

HFD 2017 ref. 9

Det har ansetts förenligt med EU-rätten att ta ut kupongskatt på utdelning till en utländsk pensionsfond samtidigt som motsvarande svenska subjekt är skyldiga att betala avkastningsskatt. Den utländska pensionsfonden har dock rätt till avdrag för eventuella kostnader som har ett direkt samband med uppbärandet av utdelningen (I). Motsvarande bedömning har gjorts i fråga om ett finländskt pensionsförsäkringsbolag vid en jämförelse med de svenska AP-fonderna (II).

2-9 §§ lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, 1 och 4 §§ kupongskattelagen (1970:624), 7 kap. 2 § första stycket 1 och 3 samt 39 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), artikel 63 och 65. 1 a fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

I.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 februari 2017 följande dom (mål nr 2868-12).

Bakgrund

En utländsk juridisk person som erhåller utdelning på aktie i ett svenskt aktiebolag eller på andel i en svensk värdepappersfond är skyldig att betala kupongskatt, som är en definitiv källskatt. Svenska livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser beskattas inte för utdelning utan påförs en schablonmässigt beräknad avkastningsskatt på pensionsmedel.

Den nederländska pensionsfonden Pensioenfonds Metaal en Techniek (PMT) är en utländsk juridisk person som för sina intressenters räkning har investerat i olika värdepapper, däribland svenska noterade aktier. Under åren 2002–2006 tog PMT emot utdelningar från svenska aktiebolag, varvid kupongskatt innehölls med närmare 21 miljoner kronor. I december 2007 ansökte PMT hos Skatteverket om återbetalning av kupongskatten och anförde som grund för sin ansökan att det svenska uttaget av kupongskatt stred mot EU:s fria rörlighet för kapital. PMT menade att den avkastningsskatt som fondens svenska motsvarigheter betalade på nettotillgångarna var förmånligare än en direkt beskattning av utdelningsinkomsten genom kupongskatten och att denna skillnad inte kunde rättfärdigas.

Skatteverket avslog PMT:s ansökan med motiveringen att det inte förelåg någon diskriminerande olikbehandling som stred mot EU-rätten.

PMT överklagade Skatteverkets beslut till länsrätten och yrkade att kupongskatten skulle återbetalas. Länsrätten avslag överklagandet. Sedan PMT överklagat länsrättens dom ansåg kammarrätten att det inte visats att PMT beskattats mer oförmånligt än motsvarande svenska pensionsstiftelser samt att det inte heller var utrett att de olika metoderna för beskattning i och för sig skulle vara diskriminerande.

Yrkanden m.m.

PMT yrkar att kupongskatten ska återbetalas samt att ersättning för kostnader i målet ska medges med 650 000 kr. *PMT* anför bl.a. följande.

De svenska reglerna är diskriminerande mot utländska pensionsfonder eftersom fonderna beskattas på ett annat och hårdare sätt än sådana försäkringsföretag och pensionsstiftelser som betalar avkastningsskatt. De utländska pensionsfonderna beskattas för bruttointäkterna medan de svenska subjekten beskattas för en schablonmässigt beräknad nettoinkomst av kapitalavkastningen. Avkastningsskatten ska inte bara ersätta skatt på utdelning utan även på ränteutgifter och avyttringar. Beskattningen av utdelning till svenska försäkringsföretag och pensionsstiftelser är således avsevärt lägre än det formella uttaget av avkastningsskatt.

I andra hand görs gällande att pensionsfonden är jämförbar med de svenska AP-fonderna med hänsyn till att verksamheterna till sin natur är av samma karaktär och att de har liknande funktion.

I vart fall bör *PMT* erkännas samma skattemässiga behandling som motsvarande svenska subjekt när det gäller avdrag för kostnader för att förvärva de utdelningar från Sverige för vilka fonden betalat kupongskatt.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås, men tillstyrker att *PMT* tillerkänns ersättning för kostnader i målet med 300 000 kr. *Skatteverket* anför bl.a. följande.

Avkastningsskatten syftar till att åstadkomma en neutral och konjunkturokänslig beskattning i jämförelse med andra former av pensionssparande. Det förutsätter en beskattning över lång tid av olika tillgångsslag och av olika former av pensionssparande. Att utländska pensionsfonder som saknar fast driftställe i Sverige inte omfattas av samma regler beror på att de är begränsat skattskyldiga i landet och skattskyldiga enbart för erhållen utdelning. De befinner sig därmed inte i en jämförbar situation med de svenska subjekten.

Situationen för *PMT* är inte heller jämförbar med en svensk AP-fond. Medlemsstaterna i EU kan i princip ordna sina pensionslösningar som de vill. Att Nederländerna i förevarande fall har

ordnat detta genom en privat pensionsfond och Sverige på ett statligt sätt får konsekvenser vid beskattningen.

Av territorialitetsprincipen följer att en källstat vid beskattningen av begränsat skattskyldiga inte behöver beakta andra kostnader än de som har ett direkt samband med intäkternas förvärvande i den staten. Utdelning uppbärs i regel utan kostnad av den som är utdelningsberättigad och det finns därför normalt inte några reella kostnader med direkt koppling till uppbärandet av en utdelning. PMT får visa vilka relevanta kostnader som i så fall eventuellt kan komma i fråga.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

En fråga i målet är om det är förenligt med EU-rätten att ta ut kupongskatt på utdelningar till en utländsk pensionsfond när svenska livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser i stället påförs en schablonmässigt beräknad avkastningsskatt på pensionsmedel. En annan fråga är om den utländska pensionsfonden är diskriminerad i och med att de svenska AP-fonderna är undantagna från inkomstskatt.

Om det är förenligt med EU-rätten att ta ut kupongskatt uppkommer frågan om den utländska pensionsfonden har rätt till avdrag för kostnader för att uppbära de aktuella utdelningarna.

Rättslig reglering m.m.

Pensionsstiftelser, livförsäkringsföretag och AP-fonderna

Med pensionsstiftelse avses enligt 9 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. en av arbetsgivare grundad stiftelse vars uteslutande ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande. I 12 § anges att en pensionsstiftelse inte äger utfästa pension och att en sådan utfästelse är ogiltig.

För de i målet aktuella beskattningsåren anges i 1 kap. 4 § försäkringsrörelselagen (1982:713) att med livförsäkringsföretag avses bolag som uteslutande eller så gott som uteslutande driver direkt livförsäkringsrörelse eller rörelse avseende återförsäkring av livförsäkring. Bestämmelser med motsvarande innehåll finns numera i 1 kap. 4 § försäkringsrörelselagen (2010:2043).

De allmänna pensionsfonderna är statliga myndigheter som förvaltar medel inom försäkringen för inkomstgrundad ålderspension. Fondernas organisation och verksamhet är reglerad i lagen (2000:192) om allmänna pensionsfonder (AP-fonder) och i lagen (2000:193) om Sjätte AP-fonden.

Inkomstskatt

Av 7 kap. 2 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att pensionsstiftelser är helt undantagna från skattskyldighet för sina inkomster. Svenska livförsäkringsföretag ska enligt 39 kap. 3 § inte ta upp inkomster som hänför sig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning eller influtna premier. Utgifter som hänför sig till sådana inkomster och premier får inte dras av.

I egenskap av statliga myndigheter utgör AP-fonderna en del av staten och är därmed helt undantagna från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 § första stycket 1 IL.

Avkastningsskatt

Svenska livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser är skattskyldiga enligt 2 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Detsamma gäller för bl.a. utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige.

Skatteunderlaget för avkastningsskatten beräknas i två steg enligt bestämmelserna i 3–8 §§ avkastningsskattelagen. Först beräknas ett kapitalunderlag. Det utgörs av värdet av den skattskyldiges tillgångar vid beskattningsårets ingång minskat med finansiella skulder vid samma tidpunkt. Därefter beräknas en schablonmässig avkastning på detta kapital genom att kapitalunderlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret. Enligt 9 § tas avkastningsskatt i dessa fall ut med 15 procent av det skatteunderlag som sålunda räknats fram.

Avkastningsskattelagen infördes i samband med inkomstskatte-reformen 1990. Syftet var att uppnå större neutralitet mellan olika sparformer. Skatten skulle tas ut på den avkastning som i olika former för pensionssparande var hänförlig till pensionskapitalet (prop. 1989/90:110 s. 484 f.). Till att börja med beräknades skatteunderlaget på nettointäkten med tillämpning av reglerna i inkomstlagen näringsverksamhet. Flera problem visade sig dock vara förknippade med denna beskattningsmetod och i samband med att det individuella pensionssparandet introducerades 1994 ändrades beskattningstekniken för avkastningsskatten genom att beräkningen schabloniserades (prop. 1992/93:187 s. 154 ff.).

Kupongskatt

Utländska juridiska personer som inte omfattas av bestämmelserna i avkastningsskattelagen och som är berättigade till utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk investeringsfond (numera benämnd värdepappersfond) är enligt 1 och 4 §§ kupong-

skattelagen (1970:624) skyldiga att betala kupongskatt på utdelningen. Skatten tas enligt 5 § ut med 30 procent av utdelningen. Av artikel 10 i Sveriges skatteavtal med Nederländerna framgår att skatten inte får överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp.

Fri rörlighet för kapital

Enligt artikel 63 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) är alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land förbjudna. I artikel 65.1a anges emellertid att bestämmelserna i artikel 63 inte ska påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 20 maj 2014 att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen och ställde följande fråga.

Utgör artikel 63 i EUF-fördraget hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken utdelning från ett inhemskt bolag beskattas med källskatt om aktieägaren har hemvist i en annan stat medan utdelningen – om den tillfaller en inhemsk aktieägare – omfattas av en schablonmässigt bestämd skatt beräknad på en fiktiv avkastning, som sett över tid är avsedd att motsvara den ordinarie beskattningen av all kapitalavkastning?

EU-domstolen meddelade dom den 2 juni 2016 (Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402).

EU-domstolen konstaterade att de olika metoder som tillämpas i den svenska lagstiftningen kan medföra att utdelningar till pensionsfonder utan hemvist i Sverige under vissa beskattningsår kan beskattas hårdare än utdelningar till pensionsfonder med hemvist i landet och att denna skillnad kan innebära en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 i EUF-fördraget (punkt 42–44).

Domstolen framhöll emellertid att syftet med den nationella beskattningen av fonderna är att åstadkomma en neutral och konjunkturokänslig beskattning av olika tillgångsslag och samtliga berörda former av pensionssparande (punkt 53). För att uppnå detta ändamål är de samlade tillgångarna föremål för en årlig schablonskatt som återspeglar avkastningen på dessa tillgångar, oberoende av huruvida någon inkomst har uppburits från tillgångarna, särskilt i form av utdelning (punkt 54). Sverige har enligt

skatteavtalet med Nederländerna beskattningsrätt endast för de inkomster som fondens tillgångar genererat i Sverige (punkt 56). Det ändamål som eftersträvas med den nationella lagstiftningen kan därför inte uppnås när det gäller pensionsfonder utan hemvist i Sverige, eftersom det förutsätter beskattning av pensionsfondernas samlade tillgångar (punkt 59).

Med hänsyn till ändamålet med, föremålet för och innehållet i den nationella lagstiftningen konstaterade domstolen att situationen för en pensionsfond utan hemvist i landet inte är jämförbar med den situation som en pensionsfond med hemvist i landet befinner sig i (punkt 63).

Även om det är motiverat att tillämpa olika beskattningstekniker för pensionsfonder med respektive utan hemvist i landet, har dock domstolen redan funnit att dessa båda kategorier av skattskyldiga befinner sig i jämförbara situationer i fråga om kostnader för intäkternas förvärvande med direkt koppling till en verksamhet som genererat skattepliktiga inkomster i en medlemsstat (punkt 64). EU-domstolen hänvisade i detta sammanhang till domen i målet *Miljoen m.fl.*, C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 57.

EU-domstolen besvarade herefter den ställda frågan enligt följande.

- Artikel 63 i EUF-fördraget ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken utdelning från ett bolag med hemvist i landet är föremål för källskatt när utdelningen utbetalas till en pensionsfond utan hemvist i landet medan utdelningen, när den utbetalas till en pensionsfond med hemvist i landet, är föremål för en schablonbeskattning beräknad på en fiktiv avkastning, som sett över tid är avsedd att motsvara beskattningen av samtliga kapitalinkomster enligt de skatteregler som gäller i allmänhet.
- Artikel 63 i EUF-fördraget utgör emellertid hinder för att pensionsfonder utan hemvist i landet som uppburit utdelning inte får beakta eventuella kostnader för intäkternas förvärvande med direkt koppling till uppbärandet av utdelningar, när metoden för att beräkna beskattningsunderlaget för pensionsfonder med hemvist i landet föreskriver ett sådant beaktande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Föreligger det en jämförbar situation?

Den nederländska pensionsfonden PMT är en utländsk juridisk person som har investerat i olika värdepapper, däribland svenska noterade aktier. PMT är skattskyldig för utdelningar på aktierna enligt 4 § kupongskattelagen. EU-domstolens dom innebär att PMT vid tillämpningen av den svenska lagstiftningen inte befinner sig i en jämförbar situation med en svensk pensionsstiftelse eller ett svenskt livförsäkringsföretag och att det därför inte utgör något hinder mot den fria rörligheten att PMT och de svenska subjekten beskattas enligt olika regelsystem. De utdelningar som PMT erhållit kan således inte undantas från kupongskatt med stöd av en jämförelse med dessa subjekt.

PMT har i andra hand gjort gällande att fonden befinner sig i en objektivt jämförbar situation med de svenska AP-fonderna. Denna fråga har EU-domstolen inte haft anledning att ta ställning till.

AP-fonderna har till huvuduppgift att förvalta kapital som hör till den inkomstgrundade ålderspensionen som ingår i den allmänna ålderspensionen. Denna är i sin tur en del av den offentliga och obligatoriska socialförsäkringen.

Den inkomstgrundade ålderspensionen baseras på de förvärvsinkomster som den pensionsberättigade haft under livet samt på vissa andra ersättningar som är pensionsgrundande. Den består av dels inkomstpension från ett fördelningssystem, dels premiepension från ett fonderat system, 55 kap. 2 och 3 §§ socialförsäkringsbalken. Den inkomstgrundade ålderspensionen regleras i 57–64 kap.

Fördelningssystemet innebär att de avgifter som betalas ett visst år på inkomster som förvärvas av de försäkrade används för finansiering av pensioner som utbetalas samma år. De försäkrade får pensionsrätter som berättigar till framtida inkomstpension. Storleken på pensionen beror på värdet av pensionsrätterna och den allmänna inkomstutvecklingen.

Samtliga AP-fonder utom Sjunde AP-fonden förvaltar kapital som ska utgöra en buffert för den inkomstgrundade ålderspensionen i fördelningssystemet för att jämna ut över- och underskott i nettot mellan pensionsavgifter och pensioner samt bidra med avkastning till pensionssystemet på längre sikt. AP-fonderna fungerar således som stabiliseringsfonder för pensionssystemet utan någon direkt koppling till pensionsåtagandena. Sjunde AP-fonden förvaltar kapital som härrör från premiepensionsdelen av den inkomstgrundade ålderspensionen (prop. 1999/2000:46 s. 50 f. och 56 f.). I egenskap av statliga myndigheter utgör AP-fonderna en del av staten och är därmed undantagna från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen.

AP-fonderna och PMT verkar under olika förutsättningar såväl organisatoriskt som sett till funktion och syfte. De befinner sig därmed inte i objektivt jämförbara situationer vid tillämpningen av den svenska lagstiftningen. Det medför att det inte kan anses strida mot den fria rörligheten för kapital att PMT betalar kupongskatt på erhållen utdelning samtidigt som AP-fonderna är undantagna från skattskyldighet. De utdelningar som PMT erhållit kan således inte undantas från kupongskatt med stöd av en jämförelse med AP-fonderna.

Föreligger rätt till avdrag för kostnader?

Av EU-domstolens dom framgår att PMT befinner sig i en jämförbar situation med ett svenskt försäkringsföretag eller en pensionsstiftelse i fråga om kostnader som har en direkt koppling till intäkternas förvärvande i Sverige (punkt 64). EU-domstolen uttalade att det ankommer på Högsta förvaltningsdomstolen att bedöma huruvida den beskattningsteknik som tillämpas på pensionsfonder med hemvist i landet gör det möjligt att, genom beräkningen av deras beskattningsunderlag, och i synnerhet genom beaktandet av deras skulder vid beräkningen av kapitalunderlaget, beakta eventuella kostnader för intäkternas förvärvande som är direkt kopplade till uppbärandet av utdelningar. Om så är fallet ska det vara tillåtet även för pensionsfonder utan hemvist i landet att beakta sådana kostnader (punkt 65).

Högsta förvaltningsdomstolen har alltså att bedöma om beräkningen av avkastningsskatten ger utrymme för att beakta eventuella kostnader som har ett direkt samband med uppbärandet av utdelning på aktier.

Avkastningsskatten är en skatt på pensionskapitalets avkastning som ersätter skatten på faktiskt utgående ränta, utdelning och kapitalvinst (prop. 1992/93:187 s. 166).

Avkastningsskatten beräknas med utgångspunkt i ett kapitalunderlag. Vid beräkningen av detta underlag ska värdet av den skattskyldiges tillgångar vid ingången av beskattningsåret minskas med finansiella skulder vid samma tidpunkt. Till finansiella skulder hör enligt lagmotiven t.ex. skulder i form av lån som tagits upp mot säkerhet i egna fastigheter liksom redovisningstekniskt betingade periodiseringar av inkomster och utgifter. Dit hör också avsättningar till pensioner för anställda och tidigare anställda. Däremot räknas inte försäkringstekniska skulder och obeskattade reserver till finansiella skulder (a. prop. s. 221). Med finansiella skulder avses således sådana skulder som har ett direkt samband med förvaltningen av kapitalet.

En utgift i den finansiella verksamheten påverkar kapitalunderlaget antingen genom att tillgångarna minskar eller att skulderna ökar, låt vara med ett års förskjutning eftersom underlaget be-

räknas vid årets ingång. Beskattningsmetoden innebär emellertid inte att det är de faktiska intäkterna och kostnaderna i verksamheten som ligger till grund för skatteuttaget utan skatten tas ut på en schablonmässigt bestämd avkastning på nettobehållningen. Denna avkastning får anses omfatta samtliga intäkter och kostnader som skulle ha varit skattepliktiga respektive avdragsgilla om den skattskyldige i stället hade varit skattskyldig enligt inkomstskattelagen. En kostnad som är direkt kopplad till uppbärandet av utdelning på investerat kapital kan vara avdragsgill vid inkomstbeskattningen.

Frågan är då i vilken mån det finns sådana kostnader.

Kostnaderna för att förvärva aktierna har inte ett sådant direkt samband med utdelningen. Dessa kostnader får i stället dras av vid avyttring av aktierna. Vidare har EU-domstolen ansett att finansieringskostnader är hänförliga till innehavet av aktierna och att de således inte har ett direkt samband med själva erhållandet av utdelningar på aktierna (Miljoen m.fl., C-17/14, punkt 60). Det samma får anses gälla kostnader för att förvalta aktieinnehavet.

Varken kostnader för förvärvet, finansieringen eller förvaltningen av aktierna är således enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening sådana kostnader som kan anses ha ett direkt samband med erhållandet av avkastning i form av utdelning.

Det kan dock inte uteslutas att det i undantagsfall kan finnas kostnader som uppfyller kravet på sådant samband. Med hänsyn härtill får det anses vara diskriminerande enligt EU-rätten om den som är skattskyldig enligt kupongskattelagen inte ges möjlighet att, efter ansökan om återbetalning hos Skatteverket, få eventuella kostnader som har ett direkt samband med erhållna utdelningar beaktade. Det är dock den skattskyldige som har att visa att förutsättningar för avdrag föreligger (jfr Brisal, C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 49 och 50).

Frågan om avdrag för kostnader har aktualiserats först i Högsta förvaltningsdomstolen. Av hänsyn till instansordningsprincipen bör det överlämnas till Skatteverket att pröva PMT:s yrkande om avdrag för kostnader som är direkt hänförliga till uppbärandet av utdelningarna.

Ersättning för kostnader

Målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar att bevilja bolaget ersättning för kostnader. Med hänsyn härtill och med beaktande av målets omfattning och komplexitet bör ersättningen bestämmas till skäliga 300 000 kr för processen i Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår Pensioenfonds Metaal en Technieks yrkande om full återbetalning av erlagd kupongskatt och överlämnar handlingarna i målet till Skatteverket för prövning av fondens yrkande om avdrag för kostnader för att uppbära aktuella utdelningar.

Högsta förvaltningsdomstolen tillerkänner Pensioenfonds Metaal en Techniek ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 300 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Silfverberg, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Johanna Ekbäck.

Länsrätten i Dalarnas län (2010-02-03, ordförande Krantz):

Frågan i målet är om PMT har rätt till återbetalning av svensk kupongskatt som innehållits på aktieutdelningar under åren 2002-2006.

Annat har inte framkommit än att PMT är skattskyldig för aktuell kupongskatt vid en prövning mot bestämmelserna i kupongskattelagen.

PMT har därvid gjort gällande att det svenska uttaget av kupongskatt strider mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

Frågor om direkta skatter omfattas visserligen av medlemsstaternas behörighet men av EU-domstolens praxis följer att denna behörighet ska utövas med iakttagande av gemenskapsrätten (se bl.a. mål C-446/03, Marks & Spencer, punkt 29, mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 36, samt mål C-379/05, Amurta, punkt 16).

EU-domstolens prövning av om en beskattningsåtgärd utgör en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstater brukar regelmässigt i första hand ta sikte på att fastställa om den aktuella gränsöverskridande situationen negativt särbehandlas i jämförelse med en motsvarande rent inhemsk situation.

En skillnad i behandling mellan i Sverige hemmahörande respektive i utlandet hemmahörande skattskyldiga personer kan inte som sådan klassificeras som en diskriminering i den mening som avses i EG-fördraget (se bl.a. C-282/07 État belge – SPF Finances mot Truck Center SA).

EU-domstolen har emellertid i ett antal mål prövat frågan om en lättnad av den ekonomiska dubbelbeskattning som kan uppkomma på grund av en enskild stats nationella lagstiftning, d.v.s. oavsett av hur lagstiftningen är utformad i andra stater, och som enbart inneburit en lättnad för inhemska subjekt medfört en negativ särbehandling som strider mot någon av de grundläggande friheterna i EG-fördraget (se bl.a. C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-170/05 Denkavit Internationaal och Denkavit France samt C-379/05 Amurta SGPS

mot Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam). EU-domstolen ansåg att i de fall då det uteslutande på grund av att källstaten utövar sin beskattningsrätt och oberoende av beskattningen i en annan medlemsstat uppstår risk för kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings måste det utdelande bolagets hemviststat tillse att i landet ej hemmahörande aktieägare, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella rättsordning för att lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, behandlas på ett sätt som är likvärdigt med det sätt på vilket i landet hemmahörande aktieägare behandlas.

En grundläggande förutsättning för att slutsatserna i ovan nämnda rättsfall ska bli tillämpliga är att det föreligger en restriktion för den fria rörligheten av kapital. I aktuellt fall torde detta innebära att det först måste konstateras att den svenska avkastningsskatten innebär en lättnad i den ekonomiska dubbelbeskattnings.

För såväl svenska som utländska pensionsstiftelser uppkommer ekonomisk dubbelbeskattnings i Sverige. I detta fall begränsas det svenska uttaget av kupongskatt genom skatteavtalet med Nederländerna till 15 procent av utdelningarnas bruttobelopp. För svenska pensionsstiftelser tas avkastningsskatt ut med 15 procent av ett schablonmässigt framräknat skatteunderlag. Den omständigheten att avkastningsskatten tas ut på ett schablonmässigt beräknat skatteunderlag och att svenska pensionsstiftelser ges avdrag, vid beräkningen av skatteunderlaget, för vissa finansiella skulder innebär inte en lättnad i den ekonomiska dubbelbeskattnings utan denna skillnad mot vad som gäller för utländska pensionsstiftelser är endast ett utslag av att olika beskattningstekniker tillämpas beroende på om pensionsstiftelsen har hemvist i Sverige eller inte. Det förhållandet att skatten kan komma att tas ut vid olika tidpunkter får anses motiverat av att svenska respektive utländska pensionsstiftelser befinner sig i situationer som inte är objektivt sett jämförbara (jfr bl.a. C-282/07 État belge – SPF Finances mot Truck Center SA).

Under dessa förhållanden kan det svenska uttaget av kupongskatt inte anses utgöra en sådan restriktion för den fria rörligheten av kapital som är förbjuden enligt artiklarna 56 och 58 i EG-fördraget. Uttaget av kupongskatt kan heller inte på någon annan grund anses strida mot gemenskapsrätten. Vid sådana förhållanden föreligger ingen rätt till återbetalning av innehållen kupongskatt. Överklagandet ska således avslås.

Fråga om ersättning för kostnader

Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. ska en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta tillvara hans rätt efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om (1) den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, (2) ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller (3) det finns synnerliga skäl för ersättning.

PMT har inte vunnit helt eller delvis bifall till sina yrkanden i målet. Då målet får anses avse frågor för betydelse av rättstillämpningen bör PMT ändå beviljas ersättning för kostnader. PMT har yrkat ersättning för kostnader med 45 000 kr. Med hänsyn till målets omfattning och beskaffenhet får PMT emellertid anses tillgodosedd med skäliga 25 000 kr.

– Länsrätten avslår överklagandet. – Länsrätten beviljar Pensioenfonds Metaal en Techniek ersättning för kostnader med 25 000 kr.

Kammarrätten i Sundsvall (2012-03-21, Sjödin, Nihlén och Eriksson):

Frågan i målet är om PMT har rätt till återbetalning av svensk kupongskatt som innehållits.

Skattskyldighet för kupongskatt föreligger enligt 4 § kupongskattelagen för utdelningsberättigad bl.a. om denne är en utländsk juridisk person och utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. I 6 kap. 8 § IL definieras ”utländsk juridisk person” som en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma 1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter. 2. den kan föra talan inför domstol och andra myndigheter, och 3. enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa. I likhet med länsrätten anser kammarrätten att PMT är skattskyldigt för kupongskatt enligt kupongskattelagen.

Såsom länsrätten angivit omfattas visserligen frågor om direkta skatter av medlemsstaternas behörighet men denna behörighet ska utövas med iakttagande av gemenskapsrätten.

Svenska pensionsstiftelser påförs en schabloniserad skatt som tas ut på ett beräknat skatteunderlag enligt 3 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel. Skatteunderlaget beräknas i två steg. Först beräknas ett kapitalunderlag som utgörs av värdet av samtliga tillgångar vid beskattningsårets ingång (omsättningstillgångar och anläggningstillgångar minskat med finansiella skulder). Därefter beräknas en schablonmässig avkastning på detta kapital genom att underlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan för kalenderåret närmast före beskattningsåret. Enligt 9 § samma lag uppgår skatten till 15 procent av skatteunderlaget.

Utgångspunkten för beskattningen av inhemska pensionsstiftelser är enligt förarbetena att beskattningen ska vara neutral mellan privatpersoners direkta sparande och försäkringssparande (prop. 1989/90:110 s. 484).

En utländsk pensionsstiftelse påförs i stället kupongskatt enligt kupongskattelagen på utdelning från Sverige med 30 procent.

Utredningen i målet ger enligt kammarrätten inte stöd för att pensionssystemet i Nederländerna är uppbyggt på sådant sätt att jämförelse i stället borde ske med en svensk AP-fond.

Avgörande i målet är om de svenska bestämmelserna innebär att Sverige behandlar pensionsstiftelser som inte är hemmahörande i Sverige på ett sätt som kan avhålla pensionsstiftelser hemmahörande i en annan medlemsstat från att investera i Sverige.

Kammarrätten konstaterar att både svenska och utländska pensionsstiftelser i och för sig beskattas för utdelning från svenska bolag. Beskattningen sker dock enligt olika system. När det gäller svenska pensionsstiftelser är beskattningen beroende av bl.a. statslåneräntans utveckling. Detta innebär att om statslåneräntan är hög blir beskattningen av svenska pensionsstiftelser högre. Svenska pensionsstiftelser blir beskattade oberoende av om utdelning faktiskt sker. Utländska pensions-

stiftelser blir däremot enbart beskattade för utdelade medel med 30 procent. Den faktiska beskattningen är dock normalt lägre än 30 procent till följd av dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och det andra landet. Normalt sätts kupongskatten ned till 15 procent, t.ex. dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna. Det finns även avtal där kupongskatten sätts ned till 5 procent, t.ex. dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Storbritannien.

Vid en sammantagen bedömning anser kammarätten att det inte är visat att PMT beskattas mer oförmånligt än motsvarande svenska pensionsstiftelser. Kammarrätten finner inte heller att det är utrett att de olika metoderna för beskattning i och för sig skulle vara diskriminerande, t.ex. det förhållandet att skatten tas ut vid olika tidpunkter. Det saknas således skäl för återbetalning av kupongskatt till PMT. Överklagandet i den delen ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

Med beaktande av de rättsfrågor som aktualiseras i målet anser kammarätten att PMT ska beviljas ersättning för ombudskostnader i länsrätten och i kammarrätten. PMT får anses väl tillgodosett med i länsrätten beviljad ersättning och med 20 000 kr för kostnader i kammarrätten.

– Kammarrätten avslår överklagandet. – Pensioenfonds Metaal en Techniek tillerkänns ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 20 000 kr.

II.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 februari 2017 följande dom (mål nr 2847-12).

Bakgrund

En utländsk juridisk person som erhåller utdelning på aktie i ett svenskt aktiebolag eller på andel i en svensk värdepappersfond är skyldig att betala kupongskatt, som är en definitiv källskatt.

Veritas är ett finländskt aktiebolag som driver försäkringsrörelse med medel som härrör från den i Finland obligatoriska och lagstadgade arbetspensionsförsäkringen. Bolaget tog under 2002 emot utdelningar på svenska värdepapper, varvid kupongskatt innehölls med närmare 400 000 kr. Bolaget ansåg att kupongskatt tagits ut i strid med EU-rätten och ansökte i december 2007 om återbetalning av kupongskatten. Skatteverket avslög ansökan.

Veritas överklagade Skatteverkets beslut till länsrätten och yrkade att erlagd kupongskatt skulle återbetalas. I överklagandet anförde Veritas att de svenska och finländska pensionssystemen i hög grad påminner om varandra och att Veritas har samma funktion som AP-fonderna i Sverige, vilka är skattebefriade. Veritas menade att det strider mot EU-rätten att Veritas beskattas hårdare än de svenska AP-fonderna.

Länsrätten ansåg visserligen att Veritas och AP-fonderna i huvudsak har samma funktion och syfte. Med hänsyn till att AP-fonderna i egenskap av statliga myndigheter omfattas av grunderna för statens skattebefrielse kan dock bolaget inte anses befinna sig i en objektivt sett jämförbar situation. Uttaget av kupongskatt ansågs därför inte utgöra en sådan restriktion för den fria rörligheten som är förbjuden i EU-rätten. Länsrätten avslag således överklagandet.

Veritas överklagade länsrättens dom till kammarrätten som avslag överklagandet på liknande skäl som länsrätten anfört.

Yrkanden m.m.

Pensionsförsäkringsaktiebolaget Veritas yrkar att erlagd kupongskatt ska återbetalas jämte ränta samt att ersättning ska medges för ombudskostnader i länsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 486 825 kr. Veritas anför bl.a. följande.

Den finska staten har överlåtit förvaltningen av den privata sektorns arbetspensionsskydd till ett fåtal pensionsförsäkringsbolag, däribland Veritas. Bolaget får endast erbjuda lagstadgad pensionsförsäkring. Bolaget utfäster och betalar ut pensioner. Det är Veritas och inte de arbetsgivare som tecknat pensionsförsäkring för sina anställda som har ansvaret för att pensionsutfästelserna fullgörs. Veritas och AP-fondernas syfte och funktion är i praktiken identiska och de är därmed objektivt jämförbara med varandra. Olika aktörers skilda organisationsform utgör inte i sig grund för att anse att de inte befinner sig i samma situation.

Om Högsta förvaltningsdomstolen skulle anse att Veritas ska jämföras med svenska pensionsfonder är det diskriminerande att bolaget inte får beakta eventuella kostnader för intäkternas förvärvande. Svenska pensionsfonder får göra avdrag för finansiella skulder vid beräkningen av underlaget för avkastningsskatten.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås, men tillstyrker att Veritas tillerkänns ersättning för kostnader i målet med skäliga 200 000 kr. Skatteverket anför bl. a. följande.

Situationen för Veritas är inte jämförbar med en svensk AP-fond. Medlemsstaterna i EU kan i princip ordna sina pensionslösningar som de vill. Att Finland valt att anlita privata företag för att förvalta pensionsmedel i sitt system och Sverige valt ett annat sätt får konsekvenser vid beskattningen.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Huvudfrågan i målet är om det är förenligt med EU-rätten att ta ut kupongskatt på utdelningar till ett finländskt pensionsförsäkringsaktiebolag som förvaltar den i Finland obligatoriska arbetspensionsförsäkringen när de svenska AP-fonderna är undantagna från inkomstskatt.

Om det är förenligt med EU-rätten att ta ut kupongskatt uppkommer frågan om det finländska pensionsförsäkringsaktiebolaget har rätt till avdrag för kostnader för att uppbära de aktuella utdelningarna.

Rättslig reglering m.m.

De allmänna pensionsfonderna är statliga myndigheter som förvaltar medel inom försäkringen för inkomstgrundad ålderspension. Fondernas organisation och verksamhet är reglerad i lagen (2000:192) om allmänna pensionsfonder (AP-fonder) och i lagen (2000:193) om Sjätte AP-fonden. I egenskap av statliga myndigheter utgör de en del av staten och är därmed helt undantagna från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Enligt 7 kap. 2 § första stycket 3 IL är pensionsstiftelser helt undantagna från skattskyldighet för sina inkomster. Svenska livförsäkringsföretag ska enligt 39 kap. 3 § inte ta upp inkomster som hänför sig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning eller influtna premier. Utgifter som hänför sig till sådana inkomster och premier får inte dras av.

Pensionsstiftelser och svenska livförsäkringsföretag är i stället skattskyldiga enligt 2 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Detsamma gäller för bl.a. utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige.

Utländska juridiska personer som inte omfattas av bestämmelserna i avkastningsskattelagen och som är berättigade till utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk investeringsfond (numera benämnd värdepappersfond) är enligt 1 och 4 §§ kupongskattelagen (1970:624) skyldiga att betala kupongskatt på utdelningen. Skatten tas enligt 5 § ut med 30 procent av utdelningen. Av artikel 10 i 1996 års nordiska skatteavtal framgår att skatten inte får överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp.

Enligt artikel 63 i fördraget om Europeiska unionens funktionsätt (EUF-fördraget) är alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land förbjudna. I artikel 65.1a anges emellertid att bestämmelserna i arti-

kel 63 inte ska påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

Högsta förvaltningsdomstolen begärde i maj 2014 förhandsavgörande från EU-domstolen i ett mål (mål nr 2868-12) som gällde frågan om det strider mot den fria rörligheten för kapital att kungsskatt tas ut på utdelning till en nederländsk pensionsfond medan livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser med hemvist i Sverige i stället ska betala en schablonmässigt beräknad avkastningsskatt på pensionsmedel.

EU-domstolen meddelade dom den 2 juni 2016 (Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402). EU-domstolen besvarade den ställda frågan enligt följande.

- Artikel 63 i EUF-fördraget ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken utdelning från ett bolag med hemvist i landet är föremål för källskatt när utdelningen utbetalas till en pensionsfond utan hemvist i landet medan utdelningen, när den utbetalas till en pensionsfond med hemvist i landet, är föremål för en schablonbeskattning beräknad på en fiktiv avkastning, som sett över tid är avsedd att motsvara beskattningen av samtliga kapitalinkomster enligt de skatteregler som gäller i allmänhet.
- Artikel 63 i EUF-fördraget utgör emellertid hinder för att pensionsfonder utan hemvist i landet som uppburit utdelning inte får beakta eventuella kostnader för intäkternas förvärvande med direkt koppling till uppbärandet av utdelningar, när metoden för att beräkna beskattningsunderlaget för pensionsfonder med hemvist i landet föreskriver ett sådant beaktande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Föreligger det en jämförbar situation?

Veritas är ett finländskt aktiebolag som bedriver försäkringsverksamhet avseende den i Finland obligatoriska arbetspensionsförsäkringen. Bestämmelser om denna försäkring finns för det i målet aktuella beskattningsåret främst i den finländska lagen om pension för arbetstagare (395/1961). Denna lag har 2006 ersatts av ny lagstiftning (395/2006). Grundprinciperna för den obligatoriska pensionsförsäkringen för privat anställda arbetstagare har dock inte

ändrats i den nya lagen. Försäkringsbolagens verksamhet regleras i lagen om arbetspensionsförsäkringsbolag (354/1997).

Veritas erbjuder arbetsgivare inom den privata sektorn att teckna arbetspensionsförsäkringar för sina anställda. Försäkringarna finansieras huvudsakligen med arbetspensionsavgifter som betalas av arbetsgivarna och arbetstagarna. Veritas förvaltar det pensionskapital som ska användas för utbetalning av pensioner samt ansvarar i förhållande till försäkringstagarna för att pensionsutfästelserna fullgörs.

Veritas har anfört att bolaget har samma syfte och funktion som de svenska AP-fonderna och att bolaget och AP-fonderna därmed befinner sig i objektivt jämförbara situationer.

AP-fonderna har till huvuduppgift att förvalta kapital som hör till den inkomstgrundade ålderspensionen som ingår i den allmänna ålderspensionen. Denna är i sin tur en del av den offentliga och obligatoriska socialförsäkringen.

Den inkomstgrundade ålderspensionen baseras på de förvärvsinkomster som den pensionsberättigade haft under livet samt på vissa andra ersättningar som är pensionsgrundande. Den består av dels inkomstpension från ett fördelningssystem, dels premiepension från ett fonderat system, 55 kap. 2 och 3 §§ socialförsäkringsbalken. Den inkomstgrundade ålderspensionen regleras i 57–64 kap.

Fördelningssystemet innebär att de avgifter som betalas ett visst år på inkomster som förvärvas av de försäkrade används för finansiering av pensioner som utbetalas samma år. De försäkrade får pensionsrätter som berättigar till framtida inkomstpension. Storleken på pensionen beror på värdet av pensionsrätterna och den allmänna inkomstutvecklingen.

Samtliga AP-fonder utom Sjunde AP-fonden förvaltar kapital som ska utgöra en buffert för den inkomstgrundade ålderspensionen i fördelningssystemet för att jämna ut över- och underskott i nettot mellan pensionsavgifter och pensioner samt bidra med avkastning till pensionssystemet på längre sikt. Sjunde AP-fonden förvaltar kapital som härrör från premiepensionsdelen av den inkomstgrundade ålderspensionen (prop. 1999/2000:46 s. 50 f. och 56 f.). I egenskap av statliga myndigheter utgör AP-fonderna en del av staten och är därmed undantagna från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen.

Det finns likheter mellan den finländska arbetspensionsförsäkringen och den svenska inkomstgrundade ålderspensionen. Båda försäkringarna är obligatoriska och baseras i huvudsak på ett fördelningssystem där utbetalning av pensioner finansieras med årliga avgifter från arbetsgivarna och arbetstagarna. Både Veritas och AP-fonderna förvaltar fonderat kapital som hör till respektive försäkring.

Det finns emellertid också betydande skillnader mellan de verksamheter som Veritas och AP-fonderna bedriver. Veritas, som är ett aktiebolag, utfäster pensioner till arbetstagare genom försäkringsavtal med deras arbetsgivare och ansvarar för att pensionsutfästelserna fullgörs samt sköter utbetalning av pensioner. De statliga AP-fonderna har inte några liknande uppgifter. Med undantag för en mindre del av medlen som härrör från premiepensionsdelen, är AP-fondernas huvuduppgift att förvalta kapital som ska fungera som buffert i pensionssystemet. AP-fonderna fungerar således som stabiliseringsfonder för pensionssystemet utan någon direkt koppling till pensionsåtagandena.

AP-fonderna och Veritas verkar under olika förutsättningar såväl organisatoriskt som sett till funktion och syfte. De befinner sig därmed inte i objektivt jämförbara situationer vid tillämpningen av den svenska lagstiftningen. Det medför att det inte kan anses strida mot den fria rörligheten för kapital att Veritas betalar kupongskatt på erhållen utdelning samtidigt som AP-fonderna är undantagna från skattskyldighet.

Av EU-domstolens dom i målet *Pensioenfonds Metaal en Techniek* följer att situationen för Veritas inte heller kan anses jämförbar med den situation som svenska livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser befinner sig i. De utdelningar som Veritas erhållit kan således inte undantas från kupongskatt med stöd av en jämförelse med dessa subjekt.

Föreligger rätt till avdrag för kostnader?

Av EU-domstolens dom i målet *Pensioenfonds Metaal en Techniek* framgår att den fonden befann sig i en jämförbar situation med ett svenskt försäkringsföretag eller en svensk pensionsstiftelse i fråga om kostnader som har en direkt koppling till intäkternas förvärvande i Sverige (punkt 64). EU-domstolen uttalade att det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida den beskattningsteknik som tillämpas på pensionsfonder med hemvist i landet gör det möjligt att, genom beräkningen av deras beskattningsunderlag, och i synnerhet genom beaktandet av deras skulder vid beräkningen av kapitalunderlaget, beakta eventuella kostnader för intäkternas förvärvande som är direkt kopplade till uppbärandet av utdelningar. Om så är fallet ska det vara tillåtet även för pensionsfonder utan hemvist i landet att beakta sådana kostnader (punkt 65).

Högsta förvaltningsdomstolen har kommit fram till att det är motiverat att ta ut kupongskatt på utdelning som tillfaller Veritas, eftersom bolagets situation inte är jämförbar vare sig med AP-fonderna eller med ett svenskt livförsäkringsföretag eller en pensionsstiftelse. Veritas bör dock ha samma möjligheter som de privaträttsliga subjekten att vid beräkningen av kupongskatten få

göra avdrag för kostnader som har ett direkt samband med uppbärandet av utdelning på aktier eller andelar i en värdepappersfond som Veritas innehar. Det förutsätter att avkastningsskattelagen ger utrymme för att beakta sådana kostnader. Högsta förvaltningsdomstolen gör beträffande denna fråga följande bedömning.

Avkastningsskattelagen infördes i samband med inkomstskatte-reformen 1990. Syftet var att uppnå större neutralitet mellan olika sparformer. Skatten skulle tas ut på den avkastning som i olika former för pensionssparande var hänförlig till pensionskapitalet (prop. 1989/90:110 s. 484 f.). Till att börja med beräknades skatteunderlaget på nettointäkten med tillämpning av reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet. Flera problem visade sig dock vara förknippade med denna beskattningsmetod och i samband med att det individuella pensionssparandet introducerades 1994 ändrades beskattningstekniken för avkastningsskatten genom att beräkningen schabloniserades (prop. 1992/93:187 s. 154 ff.).

Avkastningsskatten är en skatt på pensionskapitalets avkastning som ersätter skatten på faktiskt utgående ränta, utdelning och kapitalvinst (a. prop. s. 166).

Avkastningsskatten beräknas med utgångspunkt i ett kapitalunderlag. Vid beräkningen av detta underlag ska värdet av den skattskyldiges tillgångar vid ingången av beskattningsåret minskas med finansiella skulder vid samma tidpunkt. Till finansiella skulder hör enligt lagmotiven t.ex. skulder i form av lån som tagits upp mot säkerhet i egna fastigheter liksom redovisningstekniskt betingade periodiseringar av inkomster och utgifter. Dit hör också avsättningar till pensioner för anställda och tidigare anställda. Däremot räknas inte försäkringstekniska skulder och obeskattade reserver till finansiella skulder (a. prop. s. 221). Med finansiella skulder avses således sådana skulder som har ett direkt samband med förvaltningen av kapitalet.

En utgift i den finansiella verksamheten påverkar kapitalunderlaget antingen genom att tillgångarna minskar eller att skulderna ökar, låt vara med ett års förskjutning eftersom underlaget beräknas vid årets ingång. Beskattningsmetoden innebär emellertid inte att det är de faktiska intäkterna och kostnaderna i verksamheten som ligger till grund för skatteuttaget utan skatten tas ut på en schablonmässigt bestämd avkastning på nettobehållningen. Denna avkastning får anses omfatta samtliga intäkter och kostnader som skulle ha varit skattepliktiga respektive avdragsgilla om den skattskyldige i stället hade varit skattskyldig enligt inkomstskattelagen. En kostnad som är direkt kopplad till uppbärandet av utdelning på investerat kapital kan vara avdragsgill vid inkomstbeskattningen.

Frågan är då i vilken mån det finns sådana kostnader.

Kostnaderna för att förvärva aktierna har inte ett sådant direkt samband med utdelningen. Dessa kostnader får i stället dras av vid avyttring av aktierna. Vidare har EU-domstolen ansett att finansie-

ringskostnader är hänförliga till innehavet av aktierna och att de således inte har ett direkt samband med själva erhållandet av utdelningar på aktierna (Miljoen m.fl., C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 60). Detsamma får anses gälla kostnader för att förvalta aktieinnehavet.

Varken kostnader för förvärvet, finansieringen eller förvaltningen av aktierna är således enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening sådana kostnader som kan anses ha ett direkt samband med erhållandet av avkastning i form av utdelning.

Det kan dock inte uteslutas att det i undantagsfall kan finnas kostnader som uppfyller kravet på sådant samband. Med hänsyn härtill får det anses vara diskriminerande enligt EU-rätten om den som är skattskyldig enligt kupongskattelagen inte ges möjlighet att, efter ansökan om återbetalning hos Skatteverket, få eventuella kostnader som har ett direkt samband med erhållna utdelningar beaktade. Det är dock den skattskyldige som har att visa att förutsättningar för avdrag föreligger (jfr Brisal, C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 49 och 50).

Frågan om avdrag för kostnader har aktualiserats först i Högsta förvaltningsdomstolen. Av hänsyn till instansordningsprincipen bör det överlämnas till Skatteverket att pröva Veritas yrkande om avdrag för kostnader som är direkt hänförliga till uppbärandet av utdelningarna.

Ersättning för kostnader

En framställning om ersättning för kostnader ska enligt 7 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit. Framställningen ska ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet.

Veritas har först i Högsta förvaltningsdomstolen begärt ersättning för sina kostnader hos länsrätten och kammarrätten. Yrkandet om ersättning för dessa kostnader ska alltså avvisas.

Med hänsyn till att målet gäller en fråga av betydelse för rättstillämpningen bör Veritas beviljas ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Ersättningen kan skäligen bestämmas till 200 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår Pensionsförsäkringsaktiebolaget Veritas yrkande om full återbetalning av erlagd kupongskatt och överlämnar handlingarna i målet till Skatteverket för prövning av Veritas yrkande om avdrag för kostnader för att uppbära aktuella utdelningar.

Högsta förvaltningsdomstolen tillerkänner Pensionsförsäkringsaktiebolaget Veritas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 200 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar Pensionsförsäkringsaktiebolaget Veritas yrkande om ersättning för kostnader hos länsrätten och kammarrätten.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Silfverberg, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Johanna Ekbäck.

Länsrätten i Dalarnas län (2010-01-22, ordförande Karlsson Helghe):

Frågan i målet är om Veritas har rätt till återbetalning av svensk kupongskatt som innehållits under år 2002.

Annat har inte framkommit än att Veritas är skattskyldig för aktuell kupongskatt vid en prövning mot bestämmelserna i kupongskattelagen.

Veritas har därvid gjort gällande att det svenska uttaget av kupongskatt strider mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, etableringsfriheten samt fördragets allmänna diskrimineringsförbud.

Frågor om direkta skatter omfattas visserligen av medlemsstaternas behörighet men av EU-domstolens praxis följer att denna behörighet ska utövas med iakttagande av gemenskapsrätten (se bl.a. mål C-446/03, Marks & Spencer, punkt 29, mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 36, samt mål C-379/05, Amurta, punkt 16).

EU-domstolens prövning av om en beskattningsåtgärd utgör en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstater brukar regelmässigt i första hand ta sikte på att fastställa om den aktuella gränsöverskridande situationen negativt särbehandlas i jämförelse med en motsvarande rent inhemsk situation.

Mot bakgrund av vad som framkommit i målet får de svenska AP-fonderna och de finska arbetspensionsförsäkringsbolagen i huvudsak anses fylla samma funktion och syfte. Med hänsyn härtill och då Veritas är förbjudet att bedriva frivillig pensionsförsäkringsverksamhet bör jämförelsen ske med utgångspunkt i hur de svenska AP-fonderna behandlas i en motsvarande situation. Enligt länsrättens mening kan Veritas och de svenska AP-fonderna emellertid inte anses befinna sig i objektivet sett jämförbara situationer med hänsyn till att AP-fonderna, i egenskap av statliga myndigheter, får anses vara en del av staten och därmed omfattas av grunderna för statens skattebefrielse (jfr bl.a. prop.1999/2000:46 s. 107 och 135). Mot denna bakgrund kan det svenska uttaget av kupongskatt inte anses utgöra en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som är förbjuden enligt artiklarna 56 och 58 EG-fördraget. Uttaget av kupongskatt kan heller inte på någon annan grund anses strida

mot gemenskapsrätten. Vid sådana förhållanden föreligger ingen rätt till återbetalning av innehållen kupongskatt. – Länsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Sundsvall (2012-03-21, Sjödin och Nihlén):

Enligt 4 § kupongskattelagen föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigad bl.a. om denne är utländsk juridisk person. Med ”utländsk juridisk person” avses enligt 6 kap. 8 § IL en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma 1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter, 2. den kan föra talan inför domstol och andra myndigheter och 3. enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning att Veritas är skattskyldigt enligt kupongskattelagen.

Frågan i målet är då om Veritas har rätt till återbetalning av svensk kupongskatt på den grunden att uttaget strider mot EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet för kapital, etableringsfrihet samt diskrimineringsförbud.

Såsom länsrätten anfört omfattas visserligen frågor om direkta skatter av medlemsstaternas behörighet men denna behörighet ska utövas med iakttagande av gemenskapsrätten.

Kammarrätten gör följande bedömning i frågan om det svenska uttaget av kupongskatt strider mot EU-rättsliga bestämmelser om fri rörlighet för kapital, etableringsfrihet samt diskrimineringsförbud.

Ett finskt arbetspensionsförsäkringsbolag får inte bedriva frivilligt långtidssparande utan enbart bedriva lagstadgad pensionsförsäkringsverksamhet. Jämförelse kan därför inte göras med ett svenskt livförsäkringsbolag.

Fråga är då om ett finländskt arbetspensionsförsäkringsbolag är jämförbart med de svenska AP-fonderna.

Ett finländskt arbetspensionsförsäkringsbolag påförs kupongskatt enligt kupongskattelagen med 30 procent på utdelning från Sverige. Den faktiska beskattningen är dock 15 procent enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Fråga i målet är om de svenska bestämmelserna innebär att Sverige behandlar arbetspensionsförsäkringsbolag som inte är hemmahörande i Sverige på ett sätt som kan avhålla sådana försäkringsbolag hemmahörande i Finland från att investera i Sverige. AP-fonderna är i Sverige att betrakta som statliga myndigheter. Det innebär att AP-fonderna inte är självständiga juridiska personer utan varje myndighet är en del av staten som juridisk person (prop. 1999/00:46 s. 107). Statliga myndigheter utgör inte några självständiga rättssubjekt utan ingår endast som en del av rättssubjektet staten (angiven prop. s. 135). Eftersom en AP-fond utgör en svensk myndighet kan den inte anses befinna sig i en objektivt jämförbar situation som ett finländskt arbetspensionsförsäkringsbolag. Av samma skäl är det inte heller fråga om någon form av statligt stöd till AP-fonderna.

Kammarrätten anser att det svenska uttaget av kupongskatt inte utgör en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som är förbjuden i EU-rätten. Det saknas således skäl för återbetalning av kupongskatt till Veritas. Överklagandet ska därför avslås.

Med denna utgång saknas skäl att ta ställning till Veritas yrkande om ränta. – Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrättsrådet *Eriksson* var skiljaktig och anförde: EU-domstolen har uttalat sig rörande ”jämförbar situation”. I mål C-170/05 *Denkavit* har domstolen slagit fast att ett nationellt regelverk som medför en olikbehandling gällande beskattningen av bolag baserat på härkomst innebär en restriktion mot etableringsfriheten som i princip är förbjuden enligt fördraget. Således måste ett undantag från beskattning som möjliggörs från ett i landet hemmahörande bolag också möjliggöras för utländska bolag som befinner sig i en jämförbar situation. I mål C-303/07 *Aberdeen Property* hävdade den finska regeringen att en finsk investeringsfond som är bildad i enlighet med de finska reglerna och en luxemburgsk SICAV inte är objektivt jämförbara med varandra då det finska regelverket inte tillåter finska bolag att startas i den form som ett SICAV är bildat. Utöver detta blir ett SICAV undantaget från bolagsskatt i sin hemstat, Luxemburg, vilket också innebär att de finska och luxemburgska investeringsfonderna inte är objektivt jämförbara. Domstolen ansåg att argumentet från den finska regeringen att en olik behandling av de olika bolagen skulle rättfärdigas av att det i finsk rätt inte finns någon bolagsform som är jämförbar med en enligt luxemburgsk rätt bildad SICAV inte var en rättfärdighetsgrund, då detta skulle medföra att hela etableringsfrihetsrätten skulle förlora sin verkan. Detta då det associationsrättsliga regelverket inom unionen inte är harmoniserat. Att SICAV-bolag inte skulle beskattas i Luxemburg, vilket den finska regeringen använt som rättfärdigandegrund för sin beskattning, ansåg domstolen inte utgöra en grund för att SICAV-bolag och finska bolag ska ses som olika bolagstyper och därmed beskattas olika. Vad den finska regeringen lagt fram som rättfärdigandegrund accepterades därför inte av domstolen.

AP-fonderna och det finska arbetspensionsförsäkringsbolaget fyller samma funktion och syfte. Om en jämförelse med AP-fonderna inte kan göras eftersom fråga är om en statlig myndighet skulle det innebära att etableringsfrihetsrätten förlorar sin verkan eftersom det är möjligt att välja en förvaltning av pensionsmedlen antingen genom en statlig myndighet eller på annat sätt, t.ex. genom ett privat pensionsförsäkringsföretag.

Jag anser med hänsyn till det anförda att ett finskt arbetspensionsförsäkringsbolag är jämförbart med en AP-fond och att det svenska uttaget av kupongskatt utgör en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som är förbjuden.

Frågan är därefter om skillnaden i behandling kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.

EU-domstolen har uttalat att för att ett argument baserat på en sådan motivering ska kunna vinna framgång måste det visas att det föreligger ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna fördel. Enligt rättspraxis ska ett argument baserat på upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen (se mål nr C-379/05 *Amurta* p. 46-47).

Skillnaden i behandlingen är inte motiverad utifrån ändamålet att upprätthålla det svenska skattesystemets inre sammanhang. Inte heller i övrigt har framkommit skäl som motiverar skillnaden i behandling. Det innebär att Veritas är berättigad till återbetalning av kupongskatt i enlighet med sin ansökan. Överklagandet ska därför bifallas. Yrkandet om ränta ska avvisas.

Överröstad i dessa delar instämmer jag i övrigt i majoritetens uppfattning.