



# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
664–669-22

meddelad i Stockholm den 19 december 2024

## KLAGANDE

Kyrkans Centralfond

Ombud: Kaj Grüssner  
KPMG Oy Ab  
Slottsgatan 26 C  
20100 Åbo  
Finland

## MOTPART

Skatteverket  
171 94 Solna

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 18 januari 2022 i mål nr 1770–1775-20

## SAKEN

Kupongskatt m.m.

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen utvidgar det meddelade prövningstillståndet till att avse frågan om kupongskatt i dess helhet, inklusive frågan om ränta på återbetalning av kupongskatten.

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden i de delar som avser kupongskatt, förklarar att Kyrkans Centralfond har rätt till återbetalning av kupongskatt som innehållits på utdelningar under åren 2004

och 2012–2016 och visar målen åter till Skatteverket för fortsatt prövning i enlighet med vad som anges i punkterna 26 och 27.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar inte prövningstillstånd i frågan om ersättning för kostnader i underinstanserna. Kammarrättens avgörande i den delen står därmed fast.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Kyrkans Centralfond ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 179 422 kr.

### **BAKGRUND**

1. Utländska juridiska personer är som utgångspunkt skattskyldiga till kupongskatt för utdelningar på aktier i svenska aktiebolag. Svenska juridiska personer betalar i stället inkomstskatt och är som huvudregel skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Den svenska staten är dock helt undantagen från skattskyldighet.
2. Skatteregler som innebär att utdelningar till utländska aktieägare beskattas mindre förmånligt än motsvarande utdelningar till svenska aktieägare kan komma i konflikt med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.
3. Kyrkans Centralfond är ett pensionsinstitut som har etablerats inom ramen för det finska systemet för arbetspension. Detta system bygger på att arbetsgivaren betalar premier för den anställde till en s.k. pensionsanstalt. Arbetspensionsförsäkringen är lagstadgad och obligatorisk i Finland. Fonden var fram till den 1 januari 2016 pensionsanstalt för anställda inom evangelisk-lutherska kyrkan i Finland. Fonden är inte en egen juridisk person utan är en del av kyrkan.

4. Fonden tog under åren 2004 och 2012–2016 emot utdelningar från svenska aktiebolag. På utdelningarna innehölls kupongskatt.
5. Fonden ansökte hos Skatteverket om återbetalning av kupongskatten. Som grund för ansökan anfördes att uttaget av kupongskatt strider mot den fria rörligheten för kapital enligt EUF-fördraget eftersom fonden är jämförbar med AP-fonderna, som är befriade från inkomstskatt eftersom de är en del av den svenska staten.
6. Skatteverket avslog ansökan med motiveringen att situationen för fonden inte är objektivt jämförbar med situationen för de svenska AP-fonderna.
7. Fonden överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Falun och sedan vidare till Kammarrätten i Sundsvall. Båda domstolarna instämde i Skatteverkets bedömning att fonden inte befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för de svenska AP-fonderna. Domstolarna beaktade bl.a. att skattebefrielsen för staten har sin förklaring i att den tidigare beskattningen av staten inte tillförde det allmänna några medel och att det därför fanns administrativa skäl för att ta bort statens skattskyldighet.
8. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 16–24 nedan.

**YRKANDEN M.M.**

9. *Kyrkans Centralfond* yrkar att kupongskatten ska återbetalas, inklusive ränta. Därutöver yrkas ersättning dels för kostnader i underinstanserna, dels för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 179 422 kr.
10. *Skatteverket* anser, efter att ha tagit del av EU-domstolens dom, att fondens yrkande om återbetalning av kupongskatt ska bifallas. Skatteverket tillstyrker

att fonden beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 92 635 kr.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

11. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd såvitt avser prejudikatfrågan om det är förenligt med den fria rörligheten för kapital i EUF-fördraget att ta ut kupongskatt på utdelningar till ett offentligt pensionsinstitut etablerat i Finland. Frågan om meddelande av prövningstillstånd rörande målen i övrigt har förklarats vilande.

### Rättslig reglering m.m.

12. Enligt 1 § första stycket kupongskattelagen (1970:624) ska kupongskatt som huvudregel betalas till staten för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag. Enligt 4 § första stycket föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigade utländska juridiska personer, om utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från ett fast driftställe i Sverige.
13. Svenska juridiska personer är enligt 6 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) som huvudregel skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Enligt 7 kap. 2 § första stycket är staten helt undantagen från skattskyldighet. Av 2 kap. 2 § andra stycket följer att detta undantag inte gäller utländska motsvarigheter.
14. Av artikel 63.1 i EUF-fördraget framgår att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater är förbjudna.

15. En nationell skattebestämmelse som medför en negativ särbehandling av en gränsöverskridande situation jämfört med en rent inhemsk situation är inte förenlig med den fria rörligheten för kapital om situationerna är objektivt jämförbara och den negativa särbehandlingen inte kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

#### **Förhandsavgörande från EU-domstolen**

16. Högsta förvaltningsdomstolen har i begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen ställt följande frågor.

*Fråga 1:* Innebär det förhållandet att utdelning från inhemska bolag till utländska offentliga pensionsinstitut beläggs med källskatt medan motsvarande utdelning inte är föremål för beskattning om den tillfaller den egna staten genom dess allmänna pensionsfonder, att det föreligger en sådan negativ särbehandling som innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 i EUF-fördraget?

*Fråga 2:* Om svaret på fråga 1 är ja, vilka kriterier ska beaktas vid prövningen av om ett utländskt offentligt pensionsinstitut befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för den egna staten och dess allmänna pensionsfonder?

*Fråga 3:* Kan en eventuell restriktion anses vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse?

17. EU-domstolen besvarade frågorna genom dom i mål C-39/23 (EU:C:2024:648) enligt följande.

*Fråga 1*

18. En sådan skillnad i skattemässig behandling som följer av den svenska lagstiftningen leder till att utdelning till offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet behandlas på ett oförmånligt sätt, vilket kan avhålla dessa institut från att investera i bolag som är etablerade i Sverige (punkt 46).
19. En nationell lagstiftning som den svenska ska därför anses utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 i EUF-fördraget (punkt 50).

*Fråga 2*

20. Det svenska och det finska systemet för allmän ålderspension tjänar samma samhällseliga syfte, fyller samma funktion samt har samma typ av juridisk uppbyggnad. Finansieringssättet är detsamma, och de båda systemen fungerar på ett liknande sätt (punkt 60).
21. Den skillnad i behandling som konstaterats ovan avser därmed situationer som är objektivt jämförbara (punkt 63).

*Fråga 3*

22. Enbart administrativa svårigheter kan inte rättfärdiga hinder för den fria rörligheten för kapital. Argumenten att den svenska regleringen syftar till att säkerställa det svenska socialpolitiska målet och finansieringen av detta, att undantaget från beskattning av pensionsfonder med hemvist i landet gör det möjligt att garantera det svenska allmänna inkomstgrundande ålderspensions-systemets autonoma ställning samt att undantaget från skattskyldighet innebär att man kan undvika en onödigt tung administrativ rundgång av allmänna medel kan inte godtas (punkterna 65–69). Inte heller argumentet att den

svenska lagstiftningen motiveras av behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan godtas (punkt 74).

23. Det kan således inte anses att den svenska lagstiftningen är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse (punkt 75).

*EU-domstolens sammanfattande svar på de ställda frågorna*

24. Sammanfattningsvis ger EU-domstolen svaret att artikel 63 i EUF-fördraget ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken källskatt tas ut på utdelning från bolag med hemvist i landet till offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet, medan utdelning som lämnas till offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet är undantagen från sådan källbeskattning (punkt 76).

**Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

*Kupongskatt*

25. Det prövningstillstånd som Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat är begränsat till att gälla den prejudikatfråga som beskrivs i punkt 11. Denna fråga har besvarats genom EU-domstolens dom. Med hänsyn till EU-domstolens svar bör prövningstillståndet utvidgas till att gälla frågan om återbetalning av kupongskatt i dess helhet.
26. Mot bakgrund av EU-domstolens dom står det klart att påförandet av kupongskatt på de utdelningar som fonden har tagit emot från svenska aktiebolag strider mot den fria rörligheten för kapital enligt EUF-fördraget. Fonden har därför rätt att få kupongskatten återbetald.

27. Fonden har även yrkat ränta på de återbetalda beloppen. Högsta förvaltningsdomstolen bör av instansordningsskäl inte ta ställning till den frågan. Underinstansernas avgöranden ska därför upphävas i de delar som avser kupongskatt och målen visas åter till Skatteverket för fortsatt prövning.

*Ersättning för kostnader*

28. Det finns inte skäl att meddela prövningstillstånd såvitt avser frågan om ersättning för kostnader i underinstanserna.
29. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och fonden har därför rätt till skälig ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Yrkat belopp är skäligt.

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Ulrik von Essen och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.