

KATIA CEJIE & 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, Inga rättsfall 2014
- A5 Övrigt

A EUF-fördraget

EU-domstolen har, under år 2014, meddelat 20 domar som rör medlemsstaternas inkomstskatteregler i förhållande till EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet.¹ I likhet med trenden under de senaste åren har domarna avseende fri rörlighet för kapital dominerat i antal och det kan noteras att inga domar rörande fri rörlighet för arbetstagare har meddelats. Under rubriken *A5 Övrigt* kommenteras domar som kan vara av betydelse för svensk skatterätt, men vilka inte avser tolkning av EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet utan exempelvis rör restitution i förhållande till de unionsrättsliga principerna om effektivitet och berättigade förväntningar.

Under år 2014 har unionsdomstolarna succesivt introducerat en ny metod för hänvisning till rättspraxis. Denna metod bygger på ECLI, vilken är en europeisk identifikationskod.² I denna sammanställning, av EU-domstolens rättspraxis avseende direkt skatt, används den nya referenstekniken. Det kan även nämnas att under år 2014 har antalet förslag till avgöranden från generaladvokaterna lämnats i färre mål än tidigare, vilket indikerar en förändring i förfarandet vid EU-domstolen.

1 Två av domarna är meddelade av stor avdelning, nämligen *Felixstowe*, C-80/12, EU:C:2014:200 och *Nordea Bank*, C-48/13, EU:C:2014:2087.

2 Rådets slutsatser av den 29 april 2011 om uppmaning att införa European Case Law Identifier (ECLI) och en minimiuppsättning enhetliga metadata för rättspraxis (EUT C 127, 2011, s. 1).

A1 Etableringsfrihet

I detta avsnitt redogörs för sex domar i mål som rör tolkning av EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. För det fall ett mål har involverat fler än en fördragsfrihet anges detta.

Även under år 2014 har EU-domstolen haft att ta ställning till huruvida begränsningar i det brittiska koncernavdragssystemet stod i strid med fördragets bestämmelser om fri rörlighet.³ I syfte att möjliggöra ett optimalt utnyttjande av underskott var det enligt detta system tillåtet för ett bolag att föra över underskott till ett annat bolag som det var anknutet till.⁴ I målet *Felixstowe*⁵ ifrågasattes begränsningen innebärande att någon sådan överlåtelse av underskott inte accepterades när det bolag som utgjorde anknytningen mellan det överlåtande bolaget och det övertagande bolaget hade hemvist i annan medlemsstat. Ytterligare en aspekt var om situationen i unionsrättsligt hänseende blev en annan om anknytningen mellan bolagen gick via tredjeländer.

De brittiska bolagen Felixstowe Dock och Railway Company ville överta underskott från Hutchinson 3G UK Ltd, ett bolag som installerade mobiltelefoninät.⁶ De övertagande bolagen ingick i den så kallade Hutchinson Whampoa-koncernen, vars yttersta moderbolag var Hutchinson Whampoa Ltd, ett bolag med säte i Hongkong. Det senare bolaget ägde indirekt 100 procent av andelarna i Felixstowe Dock and Railway Company. Det överlåtande bolaget Hutchinson 3G UK Ltd var helägt av Hutchinson 3G UK Holdings Ltd. Sistnämnda bolag utgjorde det så kallade konsortiebolaget. Under den aktuella tidsperioden ägdes Hutchinson 3G UK Holdings Ltd av ett konsortium bestående av ett investmentbolag med säte i Luxemburg (50,1 procent), vilket ingick i Hutchinson Whampoa-koncernen, tre andra bolag i samma koncern med säte på Brittiska Jungfruöarna (14,9 procent) och två andra bolag utan någon anknytning till Hutchinson Whampoa-koncernen (20 procent respektive 15 procent). Investmentbolaget utgjorde enligt den brittiska lagstiftningen det så kallade anknytningsbolaget, det vill säga länken mellan konsortiet och koncernen, och var helägt av Hutchinson Europé Telecommunications Sàrl

3 För tidigare rättspraxis, se mål *ICI*, C-264/96, EU:C:1998:370, mål *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763 och mål *Philips Electronics*, C-18/11, EU:C:2012:532.

4 Såväl bolag i koncerner som konsortier omfattades, se punkterna 3–4 i domen.

5 Mål *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd mfl. mot The Commissioners for her Majesty's Revenue & Custom*, C-80/12, EU:C:2014:200. Dom meddelades av stora avdelningen.

6 Benämns i domen de yrkande bolagen.

med säte i Luxemburg. Investmentbolaget och Hutchison Europé Telecommunications Sàrl utgjorde indirekt helägda dotterbolag till Hutchison Whampoa Ltd.⁷

Felixstowe Dock och Railway Company nekades rätten att överta underskott från Hutchinson 3G UK Ltd. Anledningen var att anknytningsbolaget varken hade skatterättslig hemvist i Storbritannien eller bedrev rörelse där via fast driftställe. Frågan var om denna begränsning av rätten till överlåtelse av underskott var i strid med etableringsfriheten.⁸

Det EU-domstolen hade att ta ställning var huruvida kravet på att anknytningsbolaget mellan de två inhemska bolagen också hade hemvist i landet, eller bedrev rörelse där via ett fast driftställe, för att förlustutjämnning skulle medges var förenligt med etableringsfriheten. EU-domstolen konstaterade inledningsvis att underskottsavdrag innebär en skattefördel för de berörda bolagen.⁹ Den brittiska lagstiftningen innebar således en negativ särbehandling eftersom skattefördelen endast medgavs de bolag som hade ett anknytningsbolag med hemvist i landet.¹⁰ Den omständigheten att det inte var de bolag som hade yrkat på rätt till att överta underskotten som fått sin etableringsrätt inskränkt, hade enligt EU-domstolen ingen inverkan på bedömningen.¹¹ Således utgjorde begränsningen ett hinder för etableringsfriheten.

Eftersom Storbritannien inte hade åberopat några tvingande skäl av allmänintresse för att motivera lagstiftningen, förklarade EU-domstolen att det ankom på den hänskjutande domstolen att pröva vilka ändamål som eftersträvades med lagstiftningen. Med syftet att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar påpekade dock EU-domstolen att varken upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna eller syftet att motverka skatteflykt kunde rättfärdiga den aktuella lagstiftningen.¹² Därmed var EU-domstolens slutsats att begränsningen var i strid med etableringsfriheten, något som inte påverkades av det faktum att det yttersta bolaget i koncernen och konsortiet, liksom vissa mellanliggande bolag i ägarkedjan, var etablerade i tredjeland. Avgörande var

7 För ytterligare kopplingar bolagen emellan, se punkt 17 i generaladvokatens yttrande i målet.

8 Artiklarna 49 och 54 FEUF.

9 Se punkt 19 i domen.

10 Se punkt 21 i domen.

11 Se punkterna 22–24 i domen med vidarehänvisning till exempelvis mål *Philips Electronics*, C-18/11, EU:C:2012:532.

12 Se punkterna 28–35 i domen.

i stället att de bolag som kunde åtnjuta den aktuella skattefördelen hade sitt säte inom EU, och således hade en rätt att omfattas av de rättigheter som etableringsfriheten enligt artikel 49 och 54 FEUF garanterar.¹³

Liksom vissa av de tidigare målen rörande det brittiska koncernavdragssystemet är det i *Felixstowe* fråga om överflyttning av underskott inom landet.¹⁴ Målet rör således inte rätten till gränsöverskridande förlustutjämning, vilket torde vara anledningen till att rättfärdigandegrunden bevarandet av fördelningen av beskattningsrätten avfärdades med en påtagligt kortfattad motivering. Domen i målet *Felixstowe* är företrädesvis av intresse för bedömningen av skatteregler som begränsar en skatteförmån för en juridisk person hemmahörande i landet på grund av att det existerar utländska bolag i ägarstrukturen. Av *Felixstowe*-domen framgår att etableringsfriheten med framgång kan åberopas av bolag med säte inom EU som nekas en skatteförmån på sådan grund.

Målet *Bouanich*¹⁵ rör en fransk skatteregel som innebar att de direkta skatter som en skattskyldig person betalade inte fick överstiga en viss procent av vederbörandes inkomster. För det aktuella året var denna gräns satt till 60 procent.¹⁶ Syftet med denna begränsningsregel var att undvika att de direkta skatterna fick en konfiskatorisk karaktär eller medförde en börda för en kategori av skattskyldiga som var överdriven med beaktande av deras skatteförmåga.¹⁷ För det fall skatterna översteg denna gräns skedde återbetalning till den skattskyldige. Enligt begränsningsregeln skulle enbart direkta skatter som betalats i Frankrike beaktas, vilket innebar att den som hade utländska inkomster på vilka de erlagt utländsk skatt, hamnade i en sämre skattemässig situation. Så var fallet för Margaretha Bouanich. Hon hade utdelningsinkomster från ett svenskt aktiebolag, vilka beskattades i Sverige. Enligt skatteavtalet mellan Sverige och Frankrike beaktade hennes hemviststat Frankrike inkomsten, samt medgav avräkning för skatten som erlagts i Sverige.

Utformningen av den franska begränsningsregeln prövades såväl i förhållande till kapitalets fria rörlighet som i förhållande till etableringsfrihe-

13 Se punkterna 37–41 i domen.

14 Se mål C-264/96 *ICI* och mål C-18/11 *Philips Electronics*.

15 Mål *Margaretha Bouanich mot Directeur des services fiscaux de la Drôme*, C-375/12, EU:C:2014:138.

16 Se punkt 3 i domen.

17 Se punkt 67 i domen.

ten. EU-domstolen konstaterade att begränsningsregeln utgjorde en negativ särbehandling, eftersom de skattskyldiga med aktier i franska bolag behandlades mer förmånligt än de med aktier i bolag hemmahörande i andra medlemsstater. Det hinder som begränsningsregeln utgjorde kunde inte rättfärdigas med hänvisning till skattesystemets inre sammanhang eller av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁸ Således stod begränsningsregeln i strid med såväl kapitalets fria rörlighet som etableringsfriheten.

Målet *Nordea Bank*¹⁹ meddelades av stor avdelning och har kommenterats i en fristående artikel i Skattenytt under året.²⁰ Kort kan nämnas att målet rör frågan om en dansk regels förenlighet med etableringsfriheten. Den danska regeln innebar att om en avyttring av ett till ett danskt bolag tillhörande utländskt fast driftställe gjordes till ett utländskt bolag i samma koncern återfördes tidigare års avdragna underskott (hänförliga till det fasta driftstället) till beskattning hos det danska bolaget. Regeln ansågs utgöra en inskränkning av etableringsfriheten som kunde rättfärdigas med stöd av att ett konstlat urholkande av det danska beskattningsunderlaget annars kunde ske. En sådan urholkning påverkade även den fördelning av beskattningsrätten som föreskrevs i det nordiska skatteavtalet. Däremot ansågs regeln inte nödvändig varför den utgjorde ett förbjudet hinder.

I de förenade målen *SCA, X och MSA*²¹ (*SCA m.fl.*) tog EU-domstolen återigen ställning till medlemsstaternas beskattning av koncerner. I målen prövades de nederländska reglernas förenlighet med etableringsfriheten, i situationer där utländska dotterbolag ingick i koncernstrukturen. Frågorna i de nederländska domstolarnas begäran om förhandsbesked ligger i spänningsfältet mellan domstolens tidigare meddelade domar *Papillon*

18 Se punkterna 67–87 i domen.

19 Mål *Nordea Bank Danmark A/S mot Skatteministeriet*, C-48/13, EU:C:2014:2087. Dom meddelades av stora avdelningen.

20 Se Berglund, M., *EU-domstolens avgörande i Nordea Bank*, SN 2014 s. 912–918.

21 Mål *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen mot SCA Group Holding BV* (C-39/13) och mål *X AG, X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH, D1 BV, D2 BV, D3 BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam* (C-40/13) och mål *Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam mot MSA International Holding BV, MSA Nederland BV* (C-41/13), EU:C:2014:1758.

och mål *X Holding*.²² I det senare av dessa mål godtog domstolen den nederländska lagstiftningen om så kallade skattemässiga enheter för bolagsgrupper, vilken innebar att bolag med hemvist i andra medlemsstater inte fick ingå i dessa enheter. I *Papillon* slog domstolen däremot fast att det inte var tillåtet att utesluta dotterdotterbolag från en s.k. skatteintegrering i det franska systemet, om dotterbolaget hade hemvist i en annan medlemsstat.

Enligt den nederländska lagstiftningen som var föremål för prövning i nu aktuella mål kunde endast bolag med hemvist i Nederländerna ingå i den skattemässiga enheten. Vidare kunde under vissa förutsättningar även utländska dotterbolags fasta driftställen ingå i densamma.²³ Däremot var utländska dotterbolags dotterbolag med säte i Nederländerna uteslutna från denna möjlighet. Detsamma gällde systerbolag, vilka hade ett utländskt moderbolag. Dessa systerbolag fick inte bilda en skattemässig enhet, trots att de alla hade hemvist i Nederländerna. En genomgående fråga i samtliga mål var vilken situation som var det korrekta jämförelseobjektet.

I de nationella målen som föranledde mål *SCA* och *MSA*, hade bolagen ansökt om att få bilda skattemässiga enheter med sina nederländska dotterdotterbolag. Mot bakgrund av att mellanliggande dotterbolag var etablerade i Tyskland nekades ett bildande av en sådan enhet.²⁴ De faktiska omständigheterna liknar på detta sätt de som prövades i *Papillon*.

EU-domstolen konstaterade i enlighet med motsvarande prövning i *X Holding* att bildandet av en skattemässig enhet utgör en likviditetsfördel för berörda företag.²⁵ Vidare uttalades att det utgör en särbehandling att endast tillåta skattemässiga enheter när samtliga bolag har hemvist i Nederländerna. EU-domstolen konstaterade att en jämförelse skulle göras med den helt nationella koncernen och inte med en helt nationell koncern där det mellanliggande dotterbolaget hade valt att inte ingå i en skattemässig enhet. I det senare fallet kunde, precis som i de gränsöverskridande koncernstrukturerna, någon skattemässig enhet inte bildas. Domstolen menade, i likhet med resonemang förda i *Papillon*, att eftersom det i den förra situationen fanns en valmöjlighet för bolagen att ingå eller inte,

22 Mål *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659 och mål *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89.

23 Se de förenade målen *SCA*, *X* och *MSA*, C-39/13–41/13, EU:C:2014:1758 punkt 4.

24 I mål *SCA* handlade det även om dotterdotterdotter bolag, där två mellanliggande bolag var tyska. Detta påverkade inte EU-domstolens bedömning, se punkt 4 jämfört med punkt 26 i domen.

25 Se mål *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89 punkterna 18–19.

medan det i den senare situationen inte fanns någon sådan valmöjlighet – att dessa situationer inte var jämförbara.²⁶ Den objektivt jämförbara situationen var därför den rent nationella koncernen, där skattemässiga enheter kunde bildas.²⁷ En inskränkning ansågs därmed föreligga, eftersom de koncerner som hade dotterbolag med hemvist i utlandet uteslöts från systemet.

De nederländska domstolarna önskade mot bakgrund av detta få svar på om inskränkningen kunde rättfärdigas med stöd av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och förhindrandet av dubbla förlustavdrag (unilateralt och bilateralt). I rättsfallet *Papillon* ansågs de snarlika franska reglerna kunna rättfärdigas med stöd av skattesystemets inre sammanhang, men ansågs inte vara proportionerliga varför de utgjorde ett förbjudet hinder. EU-domstolen konstaterade dock att de franska reglerna som prövades i *Papillon* och de nu aktuella nederländska reglerna skiljde sig åt på en väsentlig punkt, nämligen *hur* den skattemässiga neutraliseringen/konsolideringen/integreringen mellan bolagen skedde. I den nederländska lagstiftningen saknades ett direkt samband.²⁸ Skillnaderna i bedömning som gjordes i de nu aktuella målen och i *Papillon* visar på vikten av att noga studera de nationella lösningarna på de gemensamma problemen.

När det gällde den andra åberopade grunden för rättfärdigande (att förhindra dubbla förlustavdrag) konstaterade domstolen kort att ändmålet med systemet för skattemässiga enheter inte var att förhindra skatteflykt med målsättning att bekämpa helt konstlade upplägg. EU-domstolens svar på den ställda frågan är intressant. Att förhindra skatteflykt och att förhindra dubbla förlustavdrag brukar ofta klassificeras som två olika grunder för rättfärdigande.²⁹ Det har dock i doktrin under en längre period diskuterats huruvida de olika rättfärdigandeargumenterna i praktiken utgör ett eller flera.³⁰ EU-domstolens bedömning av rättfärdigande frågan

26 Se punkt 25 i domen och punkterna 21–22 i mål *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659.

27 Mål C-39/13–41/13 *SCA, X och MSA*, punkterna 30–31.

28 Se punkterna 36–40 i målet.

29 Se fotnot 31 nedan. Det kan vidare noteras att generaladvokat Kokott i sitt förslag till avgörande diskuterar argumentet om att förhindra att förluster beaktas två gånger (punkterna 47–57), även om det aldrig hitintills har accepterats av EU-domstolen som ensam grund (vilket hon även påtalar). Jämför exempelvis mål *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763.

30 Se exempelvis Terra, B. & Wattel, P., *European Tax Law*, Kluwer 2012 s. 895 och även i viss mån generaladvokat Kokott i exempelvis förslag till avgörande i mål *Nordea Bank Danmark A/S*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkterna 29–65. Se även Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling,

i målet kan ses som ett tecken på att argumenten flutit samman, samtidigt som exempelvis rättfärdigandeprövningen i den relativt nyligen meddelade domen i mål *K* talar i motsatt riktning.³¹ Något entydigt svar på denna fråga går inte att få utifrån EU-domstolens rättspraxis i dagsläget.

De faktiska omständigheterna i målet liknar, som nämnts ovan, *Papillon* och utgången kan anses vara densamma, det vill säga att det inte är tillåtet att utesluta dotterdotterbolag från en skattemässig enhet/integration endast av den anledningen att det finns ett utländskt dotterbolag mellan det inhemska moderbolaget och dotterdotterbolaget. Mot bakgrund av att de regeltekniska utformningarna skiljer sig åt i de franska och nederländska systemen, är domstolens resonemang olika i domarna. De nu aktuella målen går dessutom ett steg längre än det tidigare nederländska målet *X Holding* på så sätt att frågan nu besvaras huruvida de följer som uppkommer på grund av att det utländska dotterbolaget inte får vara med i den skattemässiga enheten prövas mot etableringsfriheten. Att utesluta dess dotterdotterbolag med hemvist i landet utgör ett förbjudet hinder enligt EU-domstolen.

Den andra delfrågan i de förenade målen var om det utgjorde ett förbjudet hinder mot den fria etableringsrätten att neka ett flertal nederländska systerbolag att bilda en skattemässig enhet med stöd av att deras gemensamma moderbolag hade hemvist i en annan medlemsstat. Denna delfråga hade sin grund i det nationella mål som föranledde frågeställningen i mål *X*. Domstolen konstaterade på motsvarande sätt som i de två målen ovan att det utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten som inte kunde motiveras.³²

Den svenska lösningen på koncernproblematiken, vilken har ett lik-

M. och Öberg, J., *EU-skatte rätt*, Iustus 2011 s. 152–166, Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, Studentlitteratur 2012 s. 353–377, Terra, B. & Wattel, P., *European Tax Law*, Kluwer 2012 s. 931–937, Helminen, M., *EU Tax – Law Direct Taxation*, IBFD 2013 s. 130–147 och Cejje, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, Uppsala universitet 2010 s. 347–431.

31 Mål *K*, C-322/11, EU:C:2013:716. Se exempelvis Cejje, K. & Hilling, M., *EU-domstolens domar*, Skattenytt 2014 s. 442–445.

32 En teoretiskt intressant aspekt på domen är att domstolen diskuterar huruvida en rent nationell situation är objektivt jämförbar med den gränsöverskridande som ett led i huruvida inskränkningen kunde anses motiverad. Se de förenade målen 39/13–41/13 *SCA, X och MSA*, punkterna 28–31 och än tydligare i punkterna 50–52. Att jämförbarhetsprövningen ibland görs inom ramen för rättfärdigandeprövningen och ibland inte alls förespråkas av generaladvokat Kokott i förslag till avgörande i mål *Nordea Bank Danmark A/S*, C-48/11, EU:C:2014:2087, punkterna 21–28.

nande syfte som de nederländska reglerna om skattemässiga enheter, är reglerna om koncernbidrag i 35 kapitlet IL. De svenska koncernbidragsreglerna är dock utformade på ett annat sätt än de nederländska. Mot bakgrund av tidigare praxis såväl som genom införandet av 35 kap. 2 a § IL är vår slutsats att koncernbidrag skulle kunna ges i de nu prövade situationerna utifrån en svensk kontext. Det innebär att ett koncernbidrag skulle kunna ges dels från ett svenskt moderbolag till ett svenskt dotterdotterbolag trots att mellanliggande dotterbolag är utländskt, dels mellan flera svenska systerbolag, trots att moderbolaget är utländskt.³³

Det kan även noteras att motsvarande situationer har prövats av HFD i äldre praxis i situationer där en tolkning och tillämpning av ingångna skatteavtals icke-diskrimineringsartiklar har lett till samma resultat.³⁴ Med stöd av praxis bör därför motsvarande gälla även om de utländska bolagen har hemvist i länder som inte är medlemmar av EES men då det finns en artikel om icke-diskriminering i aktuellt skatteavtal mellan Sverige och den andra staten. Vår slutsats är att de svenska reglerna får anses EU-förenliga i denna del.

I mål X³⁵ var frågan om nederländska regler om avdragsrätt för kostnader för bevarandet av nederländska kulturminnen var förenliga med etableringsfriheten.³⁶ 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.³⁷ 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 Ne-

33 Se 35 kap. 2 a § IL samt mål X AB och Y AB, C-200/98, EU:C:1999:566 och RÅ 2000 ref. 17.

34 Se exempelvis RÅ 1993 ref. 91 I (mellanliggande utländskt dotterbolag) och RÅ 1996 ref. 69 (tyskt moderbolag till svenska systerbolag).

35 *Staatssecretaris van Financiën mot X*, C-87/13, EU:C:2014:2459. Se även mål Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, som kommenteras under rubriken A2.

36 Byggnadsminne som ägaren använder som bostad.

37 Se punkt 25 i domen.

derländernas kulturarv motiverade således begränsningen i avdragsrätt. Vi finner utgången i målet rimlig 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 **C-385/12 Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.** (*denna text har skrivits av Martin Jacobsson*) var fråga om ungerska bestämmelser om progressiv skattesats för ”sammanlänkade” bolag var i överensstämmelse med principen om etableringsfrihet i artikel 49 FEUF och likabehandlingsprincipen i artikel 54 FEUF.

Hervis drev sportbutiker i Ungern och var dotterbolag till bolag med säte i annan medlemsstat än Ungern. Enligt ungerska bestämmelser var Hervis skyldig att, i proportion till egen omsättning, erlagga en särskild skatt gällandes för bl.a. för detaljhandel enligt en progressiv skatteskala som beräknades på koncernens totala omsättning i Ungern. Progressiviteten innebar att den genomsnittliga skattesatsen blev mycket högre jämfört med om beskattningsunderlaget endast hade utgjorts av omsättningen i Hervis egna butiker, vilket var fallet för de flesta av Hervis konkurrenter som inte ingick i någon koncern.

EU-domstolen fann att de ungerska bestämmelserna till sin utformning framstod som objektiva och inte var direkt diskriminerade eftersom den särskilda skatten för detaljhandel i butik togs ut enligt identiska villkor för samtliga bolag som bedrev denna verksamhet i Ungern.

Domstolen fann dock att om det visar sig att den högsta skattesatsen i de flesta fall kommer att bli tillämplig för bolag som har sitt säte i andra medlemsstater så utgör bestämmelserna en indirekt diskriminering som är grundad på bolagens säte.

Enligt fast rättspraxis är sådan diskriminering tillåten endast om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse samt då inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål. Något sådant skäl hade i målet inte åberopats. Då de aktuella bestämmelserna införts i syfte att återställa budgetbalansen i Ungern uttalade domstolen, med hänvisning till fastslagen praxis, att varken skyddet för landets ekonomi eller återupprättande av budgetbalansen genom en ökning av skatteintäkterna kan åberopas som skäl för en sådan diskriminering.

Målet visar att även sådana bestämmelser som till sin ordalydelse be-

döms vara objektiva och således neutrala kan anses diskriminerande om detta blir den faktiska effekten när bestämmelserna tillämpas.

A2 Fri rörlighet för kapital

Mål *DMC*³⁸ kan ses som ytterligare ett mål i den långa raden av utflyttningsbeskattningsmål avseende beskattning av orealiserade värdeökningar för bolag. Domen har analyserats ingående i andra sammanhang och här följer en kort sammanfattning av målet och dess implikationer för svensk rätt.³⁹ Omständigheterna i *DMC*-målet är relativt komplicerade. Något förenklat innebar de tyska reglerna att andelar i ett tyskt kommanditbolag som tillskötts ett kapitalbolag med säte i utlandet åsattes ett uppskattat värde (i stället för det bokförda värdet). Detta innebar en omedelbar beskattning av de orealiserade värdeökningar som genererats i Tyskland. Orsaken till detta var att de tillskjutande bolagen inte längre var obegränsat skattskyldiga i Tyskland, eftersom det tillskjutna kommanditbolaget upplöstes. Eftersom omvandlingen av andelar i kommanditbolaget till andelar i ett kapitalbolag ledde till omedelbar beskattning, medan beskattning i andra fall skedde först vid realisation ansågs en likviditetsmässig nackdel föreligga.⁴⁰ EU-domstolen konstaterade därför att en restriktion mot EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital förelåg.⁴¹ Att en restriktion föreligger när en omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar sker i samband med att den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i ett land stämmer väl överens med domstolens praxis rörande andra utflyttningskatter av liknande slag.⁴²

Tyskland sökte motivera restriktionen med argumentet att reglerna syftade till att i enlighet med territorialitetsprincipen säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.⁴³ Pre-

38 *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20.

39 Se Cejje, K., *Anstånd med betalning av utflyttningskatter – har rättsläget klarnat?* SN 2014 s. 295–308. I nu nämnd artikel analyseras även domen i förhållande till de svenska reglerna om anstånd vid uttagsbeskattning.

40 Se punkt 40 i domen om de likviditetsmässiga nackdelarna.

41 Se punkterna 1–43 i domen med särskilt fokus på punkterna 28–38 för en prövning av tillämplig fördragsfrihet.

42 Se Cejje, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010 s. 302–310, Cejje, K., *Utflyttning av bolag*, SvSKT 2012 s. 169–170 och mål *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785 punkt 41, mål *Kommissionen mot Portugal*, C-38/10, EU:C:2012:521 punkt 31 och mål *Kommissionen mot Danmark*, C-261/11, EU:C:2013:480 punkt 29.

43 Tyskland uttövade sin beskattningsrätt på värdeökningar som uppstått i Tyskland, men som

cis som i andra utflyttningsbeskattningsmål av liknande karaktär, fann EU-domstolen att argumentet kunde tillämpas i nu aktuell situation och att medlemsstaterna har rätt att beskatta orealiserade värdeökningar som uppkommer inom deras territorium. Domstolen menade vidare att medlemsstaterna har rätt att använda sig av en annan beskattningsgrundande händelse än den faktiska realisationen när de beskattar dessa värdeökningar.⁴⁴ Vad EU-domstolen avser med ”beskattningsgrundande händelse” får anses oklart.⁴⁵ Det sagda innebar att argumentet om att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten i princip kunde motivera en omedelbar beskattning av orealiserade tillgångar i det fall då det saknades möjlighet för landet att beskatta dessa när tillgångarna senare realiserades. Även i denna del kan det noteras att EU-domstolen följer den argumentationslinje som utstakats i tidigare praxis.⁴⁶

Därefter diskuterade EU-domstolen huruvida en sådan beskattning gick utöver vad som kunde anses som nödvändig för att uppnå ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater, särskilt med hänsyn till de metoder för uppbörd som användes i den tyska lagstiftningen. Inledningsvis följer EU-domstolen sin tidigare rättspraxis avseende utflyttningsbeskattning av bolag⁴⁷ och erinrar om att det är proportionerligt att beräkna skatten vid den tidpunkt som beskattningsrätten upphör (omvandlingen i det nu aktuella fallet). Detsamma gäller uppbörden.⁴⁸ I de tyska reglerna gavs den skattskyldige en möjlighet att välja mellan att betala skatten omedelbart och att räntefritt dela upp och betala den över fem år. I nu aktuellt mål kan sägas att

staten efter den kombinerade verkan av omvandlingen av de underliggande tillgångarna och tillämpningen av ett skatteavtal saknade möjlighet att beskatta vid den faktiska realisationen.

- 44 Se punkt 53 i domen jämfört med punkt 37 i mål *Kommissionen mot Danmark*, C-261/11, EU:C:2013:480. I aktuellt mål förelåg vissa oklarheter huruvida Tyskland de facto saknade möjlighet att beskatta de aktuella värdeökningarna när de realiserades. Eventuellt kunde dessa beaktas vid beräkningen av den inkomstskatt som det övertagande kapitalbolaget skulle betala i Tyskland. EU-domstolen lämnade denna fråga till den nationella domstolen att utreda vidare och avgöra (se punkterna 54–58 i domen).
- 45 Se Cejje, K., *Anstånd med betalning av utflyttningskatter – har rättsläget klarnat?* SN 2014 s. 300 f. och 302 f.
- 46 Se företrädesvis mål *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785 och Cejje, K., *Utflyttning av bolag*, SvSkT 2012 s. 169–170.
- 47 Se Cejje, K., *Utflyttning av bolag*, SvSkT 2012 s. 169–177 för en analys mellan skillnaderna mellan utflyttningsbeskattning av bolag och av individer.
- 48 Se t.ex. mål *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785 punkt 73, *Kommissionen mot Portugal*, C-38/10, EU:C:2012:521 punkterna 31–32.

EU-domstolen utvecklar detta anstånds-förfarande ytterligare. I punkt 62 uttalades:

”Med hänsyn till att risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras ökar ju mer tid som förflyter, utgör i detta sammanhang uppdelningen på fem år av betalningen av den skatt som ska erläggas innan de orealiserade värdeökningarna verkligen realiserats ett ändamålsenligt och proportionerligt sätt att uppnå ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.”

EU-domstolen slog således fast att det tyska systemet där den skattskyldige fick välja att betala skatten omedelbart eller genom en uppdelning på fem år var proportionerligt. Avslutningsvis kommenterade EU-domstolen möjligheten för medlemsstaterna att kräva ställande av säkerhet när de beviljar uppskov med betalningen av skatten.⁴⁹ EU-domstolen vidareutvecklade sina tidigare uttalanden från *National Grid Indus*-målet och uttalade att en riskbedömning måste komma till stånd för att medlemsstaten ska kunna ställa krav på säkerhet.

DMC-domen är, som antytts ovan, av direkt relevans för de svenska reglerna om anstånd med betalning av skatt.⁵⁰ En betydelsefull fråga vid bedömningen av om de svenska anståndsreglerna är förenliga med EU-rätten är om kravet på successiv återföring är en proportionerlig åtgärd och vilken vikt som kan fästas vid uttrycket ”i detta sammanhang” i punkt 62 i domen. Det kan noteras att flera EU medlemsstater har inspirerats av den svenska lösningen och tolkat den som förenlig med EU-rätten.⁵¹

49 Se Cejje, K., *Utflyttning av bolag*, SvSKT 2012 där det framgår att sådana krav när det gäller utflyttningsbeskattning avseende individer inte har medgivits, men att domstolen i *National Grid Indus* öppnar upp för en sådan möjlighet (i vart fall när det gäller utflyttningsbeskattning av bolag).

50 Se 63:14 skatteförfarandelagen och vid utflyttningsbeskattning på grund av hemvistbyte 22:5 punkt 4 och 22:7 IL. För ytterligare analys, se Cejje, K., *Anstånd med betalning av utflyttnings-skatter – har rättsläget klarnat?* SN 2014 s. 295–308.

51 Se exempelvis van den Broek, H., *The 2013 Netherlands Act on Deferral of Exit Taxation*, European Taxation 2013 s. 183–190. Enligt de nederländska (och även brittiska) reglerna finns en valfrihet att betala anståndet över tio år. De svenska reglerna är som framgår ovan tvingande. Se även Tell, M., *Exit Taxation within the European Union/European Economic Area – After Commission v. Denmark (C-261/11)*, European Taxation 2014 s. 47–55 och danska utflyttningsbeskattningsregler.

Tolkning av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital aktualiserades även i mål *Emerging Markets Series*.⁵² Det var de polska bestämmelserna om beskattning av utdelning till investeringsfonder som behandlades i målet. I polsk rätt var investeringsfonder med hemvist i Polen undantagna från beskattning av utdelningar genom ett generellt undantag från skatt, medan utdelningar till fonder med hemvist i tredje länder beskattades.⁵³ EU-domstolen fann att detta förfarande utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten för kapital, i enlighet med etablerad praxis.⁵⁴ Det ska tilläggas att inom ramen för restriktionsprövningen beaktade EU-domstolen även huruvida undantaget i artikel 64.1 FEUF för bestämmelser som varit i kraft före den 31 december 1993 var tillämpligt. Undantaget var dock inte tillämpligt eftersom de polska reglerna infördes först år 1997.⁵⁵ Även undantaget i 65.1 FEUF (om jämförbara situationer) prövades av EU-domstolen. I likhet med etablerad praxis fann EU-domstolen att jämförelsen skulle ske på investeringsverktygets nivå och inte på andelsägarnivå.⁵⁶ Detta innebar att någon neutralisering av restriktionen, genom exempelvis en avräkning hos andelsägarna inte kunde ske.⁵⁷ Inte heller den omständigheten att investeringsfonder med hemvist i tredje land inte omfattas av det EU-rättsliga fondföretagsdirektivet påverkade bedömningen, eftersom dessa inte var föremål för prövning i målet.⁵⁸ Slutligen återstod att pröva om det hinder som förelåg i den polska lagstiftningen kunde motiveras i enlighet med *rule of reason*-doktrinen. Av de tvingande skäl av allmänintresse som diskuterades i domen är behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll det enda som eventuellt skulle kunna rättfärdiga de hindrande reglerna. Av EU-domstolens praxis följer att det rättsliga sammanhang som föreligger mellan en EU-medlemsstat

52 Mål *Emerging Markets Series of DFA Investment Truts Company mot Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, C-190/12, EU:C:2014:249.

53 Se punkterna 23–35 i domen för hur EU-domstolen resonerade i fråga om huruvida fri rörlighet för kapital eller etableringsfriheten var tillämplig i målet.

54 Se exempelvis de förenade målen *Santander*, C-338/11–347/11, EU:C:2012:286 och *Haribo Lakritzen*, C-436/08-C-437/08, EU:C:2011:61 men även exempelvis mål A, C-101/05, EU:C:2007:804.

55 Se punkterna 45–53 i domen.

56 Se exempelvis de förenade målen *Santander*, C-338/11–347/11, EU:C:2012:286, punkterna 32, 39 och 41. Se även Cejje, K. & Hilling, M., *EU-domstolens domar*, SN 2013 s. 413 ff. för en diskussion om de svenska reglernas förenlighet med EU-rätten.

57 Se punkt 64 i domen.

58 Se punkterna 65–68 i domen.

och tredjeland är ett annat än mellan två medlemsstater, eftersom direktivet om ömsesidigt bistånd inte gäller i de sammanhangen.⁵⁹ Enligt ingånget skatteavtal och en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden hade dock USA och Polen en skyldighet att samarbeta genom informationsutbyte. Mot bakgrund av detta samarbete ankom det på den polska domstolen att undersöka om det kunde ge den polska skattemyndigheten möjlighet att pröva villkoren för om bildande och bedrivande av investeringsfonder i USA var likvärdig med den unionsrättsliga lagstiftningen (fondföretagsdirektivet). Vår tolkning av domen är att det torde föreligga ett förbjudet hinder om det aktuella informationsutbytet leder till att informationen kan kontrolleras och de olika investeringsfonderna behandlas likvärdigt. Om däremot sådan information inte går att erhålla torde hindret gå att rättfärdiga med stöd av argumentet att säkerställa en effektiv skattekontroll.⁶⁰

Avslutningsvis prövade EU-domstolen om domens rättsverkningar i tiden kunde begränsas. För att så ska kunna ske krävs dels att medlemsstaten har varit i god tro beträffande reglernas förenlighet med unionsrätten, dels att det ska föreligga risk för allvarliga störningar beträffande ekonomiska återverkningar på medlemsstatens ekonomi. I målet saknades uppgifter för att bedöma den senare av dessa förutsättningar varför EU-domstolen avlog begäran om att begränsa domens rättsverkningar i tiden. Rättsfallet påminner på ett principiellt plan om de förenade målen *Santander*, vilket vi tidigare har kommenterat och som är relevant för de äldre reglerna rörande beskattning av investeringsfonder som gällde fram till och med år 2011.⁶¹

Huruvida det är förenligt med unionsrätten att en medlemsstat begränsar den fria rörligheten för kapital i förhållande till den egna statens utomeu-

59 Se exempelvis mål *Kommissionen mot Italien*, C-540/07, EU:C:2009:717, mål A, C-101/05, EU:C:2007:804 och mål *Haribo Lakritzen*, C-436/08-C-437/08, EU:C:2011:61.

60 Se punkterna 71–88 i domen.

61 Se målen *Santander*, C-338/11-347/11, EU:C:2012:286, Cejje, K. & Hilling, M., SN 2013 s. 413–415 med vidarehänvisningar, Samuelsson, L., *Ny fondbeskattning och andra anpassningar till gränsoverskridande 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. Se även Lohela, M., *Investeringsfonder – EU-skatterättsliga och skatteavtalsrättsliga synpunkter*, s. 41–59 och Dufwa, J., *Utländska investeringsfonder, svensk kupongskatt och EU-rätt*, s. 61–79. De sistnämnda bidragen är publicerade i *de lege – juridiska fakulteten i Uppsala årsbok 2012*.

ropeiska länder och territorier (ULT) behandlas i de förenade målen *X BV och TBG Limited*.⁶² I tidigare rättspraxis har EU-domstolen klassificerat ULT såsom tredjeländer, innebärande att kapitalrörelser till och från ULT omfattas av EUF-fördragets bestämmelser om kapitalets fria rörlighet.⁶³ I det nu aktuella målet var det frågan om nederländska regler, vilka innebar att källskatt utgick på utdelningar till bolag med hemvist i Nederländska Antillerna. Motsvarande utdelningar från nederländska bolag till mottagare i Nederländerna, eller i annan medlemsstat, var undantagna från källskatt. Enligt den nederländska regeringen var syftet med källbeskattningen att förhindra stora kapitalflöden till Nederländska Antillerna och därigenom göra detta ULT mindre attraktivt som skatteparadis.⁶⁴

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att Nederländska Antillerna omfattas av den särskilda associeringsordning som fastställs i den fjärde delen av EG-fördraget.⁶⁵ Det så kallade ULT-beslutet antogs av rådet med stöd av artikel 187 EG i syfte att konkretisera associeringsordningen för ULT. I artikel 55.2 av detta beslut finns en undantagsregel som innebär att de rättigheter som följer av ULT-beslutet kan begränsas av åtgärder i intern rätt som syftar till att förhindra skatteflykt. EU-domstolen konstaterade att de nederländska reglerna var ägnade åt just detta. Förutsatt att reglerna på ett effektivt och proportionerligt sätt eftersträvade målsättningen att förhindra skatteflykt, fann EU-domstolen att Nederländerna hade en unionsrättslig rätt att begränsa kapitalets fria rörlighet i förhållande till landets egna ULT på detta sätt.

I målet *Kronos*⁶⁶ aktualiserades frågan huruvida det var förenligt med EU-rätten att tillämpa olika metoder för undvikande av dubbelbeskattning för inhemsk respektive gränsöverskridande utdelning.⁶⁷ Den tyska lagstiftningen föreskrev vid den aktuella tiden (åren 1991–2001) att när

62 Förenade målen *X BV och TBG Limited mot Staatssecretaris van Financiën*, C-24/12 och C-27/12, EU:C:2014:1385.

63 Se mål *Prunus*, C-384/09, EU:C:2011:279. Målet kommenteras av Cejje, K. & Hilling, M., *EU-domstolens domar*, SN 2012 s. 408–409.

64 Se punkterna 37 och 53 i domen.

65 Se punkt 44 i domen.

66 *Kronos International Inc. mot Finanzamt Leverkusen*, C-47/12, EU:C:2014:2200.

67 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. *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.

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 exept för utdelningar från andra länder, vilket innebar att skatt på utdelning som erlagts utomlands utgjorde en slutlig skatt.⁶⁸ I flertalet av dessa skatteavtal uppställdes en tioprocentgräns 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.⁶⁹ 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.⁷⁰

Därefter prövades om skillnaden i behandling av utdelning utgjorde ett hinder. Svaret på denna fråga var nekande, vilket har sin förklaring i

68 Se punkt 33 i domen.

69 Se punkterna 29–55 i domen.

70 Se punkterna 37–41 i domen.

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 beaktas vid taxeringen kompenserade att någon återbetalning inte medgavs.⁷¹ 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.⁷² 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.⁷³ Generaladvokatens argumentation i denna del finner vi mer i linje med EU-domstolens övriga rättspraxis rörande 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 målet *Verest & Gerards*⁷⁴ 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.

71 Se punkterna 82, 87–88 i domen.

72 Se t.ex. *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.

73 Se punkterna 106 och 121 i generaladvokatens yttrande.

74 *Ronny Verest, Gaby Gerards mot Belgische Staat*, C-489/13, EU:C:2014:2210.

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 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.

Även målet *van Caster*⁷⁵ rör den fria rörligheten för kapital. I målet prövades 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.

Dom i målet *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*⁷⁶ finns i skrivande stund endast tillgänglig på rättegångsspråket engelska och på franska. Målet avser förenligheten av en speciell skatteflyktslagstiftning med den fria rörligheten 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 fåmansfö-

⁷⁵ *Rita van Caster, Patrick van Caster mot Finanzamt Essen-Süd*, C-326/12, EU:C:2014:2269.

⁷⁶ *European Commission v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, C-112/14, EU:C:2014.

retag.⁷⁷ 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.⁷⁸

EU-domstolen gick därefter över till att pröva 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.⁷⁹ 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.⁸⁰

Avslutningsvis kommenteras tre domar som avser nationella regler om arvs- och gåvoskatt i förhållande till kapitalets fria rörlighet. I det första målet, *Q*,⁸¹ prövades nederländska regler om gåvoskatt. I syfte att bevara

77 Eng. *close company*.

78 Se punkterna 19–20 i domen.

79 Punkt 28 i domen.

80 Rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

81 *Staatssecretaris van Economische Zaken, Staatssecretaris van Financiën mot Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460. Se även mål *X*, C-87/13, EU:C:2014:2459, vilket kommenteras under rubriken A1.

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 undantogs 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 byggnadsminnen⁸² 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 målet *X*⁸³ som meddelades samma dag 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.

Det andra målet, *Kommissionen mot Spanien*,⁸⁴ gällde spanska arvs- och gåvoskattereglernas förenlighet med den fria rörligheten för kapital.⁸⁵ Den spanska lagstiftningen framstår som relativt komplicerad. Kommissionen hävdade att lagstiftningen ledde till en högre beskattning om egendomen var belägen utanför Spanien eller om den skattskyldige inte hade hemvist i landet, eftersom dessa situationer inte medgavs samma avdragsmöjligheter. EU-domstolen fann att den spanska regeln utgjorde ett förbjudet hinder.

I det tredje och sista arvs- och gåvoskattemålet kom EU-domstolen till motsvarande slutsats. Målet *Kommissionen mot Tyskland*⁸⁶ gällde tyska

82 En sådan klassificering görs enligt respektive medlemsstats nationella lagstiftning.

83 Se mål X, C-87/13, EU:C:2014:2459, vilket kommenteras under rubriken A1.

84 *Kommissionen mot Spanien*, C-127/12, EU:C:2014:2130. Målet finns i skrivande stund endast tillgängligt på franska och spanska.

85 Frågan om reglerna kunde strida mot fri rörlighet för unionsmedborgare var också föremål för diskussion, men EU-domstolen menade att det inte framkommit i målet på vilket sätt denna frihet skulle kunna aktualiseras i nu aktuellt fall.

86 *Kommissionen mot Tyskland*, C-211/13, EU:C:2014:2148. Målet finns i skrivande stund endast tillgängligt på tyska och franska.

reglers förenlighet med den fria rörligheten för kapital. Enligt lagstiftningen medgavs ett lägre avdrag vid beräkningen av skatten för överlåtelse av fast egendom när både arvlåtaren/gåvogivaren och arvtagaren/gåvomottagaren saknade hemvist i Tyskland. Denna olikbehandling utgjorde ett hinder enligt EU-domstolen, vilket inte kunde rättfärdigas med stöd av skattesystemets inre sammanhang eller med stöd av upprätthållandet av en effektiv skattekontroll. Eftersom Sverige inte längre har arvs- och gåvoskatteregler saknar dessa tre mål, i dagläget, direkt relevans för svenskt vidkommande.

A3 Fri rörlighet för tjänster

Under 2014 meddelade EU-domstolen fyra domar där den fria rörligheten för tjänster aktualiserades.

I det första målet, *Kommissionen mot Belgien*⁸⁷, prövades belgiska regler om skattemässiga effekter av inbetalningar till pensionssparande. Reglerna som var föremål för prövning innebar att en skatteminskning gavs i de fall då pensionssparande gjordes till ett pensionssparsinstitut med hemvist i Belgien, medan någon skatteminskning inte medgavs i det fall sparandet skedde till ett utländskt institut. Å andra sidan föreskrev reglerna att skatteplikt endast förelåg för utbetalningar från inhemska institut och fonder.⁸⁸ Mot bakgrund av tidigare praxis stod det relativt klart att ett hinder av rätten att tillhandahålla tjänster förelåg, vilket var något som även den belgiska staten medgett i processen.⁸⁹ Frågan var dock om detta hinder kunde rättfärdigas med stöd av argumenten att det var motiverat utifrån att bibehålla skattesystemets inre sammanhang, behovet av en effektiv skattekontroll eller i syfte att skydda spararnas intressen.

EU-domstolen prövade samtliga dessa argument och kunde i enlighet med tidigare praxis konstatera att trots att ett direkt samband förelåg i den interna rätten mellan en förmån (skatteminskning vid inbetalning)

87 Mål *Europeiska kommissionen mot Konungariket Belgien*, C-296/12, EU:C:2014:24.

88 Liknande regler fanns avseende betalningar för premier till livförsäkringar (se punkt 18 i domen). Denna fråga skulle enligt kommissionen prövas mot den fria rörligheten för kapital. EU-domstolen konstaterade att fri rörlighet för tjänster var tillämplig när det gällde pensions-sparinstituten, varför någon prövning mot fri rörlighet för kapital inte gjordes (se punkterna 51–52). Någon uttrycklig prövning avseende inbetalningar till livförsäkringsföretag gjordes inte i domen.

89 Se exempelvis mål *Kommissionen mot Danmark*, C-150/04, EU:C:2007:69.

och en nackdel (skatteplikt vid utfallande betalning), var detta samband inte säkerställt i ingångna skatteavtal. I enlighet med fast praxis undersökte EU-domstolen huruvida någon omständighet förelåg som kunde sätta det inre sammanhanget ur spel.⁹⁰ I detta fall identifierades omständigheten att den skattskyldige flyttade från Belgien såsom den avgörande faktorn, inte omständigheten var pensionsinstitutet hade sin hemvist. Vid en sådan flytt mister Belgien i ett flertal fall beskattningsrätten till utfallande pensioner enligt ingångna skatteavtal. Undantag föreligger dock i de fall då Belgien har slutit skatteavtal där källstaten medges beskattningsrätten till utfallande belopp.⁹¹ Det sagda innebar, precis som i mål *Kommissionen mot Danmark*, att det belgiska systemet inte kunde rättfärdigas på denna grund.⁹²

När det gällde argumentet om effektiv skattekontroll hänvisade EU-domstolen, liksom brukligt, till handräckningsdirektivet och till omständigheten att det är tillåtet att kräva bevisning av den skattskyldige. Det sagda innebär att man kan ställa upp krav på att den skattskyldige ska visa att avdragsrätt föreligger för det fall att en betalning till ett utländskt sparinstitut ska medföra avdragsrätt.

Slutligen bemötte EU-domstolen Belgiens argument om att syftet med reglerna var att skydda spararnas intressen. Även om detta skydd, som omdefinierades av domstolen till att avse bekämpande av skattefusk, skulle accepteras ansågs det inte visat att reglerna var nödvändiga för att säkerställa detta ändamål. De belgiska reglerna ansågs således utgöra ett hinder mot fri rörlighet för tjänster enligt artikel 56 FEUF, vilket inte kunde motiveras.

Den andra domen, de förenade målen *Strojírny och ACO Industries*⁹³ rör internationell uthyrning av arbetskraft och avser skyldigheten, enligt tjeckisk rätt, att innehålla källskatt på arbetstagares löner vid anlitande av utländska bemanningsföretag. Motsvarande skyldighet existerade inte vid anlitande av inhemska, dvs. tjeckiska, bemanningsföretag. I de aktuella

90 Jfr exempelvis C-150/04 *Kommissionen mot Danmark*. Se även Cejje, K., 2010 s. 391 f.

91 Här kan noteras att en direkt felöversättning föreligger i den svenska språkversionen som leder till en materiell felaktighet, jämför p. 38 i den svenska och engelska språkversionen, där hemvist och källstat blandas samman.

92 Mål *Kommissionen mot Danmark*, C-150/04, EU:C:2007:69.

93 Förenade målen *Strojírny Prostejov, a.s. och ACO Industries Tábor s.r.o.*, C-53/13 och C-80/13, EU:C:2014:2011.

fallen hade de tjeckiska företagen (tjänstemottagarna) anlitat slovakiska bemanningsföretag.

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att den i målet aktuella lagstiftningen omfattades av friheten att tillhandahålla tjänster.⁹⁴ Skyldigheten att innehålla inkomstskatt för arbetstagare anställda av utländska bemanningsföretag innebar en extra administrativ börda för mottagarna av dessa företags bemanningstjänster, en börda som inte uppstod vid anlitaandet av inhemska bemanningsföretag.⁹⁵ Denna skillnad i behandling inverkade enligt EU-domstolen på tjänstemottagarnas rätt att fritt välja gränsöverskridande tjänster. De tjänstemottagare med hemvist i Tjeckien som använde inhemska bemanningsföretag, och de som använde utländska bemanningsföretag, ansågs dessutom befinna sig i jämförbara situationer.⁹⁶ Följaktligen utgjorde skillnaden i behandling ett hinder för tjänsternas fria rörlighet.

Rättfärdigandebedömningen resulterade i att behovet att säkerställa en effektiv uppbörd av skatt inte kunde motivera den tjeckiska lagstiftningen. Anledningen var att de i målet berörda bolagen inte endast på tillfällig basis tillhandahöll tjänster i Tjeckien. Under sådana omständigheter fann EU-domstolen att det varken var enklare eller mer effektivt att lägga den administrativa bördan på tjänstemottagarna.⁹⁷ Även argumentet om behovet att motverka skatteflykt avvisades.⁹⁸ Slutsatsen blev således att den tjeckiska lagstiftningen inte var förenlig med rätten till fri rörlighet för tjänster.

Skillnader i uppbördsmetod har tidigare prövats i förhållande till artiklarna om fri rörlighet.⁹⁹ I exempelvis målet *Scorpio* konstaterade EU-domstolen att källskatteförfarandet utgör ett legitimt och lämpligt medel för att säkerställa att skatt erläggs för de inkomster som en person etablerad i ett annat land förvärvar.¹⁰⁰ I domskälen i *Strojírny och ACO Industries* förklaras skillnaderna i förhållande till tidigare rättspraxis med att de i äldre rättspraxis berörda tjänsteleverantörerna endast på tillfällig basis

94 Se punkt 27 i domen.

95 Se punkt 37 i domen.

96 Se punkt 40 i domen.

97 Se punkterna 52–53 i domen.

98 Se punkterna 57–59 i domen.

99 Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., *EU-skatterätt*, 3 uppl., s. 112.

100 Mål *Scorpio*, C-290/04, EU:C:2006:630.

tillhandahöll tjänster i en annan medlemsstat.¹⁰¹ I *Strojírny och ACO Industries* ansågs bemanningsföretagen verka i Tjeckien mer kontinuerligt. Indikationen på detta var att de agerade genom en filial, vilken var inskriven i det tjeckiska handelsregistret. Enligt svensk rätt läggs inte skyldigheten att innehålla skatt på den svenska tjänstemottagaren i motsvarande situationer, varför målet inte torde ha direkt relevans för svenskt vidkommande.

Den tredje domen, de förenade målen *Blanco och Fabretti mot Agenzia delle Entrate*¹⁰² 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, 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.¹⁰³ 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 inskränningen. De italienska reglerna var dock inte konstruerade på ett sätt som säkerställde detta mål, eftersom de inhemska spelvinsterna var skattefria. Reglerna där en skillnad gjordes mellan utländska och inhem-

101 Se punkt 48 i domen.

102 Mål i de förenade målen *Cristiano Blanco & Pier Paolo Fabretti mot Agenzia delle Entrate – Diresione Porviciiale I di Roma – Ufficio Controlli*, C-344/13 och C-367/13, EU:C:2014:2311.

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

ska spelvinster i beskattningshänseende utgjorde därför ett förbudet hinder enligt EU-domstolen.

Efter EU-domstolens dom i mål *Lindman*¹⁰⁴ har den svenska lagstiftningen ändrats. Numera gäller enligt huvudregeln i 42:25 IL att utländska lotterivinster är skattepliktig 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.¹⁰⁵

I det fjärde målet, *Kommissionen mot Spanien*¹⁰⁶, 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 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 skattkontroll på så sätt att EU-domstolen erkände att skyldigheten, som uppfylldes av skatteombudet, nämligen att lämna

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

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

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

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.¹⁰⁷ 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.¹⁰⁸ Frågan är komplex och praxis inte fullt klagörande. Problematiken kan bli relevant i förhållande till den valfrihet som är införd i 4 § SINK¹⁰⁹ och vars EU-förenlighet torde komma att bedömas i det vid EU-domstolen anhängiggjorda målet *Hirvonen* (C-632/13). Utgången i målet *Kommissionen mot Spanien* stämmer väl överens med tidigare praxis avseende frågan om möjligheten att utse skatteombud.¹¹⁰

I *Kommissionen mot Spanien* prövades även frågan om skatteombud i förhållande till artikel 36 EES-avtalet. Eftersom de 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.¹¹¹

A5 Övrigt

I detta avsnitt behandlas två mål som har koppling till den direkta beskattningen men vilka inte avser tolkningen av EUF-föredragets bestämmelser om fri rörlighet. I mål *Förenade konungariket Storbritannien och*

¹⁰⁷ Se exempelvis direktiv 77/799 och direktiv 2008/55.

¹⁰⁸ Liknande resonemang fördes i *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.

¹⁰⁹ Se även 5 a § A-SINK för motsvarande valfrihet.

¹¹⁰ Se *Kommissionen mot Portugal* i fotnoten ovan.

¹¹¹ Se exempelvis *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, *Kommissionen mot Italien*, C-540/07, EU:C:2009:717, Cejic, K., *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010 s. 360–363. För en avvikelse i praxis, se *Kommissionen mot Portugal*, C-493/09, EU:C:2011:635 och Cejic, K. & Hilling, M., *EU-domstolens domar*, SN 2012 s. 414–416.

Nordirland mot Europeiska unionens råd¹¹² yrkade nämnda medlemsstater att rådets beslut om att tillåta ett fördjupat samarbete på området för skatt på finansiella transaktioner (även benämnd SFT eller Tobinskatten) skulle ogiltigförklaras.¹¹³ I september 2011 antogs ett förslag till direktiv om SFT.¹¹⁴ Rådet lyckades dock inte enas om innehållet i direktivet varför elva av medlemsstaterna önskade upprätta ett fördjupat samarbete. De begärde att tillämpningsområdet och målen för det fördjupade samarbetet skulle bygga på kommissionens förslag till direktiv. Rådet beslutade att tillåta ett fördjupat samarbete, vilket är det beslut som sökanden önskade få ogiltigförklarat, då det bland annat skulle leda till kostnader för länder som stod utanför samarbetet.¹¹⁵ Efter att ha konstaterat att något rättegångshinder inte förelåg meddelade EU-domstolen i princip att det var för tidigt att bedöma innehållet och de beskattningsprinciper som skulle gälla för den aktuella skatten, då beslutet endast innebar att ett samarbete fick inledas.¹¹⁶

I målet **Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland**¹¹⁷ 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.¹¹⁸ 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 effektivitet¹¹⁹ och berättigade förväntningar¹²⁰.

112 Mål *Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland mot Europeiska unionens råd*, C-209/13, EU:C:2014:283.

113 Rådets beslut 2013/52/EU av den 22 januari 2013 om bemyndigande att inleda ett fördjupat samarbete på området för skatt på finansiella transaktioner. För mer information om SFT, se Hilling, A., *Tax in the Financial Sector – General Legal Report*, NTJ 2013 s. 69–91.

114 KOM (2011) 594 slutlig om ett gemensamt system för en skatt på finansiella transaktioner och om ändring av direktiv 2008/7/EG.

115 Mål C-209/13 punkt 16.

116 Mål C-209/13 punkterna 30–40.

117 *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*, C-640/13, EU:C:2014:2457.

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

119 Se särskilt punkterna 31–37 i domen.

120 Se särskilt punkterna 38–40 i domen.

KATIA CEJIE & MARIA HILLING

EU-domstolens domar

B Direktiv

B3 Indirekta skatter på kapitalanskaffning

I direktiv 69/335/EEG om indirekt skatt på kapitalanskaffning, vilket har ersatts av direktiv 2008/7/EG, regleras på vilket sätt medlemsstaterna får beskatta bolagsbildningar, höjningar av aktiekapital och liknande. Enligt svensk rätt beskattas inte denna typ av transaktioner varför direktivet är av mindre intresse för svenskt vidkommande.

I mål *Ascendi Beiras*,¹ vilket företrädesvis rör tolkning av direktivet om indirekt skatt på kapitalanskaffning, aktualiserades frågan om innebörden i det unionsrättsliga begreppet domstol i artikel 267 FEUF i förhållande till den portugisiska skiljenämnden i skattefrågor (*Tribunal Arbitral Tributário*). Eftersom Skatterättsnämnden i målet *Victoria Film A/S* från år 1998 inte befanns utgöra en domstol i unionsrättsligt hänseende kan den bedömning som gjordes i förhållande till portugisiska nämnden i här aktuellt mål vara av visst intresse. Av domen i *Victoria Film A/S* framgår att det främsta skälet till att Skatterättsnämndens inte ansågs utgöra en domstol, och således inte hade rätt att begära förhandsavgörande från EU-domstolen, var att dess uppgift inte var att kontrollera lagenligheten av förvaltningsbeslut, utan snarare att för första gången ta ställning till taxering av en viss transaktion.²

I *Ascendi Beiras* sammanfattade EU-domstolen de omständigheter som är av betydelse för huruvida ett hänskjutande nationellt organ utgör en domstol i den mening som avses i artikel 267 FEUF.³ I detta sammanhang nämndes bl.a. att organet ska vara upprättat enligt lag, dess jurisdiktion ska vara av tvingande art, förfarandet ska vara kontradiktoriskt, organet ska tillämpa rättsregler samt vara oberoende. För att en domstol

1 Mål *Ascendi Beiras*, C-377/13, EU:C:2014:1754.

2 Se mål *Victoria Films A/S*, C-134/97, EU:C:1998:535, punkt 16. I punkt 18 i domen anges att Skatterättsnämnden verkar som en myndighet som avger bindande förhandsbesked, som den skattskyldige har intresse av i den mån denne därmed kan planera sin verksamhet bättre, men har inte till uppgift att avgöra en tvist.

3 Se punkt 23 i domen.

ska vara behörig att framställa en begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen ska den meddela avgöranden inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättskipningskaraktär. Den portugisiska skiljenämnden i skattefrågor ansågs vara av stadigvarande karaktär, dess avgöranden var bindande för parterna, samt att den hade behörighet att pröva lagenligheten av samtliga taxeringsbeslut. Slutsatsen blev att den portugisiska nämnden uppfyllde kraven för att utgöra domstol i unionsrättsligt hänseende. Det faktum att betydelsen av att ett nationellt organ har behörighet att kontrollera lagenligheten av förvaltningsbeslut inte torde ha minskat indikerar att resultatet av en bedömning idag av Skatterättsnämnden skulle bli detsamma som det år 1998, dvs. att nämnden inte ansågs utgöra en domstol.

Målet *Eycke Braun*⁴ avsåg tolkningen av artikel 10 c i direktiv 69/335/EEG. Artikel 10 innebär ett förbud mot uttag av skatter som uppvisar samma kännetecken som skatt på kapitaltillskott. EU-domstolen fann att artikeln innebar ett förbud mot nationell lagstiftning, enligt vilken en andel av de avgifter som en offentligt anställd notarie tar ut för att bestyrka en rättshandling då ett företag omvandlas till en annan företagsform tillfaller statskassan.

Enligt artikel 5 i direktiv 2008/7/EG får medlemsstaterna inte ta ut någon som helst form av indirekt skatt på bland annat kapitaltillskott. I mål *Isabelle Gielen*⁵ var frågan om förbudet även gällde omvandling av aktier. EU-domstolen fann att så var fallet och att ett uttag av skatt på omvandling av innehavarpapper till registrerade eller dematerialiserade aktier var i strid med direktivet.

4 Mål *Eycke Braun*, C-524/13, EU:C:2014:2045.

5 Mål *Isabelle Gielen*, C-299/13, EU:C:2014:2266.