare utan hemvist i Nederländerna får en tyngre skattebörda än skattebetalare hemmahörande i landet, utgör reglerna en restriktion för kapitalets fria rörlighet. Om så skulle bli fallet prövade EU-domstolen därefter huruvida restriktionen skulle kunna motiveras med stöd av artikel 65 FEUF. Denna prövning innefattade att avgöra om skillnaden i behandling som den nederländska regleringen potentiellt sätt innebar avsåg situationer som inte var objektivt jämförbara. Tre regeringar, inklusive Sveriges, argumenterade för att situationerna avseende beskattningen av utdelningar till personer inom och utom landet inte var objektivt jämförbara.¹¹ Helt i linje med tidigare rättspraxis förklarade EU-domstolen att från den tidpunkt då en medlemsstat föreskriver att inte endast skattebetalare med hemvist i landet utan även skattebetare med hemvist utomlands ska erlägga inkomstskatt på utdelningar från nationella bolag närmar sig dessa situationer varandra.¹² Följaktligen ansågs situationerna objektivt sett jämförbara.

I detta sammanhang bedömdes även huruvida tillämpliga skatteavtal kunde neutralisera restriktionen. För att så skulle vara fallet krävdes att den skillnad i behandling som det nederländska skatteuttaget innebar fullt ut kompensades genom skatteavtallämpningen, något som

9 Punkt 53 i domen. Det var således inte ett avdrag som enligt den så kallade Schumackerdoktrinen kan vägras utomlands bosatta på grund av att de, med avseende på sådana regler, inte anses befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för personer bosatta i landet, se exempelvis Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., EU-skatterätt, Iustus 2011 s. 123–130 och Berglund, M., Schumackerdoktrinen – i ljuset av nyare rättspraxis och med beaktande av dess inverkan på svensk skatterätt, Uppsala universitet 2014.

10 Punkterna 58–59 i domen.

11 Punkt 66 i domen.

12 Punkt 67 i domen. För tidigare rättspraxis, se t.ex. mål *Denkavit C-170/05*, EU:C:2006:783, punkt 35.

inte var fallet i de bedömda situationerna. En i sammanhanget intressant fråga, vilken tyvärr inte besvarades av EU-domstolen med motiveringen att den var hypotetisk, var om möjligheten till avräkning under kommande år kan innebära att en restriktion anses neutraliserad.¹³ Troligtvis kommer frågan att aktualiseras även i andra mål, varför EU-domstolen torde ha att ta ställning även till denna fråga i framtida rättspraxis. På grund av att några rättfärdigande grunder för att motivera restriktionen inte anförts skedde ingen sådan prövning och EU-domstolen avslutade således sin bedömning i och med att neutraliseringsfrågan var avhandlad.

Domen i de förenade målen *Miljoen m.fl.* är företrädesvis av intresse för hur bedömningar ska genomföras för att avgöra om skattebördan kan anses vara likartad i inhemska och gränsöverskridande situationer.¹⁴ I svensk rätt har frågan exempelvis aktualiserats vad gäller kupongskatt.¹⁵ I synnerhet frågan om avdrag för kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av utdelningarna kan vara av intresse för frågan om källbeskattningen av utländska pensionsfonder i svensk rätt är förenlig med EU-rätten eller inte. Frågan om beskattningen av utländska pensionsfonder enligt kupongskattelagen är anhängiggjord vid EU-domstolen i målet *Pensionenfonds Metaal en Technie*.¹⁶

I det andra målet, mål *Groupe Steria SCA*¹⁷, prövades de franska reglerna om bildandet av skattemässiga enheter. EU-domstolen har redan år 2008 i mål *Papillon*¹⁸ prövat det franska systemet för skattemässig integre-

13 Punkt 88 i domen.

14 EU-domstolens uttalanden i *Miljoen m.fl.* kan jämföras med vad EU-domstolen tidigare uttalat i närliggande fråga, se förenade målen *Santander m.fl.* C-338/11, EU:C:2012:286.

15 Se exempelvis von Bahr, S., Svensk anpassning till unionsrätten, i Hultqvist, A., Melz, P. och Pählsson, R. (red.), Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt, Norstedts 2014, s. 147–158, Sjövall, A., Kommissionen mot Sverige – slaget om avkastningsskatten, SvSKT 2012 s. 451–158, Väljemark, C., Har Sverige rätt att ta ut källskatt på utdelning? SN 2010 s. 24–33, Samuelson, L., Ny fondbeskattning och andra anpassningar till gränsöverskridande fondverksamhet, SN 2012 s. 16–28 och Väljemark, C., Kammarrättsdomar: Återbetalning av kupongskatt till utländska investeringsfonder med stöd av EU-rätten, SN 2012 s. 300–310. Cejje, K., Begäran om förhandsavgörande eller en fördragsbrottstalan: Beskattning av utländska penionsfonder – ett fall för EU-domstolen, SN 2012 s. 850–866 och dens. *The Hirvonen, the Pensioensfonds Metaal en Technie and the X AB v Skatteverket Cases*, i Lang, M. et al. (eds.), *ECJ Recent Developments in Direct Taxation 2014*, Linde Verlag 2015 s. 205–234.

16 Mål *Pensionenfonds Metaal en Technie*, C-252/14 (pågående).

17 Mål *Groupe Steria SCA mot Ministère des Finances et des Comptes publics*, C-386/14, EU:C:2015:524.

18 Mål *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659.

ring och konstaterade då att det inte var förenligt med etableringsfriheten att utesluta möjligheten för ett moderbolag i Frankrike att skapa en skattemässig enhet med ett dotterdotterbolag som också hade sitt säte i Frankrike, pga. av att det mellanliggande dotterbolaget var beläget i en annan stat. Utöver det nyss nämnda målet finns ytterligare en rad med mål från EU-domstolen rörande de olika typerna av koncernbeskattningssystem inom EU.¹⁹ Det, i förhållande till *Groupe Steria SCA*, mest närliggande målet torde vara det nederländska målet *X Holding*²⁰, där EU-domstolen konstaterade att det inte utgjorde ett förbjudet hinder att neka utländska dotterbolag att ingå i en skattemässig enhet (koncern) med moderbolag i Nederländerna. Förmånen att ingå i den skattemässiga enheten var endast avsedd för inhemska moder- och dotterbolag. Även om det nederländska koncernbeskattningssystemet till viss del avviker från det franska²¹ kan *Groupe Steria SCA* i viss mån ses som en vidareutveckling av de frågor som behandlades i *X Holding*. Frågan i nu aktuellt mål är nämligen huruvida de effekter som ett sådant utestängande av utländska dotterbolag från den skattemässiga integreringen (koncernbeskattningen) i likhet med *X Holding* inte heller skulle anses som ett förbjudet hinder.

I det franska systemet som var föremål för prövning i *Groupe Steria SCA* kunde franska moder- och dotterbolag bilda skattemässigt integrerade enheter. En följd av detta var att utdelningar från dotterbolag till moderbolag var helt skattefria inom dessa integrerade enheter, medan 5 procent av utdelningarna från utländska dotterbolag beskattades.²² EU-domstolen fann att den olikbehandling av utdelningar som skedde inom en enhet (skattefria) och utdelningar som härrörde från utländska dotterbolag (skattepliktiga) utgjorde ett hinder. Den nackdel som förelåg till följd av att utländska dotterbolag utestängdes från möjligheten till skatte-

19 Se exempelvis mål *ICI*, C-264/96, EU:C:1998:370, mål *Metallgesellschaft m.fl.*, C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134, mål *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, mål *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, mål *Philips Electronics*, C-18/11, EU:C:2012:532, mål *Felixstowe Dock och Railway Company m.fl.*, C-80/12, EU:C:2014:200, mål *SCA Group Holding m.fl.*, C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758 och mål *kommissionen mot Förenade kungariket*, C-172/13, EU:C:2015:50.

20 Mål *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89.

21 Se Gutmann, D. *Advanced Rulings and State Aid: Investigative Powers of the EU Commission*, i i Lang, M. et al. (eds.), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014*, Linde Verlag 2015, s. 38 f.

22 För en närmare redogörelse över reglerna, som är relativt tekniskt komplicerade, se punkterna 5–10 i domen i mål *Groupe Steria SCA* och Gutmann, D., Linde Verlag 2015 s. 34–35.

integrering kunde göra det mindre attraktivt för moderbolag att etablera sig i andra medlemsstater än Frankrike.²³

Som grund för att rättfärdiga ett sådant hinder mot etableringsfriheten prövade EU-domstolen inledningsvis om moderbolag som ingick i en skattemässig integrerad enhet jämfört med de som inte ingick i en sådan befann sig i icke jämförbara situationer. EU-domstolen fann att så inte var fallet eftersom vinsterna från dotterbolagen kunde bli föremål för ekonomisk dubbelbeskattning eller kedjebeskattnings i båda situationerna.²⁴ I *X Holding* ansågs behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kunna rättfärdiga att utländska dotterbolag uteslöts från den skattemässiga enheten (koncernen). EU-domstolen förtydligar nu att det dock inte innebär att man av *X Holding* kan dra slutsatsen att varje skillnad i behandling som är en följd av detta är förenlig med etableringsfriheten. *X Holding* avsåg endast hemvistvillkoret i en sådan reglering och inte alla följder som en sådan kan tänkas få. I *Groupe Steria SCA* avsåg skillnaden i behandling inkommande utdelningar till moderbolag i Frankrike varför det inte handlade om att bevara någon fördelning av beskattningsrätten. Argumentet kunde således inte tillämpas.²⁵ Inte heller argumentet om behovet av att upprätthålla det aktuella skattesystemets inre sammanhang kunde godtas. Argumentet var förvisso tillämpligt i det tidigare nämnda *Papillon* målet, men i nu aktuellt mål saknades ett direkt samband.²⁶ Avslutningsvis aktualiserades frågan om den skattemässiga fördelen (för bolag inom enheten) var förenlig med artikel 4.2 i moder/dotterbolagsdirektivet och av den anledningen skulle godtas. EU-domstolen accepterade inte heller detta argument utan menade att den möjlighet som gavs i nyss nämnd artikel måste utövas med iakttagande av de grundläggande bestämmelserna i fördraget.²⁷ De franska reglerna befanns mot bakgrund av detta strida mot etableringsfriheten.

23 *Groupe Steria SCA* punkterna 16–20.

24 Vi har fått intrycket av att EU-domstolen på senare tid ibland (även utanför området för den fria rörligheten för kapital) tar upp objektivt jämförbara situationer som en grund för rättfärdigande, se exempelvis dispositionen av domen i nu aktuellt mål punkterna 21–23. Se även Gutmann, D., Linde Verlag 2015 s. 36 och Cejje & Hilling, *Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning*, SN 2014 s. 909 (fotnot 14) med vidarehänvisningar.

25 *Groupe Steria SCA* punkterna 25–29.

26 *Groupe Steria SCA* punkterna 30–36.

27 *Groupe Steria SCA* punkterna 37–39 med vidarehänvisning till bland annat mål *Bosal*, C-168/01, EU:C:2003:479 punkt 26, mål *Keller Holding*, C-471/04, EU:C:2006:143 punkt 45 och mål *FII Group Litigation*, C-446/04: EU:C:2006:774 punkt 46.

Målet kan vara relevant att beakta vid utformandet av koncernbeskattningssystemen inom EU, då gränserna för rättfärdigandegrunden om behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten tydliggörs.

Docent Katia Cejic 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.