

HFD 2018 ref. 32

Rätt till ränta på återbetald kupongskatt som inte innehållits i strid med unionsrätten har inte ansetts föreligga.

27 § kupongskattelagen (1970:624)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 8 juni 2018 följande dom (mål nr 109-17).

Bakgrund

Kupongskatt ska som huvudregel betalas om en utländsk juridisk person får utdelning från en svensk fond. Skatten ska innehållas och betalas av den som betalar ut utdelning. Om det senare visar sig att den som fått utdelningen inte är skattskyldig får denne begära återbetalning hos Skatteverket. Frågan i det här målet gäller om den som fått återbetalning har rätt till ränta på återbetalat belopp.

Odin Forvaltning AS är ett fondföretag med hemvist i Norge. Företaget förvaltar fonden Odin Robur Øst-Europa.

I januari 2012 begärde fonden återbetalning av kupongskatt som innehållits på utdelning från Swedbank Robur Östeuropafond under åren 2007 och 2008.

Skatteverket avslog fondens begäran om återbetalning.

Efter överklagande av fonden beslutade förvaltningsrätten i december 2014 att kupongskatten skulle återbetalas. Som skäl för beslutet angav förvaltningsrätten att fonden var en kontraktsrättslig fond utan egen rättslig handlingsförmåga. Förutsättningen för skattskyldighet enligt kupongskattelagen (1970:624) – att den utdelningsberättigade ska vara en utländsk juridisk person – var därmed inte uppfylld.

Mot bakgrund av vissa domar från Kammarrätten i Sundsvall publicerade Skatteverket i januari 2015 ett ställningstagande vari angavs att intäktsränta skulle utgå på all kupongskatt som återbetalas, oavsett återbetalningsorsak.

I mars 2015 beviljade Skatteverket fonden ränta på den återbetalda kupongskatten. Räntan beräknades från och med dagen efter det datum då ansökan om återbetalning av skatten hade gjorts fram till dagen då den återbetalades.

Fonden överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att räntan skulle beräknas från en tidigare tidpunkt. Förvaltningsrätten avslog överklagandet.

Fonden överklagade till kammarrätten som biföll överklagandet. Kammarrätten hänvisade till rättsfallet HFD 2016 ref. 47 och

konstaterade att vid återbetalning av t.ex. inkomstskatt till svenska skattesubjekt beräknas ränta enligt skatteförfarandelagen (2011:1244). Enligt kammarrätten följer det av likvärdighetsprincipen att bestämmelserna om återbetalning av skatt till utländska subjekt inte får vara mindre förmånliga. Därmed bör ränta utgå och beräknas på samma sätt för kupongskatt som återbetalas på grund av att fonden inte är skattskyldig för kupongskatt som i de fall kupongskatt återbetalas på grund av att reglerna i kupongskattelagen strider mot EU-rätten.

I april 2017 publicerade Skatteverket ett nytt ställningstagande i frågan. I detta angavs att verkets uppfattning mot bakgrund av rättsfallet HFD 2016 ref. 47 numera var att intäktsränta på återbetald kupongskatt ska utgå endast när skatten tagits ut i strid med unionsrätten.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och fastställa förvaltningsrättens domslut.

Skatteverket anför följande. Varken i nationell rätt eller i skatteavtal finns det stöd för att bevilja ränta vid återbetalning av kupongskatt. Det ligger inom medlemsstaternas exklusiva kompetensområde att bestämma om rätt till ränta finns vid återbetalning av skatt, så länge som denna inte har tagits ut i strid med unionsrätten. Fonden har inte fått kupongskatt återbetald på grund av att skatten har tagits ut i strid med unionsrätten, utan på grund av att fonden inte är skattskyldig enligt kupongskattelagen. Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen inte kan besluta till fondens nackdel jämfört med Skatteverkets ursprungliga beslut ska ränta i förevarande fall utgå i enlighet med vad som följer av förvaltningsrättens domslut.

Odin Forvaltning AS anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om rätt till ränta föreligger när kupongskatt återbetalas av annan orsak än att skatten har tagits ut i strid med EU-rätten.

Rättslig reglering m.m.

Kupongskatt är en definitiv källskatt som tas ut för utdelning på aktier. Skatten ska under vissa i kupongskattelagen närmare angivna förutsättningar innehållas av bl.a. värdepapperscentral och aktiebolag vid utbetalning av utdelning, se 7 och 14 §§. Värdepapperscentralen respektive aktiebolaget ska enligt 8 och 15 §§

som huvudregel senast fyra månader efter utdelningstillfället betala in den innehållna kupongskatten till Skatteverket.

Kupongskattelagen innehåller bestämmelser om återbetalning av kupongskatt men inte om att ränta ska utgå vid sådan återbetalning. I skatteförfarandelagen finns däremot bestämmelser om beräkning av intäktsränta när skatt ska återbetalas, men de är inte tillämpliga på skatt som har tagits ut enligt kupongskattelagen.

EU-domstolen har i flera avgöranden uttalat att rätten till återbetalning av skatter som har tagits ut i strid med unionsrätten är en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i de unionsrättsliga bestämmelser i vilka sådana skatter förbjuds (se Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, p. 20 och där anmärkta rättsfall). En medlemsstat är därför i princip skyldig att återbetala skatt som har uppburits i strid med unionsrätten.

Av EU-domstolens praxis framgår vidare att det av unionsrätten följer att medlemsstaterna även är skyldiga att betala ränta på skatter som har tagits ut i strid med unionsrätten (se Irimie, p. 22 och 23 och där anmärkta rättsfall samt HFD 2016 ref. 47).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Kupongskattelagen innehåller bestämmelser om återbetalning av kupongskatt, men saknar bestämmelser om att ränta ska utgå vid återbetalning. Fonden har således inte rätt till ränta med stöd av nationell rätt.

I målet är fråga om en norsk fond och EU-rätten kan därför inte direkt åberopas som stöd för att ränta ska utgå på återbetald kupongskatt. Enligt EU-domstolens praxis har emellertid bestämmelserna i EES-avtalet i huvudsak samma rättsliga räckvidd som motsvarande bestämmelser i fördraget (se t.ex. Kommissionen mot Italien, C-540/07, EU:C:2009:717, p. 66 och där anmärkta rättsfall).

Det har inte ansetts oförenligt med unionsrätten att Sverige vid beskattningen skiljer mellan utdelning till vissa utländska juridiska personer genom att dessa påförs definitiv källskatt i form av kupongskatt, medan svenska juridiska personer beskattas enligt andra regler (se EU-domstolens dom i Pensionensfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402 och HFD 2017 ref. 9 I).

Principen om rätt till ränta vid återbetalning av en skatt som har tagits ut i strid med unionsrätten bygger på tanken att den som har blivit utsatt för en kränkning av sina unionsrättigheter har rätt till kompensation. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är principen om rätt till ränta när skatt tagits ut i strid med unionsrätten endast tillämplig när återbetalning sker till följd av en sådan kränkning. Den nu aktuella skatten har inte återbetalats på grund av att den har tagits ut i strid med unionsrätten – eller EES-avtalet – utan för att fonden inte har ansetts skattskyldig enligt kupong-

skattelagen. Under sådana omständigheter har fonden inte rätt till ränta på återbetald kupongskatt med hänvisning till att fondens rättigheter enligt EES-avtalet skulle ha kränkts. Inte heller på annan grund har det framkommit skäl att bevilja fonden ränta på återbetald kupongskatt.

Skatteverket har beslutat att medge fonden ränta på återbetalningen från och med dagen efter att ansökan om återbetalning ingavs. Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen inte kan besluta till fondens nackdel i förhållande till verkets ursprungliga beslut, har fonden – trots avsaknaden av ränteregler – rätt till den ränta som fonden beviljades genom det beslutet.

Skatteverkets överklagande ska således bifallas, varvid kammarrättens dom ska upphävas och förvaltningsrättens domslut fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens domslut.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Askersjö, Andersson, Gäverth* och *von Essen*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Mundt.

Förvaltningsrätten i Falun (2015-09-04, ordförande Karlsson Helghe):

Skatteverket beslutade den 9 mars 2015 att bevilja ränta på återbetald kupongskatt med 18 916 kr till Fonden. Kammarrätten i Sundsvall har i flera domar den 8 september 2014, bl.a. mål nr 3523-13, kommit fram till att en utländsk fond som fått återbetalning av kupongskatt är berättigad till intäktsränta på den återbetalda skatten, trots att kupongskattelagen saknar bestämmelser om detta. Vidare kom kammarrätten fram till att räntan ska beräknas från dagen efter det att ansökan om återbetalning gjordes och till den dag skatten återbetalades. Räntan ska beräknas enligt reglerna i skatteförfarandelagen respektive skattebetalningslagen (1997:483) utifrån vad som följer av övergångsbestämmelserna. Förvaltningsrätten anser att skäl att göra annan bedömning i förevarande mål saknas. Överklagandet ska därför avslås i denna del. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Sundsvall (2016-11-10, Lif, Nihlén och Eriksson):

Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2016 ref 47 funnit att ränta ska utgå på återbetald kupongskatt från och med dagen efter den dag då skatten innehölls till och med dagen då den återbetalades.

Vid återbetalning av t.ex. inkomstskatt till svenska skattesubjekt beräknas ränta enligt skatteförfarandelagen. Av likvärdighetsprincipen följer att bestämmelserna om återbetalning av skatt till utländska skattesubjekt inte får vara mindre förmånliga. Därmed bör också räntan beräknas på samma sätt för kupongskatt som återbetalas på grund av att fonden inte är skattskyldig för kupongskatt som i de fall kupongskatt återbetalas på grund av att reglerna i kupongskattelagen strider mot EU-rätten. Överklagandet ska således bifallas.– Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och bestämmer att ränta ska utgå på återbetald kupongskatt från och med dagen efter den dag då skatten innehölls till och med dagen då den återbetalades. Handlingarna i målet överlämnas till Skatteverket för beräkning av räntan.