

Not 74

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 december 2024 följande dom (mål nr 664–669-22).¹

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.

¹ Samma fråga som i denna notis behandlas också i HFD 2024 ref. 63 och i HFD 2024 not. 73 (red. anm.).

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 avvålla 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 samhälleliga 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 ålderspensionssystemets 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.

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.

I avgörandet deltog justitieråden *Ståhl*, *Askersjö*, *von Essen* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.

Förvaltningsrätten i Falun (2020-05-07, ordförande Nermark Torgils): Utgångspunkt

Genom att investera i svenska värdepapper har Kyrkans Centralfond utnyttjat fördragets rätt till fri rörlighet för kapital. Frågan är om uttaget av kupongskatt innebär ett hinder för utövandet av denna frihet. För att ett hinder ska anses föreligga krävs i princip att de aktuella skattereglerna negativt särbehandlar de gränsöverskridande transaktionerna i jämförelse med rent inhemska fall. En del i denna prövning är att avgöra om det utländska och det inhemska fallet är objektivt jämförbara (se *Ståhl m.fl.*, EU-skatterätt, 3 u, 2013 s. 175 f. jfr även HFD 2017 ref. 9 II och EU-domstolens mål *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, p. 47, PMT).

Är situationerna objektivt jämförbara?

Bedömningen av om en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska göras mot bakgrund av ändamålet med, föremålet för och innehållet i de nationella bestämmelserna (se PMT p. 48).

Kyrkans Centralfond har därvid uppgett att den, i likhet med AP-fonderna, är en offentligrättslig pensionsanstalt, att den ansvarar för förvaltning av statligt pensionsskydd, har en egen tydligt avgränsad organisation, sluter avtal i eget namn samt har som primär uppgift att fungera som buffertfond.

Förvaltningsrätten noterar att fondens uppgifter bör sättas i relation till den lagstiftning som, såvitt förvaltningsrätten kunnat utröna, gällde för fonden under de år som aktuell kupongskatt togs ut.

Under huvuddelen av denna period gällde sålunda enligt då aktuell lydelse av 22 kap. 6 § kyrkolagen (1054/1993) dels att Kyrkans Centralfond var kyrkans gemensamma fond samt att dess tillgångar bl.a. användes för betalning av pensioner och familjepensioner, understöd till församlingar och betalning av utgifter för stiftens och kyrkans centralförvaltningsräkning, dels att Kyrkans Centralfond var pensionsanstalt för kyrkan och skötte pensionsanstaltens uppgifter.

Närmare bestämmelser om förvaltningen av pensionsmedlen fanns vid denna tid i pensionslagen för evangelisk-lutherska kyrkan (261/2008). Där angavs att Kyrkans Centralfond sköter uppgifter när det gäller finansiering av pensionsskyddet samt uttagandet av pensionsavgifter och andra uppgifter (1 kap. 5 §). När det gäller finansieringen av pensionsskyddet föreskrevs att pensionsfonden inom Kyrkans Centralfond har till uppgift att utjämna beloppet av de årliga pensionsavgifterna som uppbärs till Kyrkans Centralfond samt att trygga finansieringen av pensionerna i framtiden (5 kap. 25 §).

Först under 2016 separerades kyrkans pensionsfond från Kyrkans Centralfond genom ändringar i kyrkolagen. Dessförinnan hade sålunda hela kyrkans centralförvaltning, inklusive pensionsfonden, bedrivits under ett och samma s.k. FO-nummer och verksamheterna därmed inte varit genuint separerade (se RP 75/2015 rd s. 19 och 22). Således var det först i och med lagändringen som pensionsfonden betraktades som en självständig offentligrättslig juridisk person (se RP 21/2015 rd s. 7). I och med lagändringen finns numera bestämmelser om Kyrkans Centralfond i 22 kap. 5 § kyrkolagen och bestämmelser om pensionsfonden i 22 kap. 6 § samma lag. Sålunda gäller sedan den 1 januari 2016 att Kyrkans pensionsfond är pensionsanstalt för kyrkan och att fonden sköter dessa uppgifter enligt särskilda föreskrifter.

De svenska AP-fonderna, å sin sida, har till huvuduppgift att förvalta kapital som hör till den inkomstgrundade ålderspensionen och som ingår i den allmänna pensionen. Denna är i sin tur en del i av den offentliga och obligatoriska socialförsäkringen. Samtliga AP-fonder utom sjunde AP-fonden förvaltar kapital som ska utgöra en buffert för den inkomstgrundade ålderspensionen och jämna ut över- och underskott i nettot mellan pensionsavgifter och pensioner samt bidra med avkastning till pensionssystemet på längre sikt. I egenskap av myndigheter utgör AP-

fonderna en del av staten och är därmed undantagna från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen.

Förvaltningsrätten konstaterar att det finns skillnader vad gäller de båda subjektens funktion och organisation. Under den absoluta merparten av de perioder som målen gäller omfattade verksamheten inom Kyrkans Centralfond sålunda hela kyrkans centralförvaltning. Även om pensionsfonden utgjorde en underordnad och specifikt reglerad del med avseende på fondens roll som pensionsanstalt, så var verksamheterna alltså inte genuint separerade. Dessa förhållanden har inte berörts av Kyrkans Centralfond i målet. Sammanfattningsvis anser förvaltningsrätten därmed att det saknas stöd för slutsatsen att Kyrkans Centralfond under aktuella perioder var liktydig med den aktuella pensionsfonden – i stället hade Kyrkans Centralfond ett bredare uppdrag. Detta ska relateras till AP-fonderna, vilka utgör en integrerad del av svenska staten och vars huvuduppgift är att förvalta kapital och utgöra stabiliseringsfonder (jfr prop. 1999/2000:46 s. 50 och 56). Enligt förvaltningsrätten tyder redan dessa skillnader på att de båda subjekten inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer när det gäller organisation och funktion (jfr HFD 2017 ref. 9 II) förrän tidigast i januari 2016.

Även mot bakgrund av ändamålet med – och innehållet i – de nationella bestämmelserna om skattebefrielse för AP-fonderna bedömer förvaltningsrätten att situationen inte är jämförbar med den som ligger till grund för uttag av kupongskatt av Kyrkans Centralfond. Sålunda motiveras skattebefrielsen för AP-fonderna med att dessa är en del av svenska staten. Befrielsen har sin förklaring i det faktum att den tidigare beskattningen av stat och kommun inte tillförde det allmänna några medel och att det därför fanns administrativa skäl för att ta bort statens skattskyldighet (se prop. 1984/85:70 s. 151 f.). Det är alltså fråga om en skattebefrielse som motiveras av andra skäl än rent skattemässiga. Därmed bedömer förvaltningsrätten att den omständigheten att Sverige har utsträckt sin beskattning av utdelningar från svenska bolag till att omfatta utdelning till utländska objekt inte innebär att AP-fondernas skattebefrielse kan anses utgöra ett medel för godtycklig diskriminering (jfr Kammarrätten i Sundsvalls dom i dess mål 2701-12). Denna slutsats omfattar samtliga de i målet aktuella perioderna.

Är det fråga om diskriminering på grund av otillåtet statsstöd?

I förvaltningsrätten har Kyrkans Centralfond gjort gällande att beskattningen av fonden är diskriminerande också på den grunden att AP-fondernas skattefrihet utgör otillåtet statsstöd (jfr artikel 107.1 EUF-fördraget).

En förmån i form av lägre skattesats eller undantag från skattskyldighet kan anses utgöra ett statsstöd.

Det är EU-kommissionen som prövar om ett statsstöd är tillåtet eller inte enligt förfaranderegler i art. 108 EUF-fördraget. Enligt praxis från EU-domstolen har dock artikel 108.3 EUF-fördraget getts direkt effekt, vilket innebär att nationella domstolar kan åberopa att en stödåtgärd är ogiltig på grund av att bestämmelserna i art. 108.3 inte har följts.

Med hänvisning till att det saknas en koppling mellan skatteintäkterna, till följd av beskattningen enligt kupongskattelagen, och AP-fondernas skattefrihet bedömer emellertid inte förvaltningsrätten att EUF-fördragets

bestämmelser kan ges direkt effekt i nu aktuellt fall (jfr Kamarrätten i Stockholms dom i dess mål nr 5354-17 m.fl. samt där anmärkta rättsfall från EU-domstolen).

Sammanfattning m.m.

Sammanfattningsvis konstaterar förvaltningsrätten därmed att uttaget av kupongskatt inte kan betecknas som en diskriminerande handling i strid mot EUF-fördraget på någon av de grunder som anförts av Kyrkans Centralfond. Skäl att återbetala kupongskatt till fonden har därmed inte kommit fram. I och med förvaltningsrättens ställningstaganden i denna del förfaller frågan om ränta på innehållen kupongskatt.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning.

Kamarrätten i Sundsvall (2022-01-18, Odmark, Ebbing och Hallman):

Allmänt om prövningen

Kyrkans Centralfond hör hemma i Finland och var under aktuella år skattskyldig till kupongskatt enligt kupongskattelagen (1970:624) eftersom den tog emot utdelningar på aktier i svenska bolag. En gränsöverskridande aktieinvestering är en kapitalrörelse och omfattas därmed av artikel 63 i EUF-fördraget.

Kyrkans Centralfond anser sig jämförbar med AP-fonderna, vilka omfattas av svenska statens skattebefrielse. Fonden har betalat kupongskatt samtidigt som AP-fonderna är helt skattebefriade. En sådan skillnad i behandling kan utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 i EUF-fördraget. I artikel 65.1a anges 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. Bestämmelsen i artikel 65.1a utgör ett undantag och begränsas i sin tur av artikel 65.3 där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. Bestämmelsen i artikel 65.1a ska tolkas restriktivt (se PMT punkt 46 och där angiven rättspraxis). PMT-målet rörde skillnaden i beskattning enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel jämfört med kupongskattelagen, men de principiella uttalandena i domen är relevanta även i dessa mål.

Av EU-domstolens praxis framgår också att om en nationell skattelagstiftning ska anses vara förenlig med bestämmelserna om fri rörlighet för kapital måste skillnaden i behandling röra situationer som inte är objektivt jämförbara eller vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse (se dom den 10 maj 2012 i mål Santander Asset Management SGIC SA m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23 och kommissionen mot Finland, punkt 35).

Vad gäller bedömningen av om ett utländskt subjekt är jämförbart med ett svenskt har EU-domstolen uttalat att det inte krävs att en fond regleras

på ett sätt som är identiskt med regleringen av inhemska fonder för att dessa ska anses befinna sig i jämförbara situationer (Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 67).

Frågan om en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska även bedömas mot bakgrund av såväl det ändamål som eftersträvas med de nationella bestämmelserna som föremålet för och innehållet i dessa bestämmelser. Endast de relevanta åtskillnadskriterier som anges i lagstiftningen ska beaktas vid bedömningen av om skillnaden i behandling följer av en objektiv skillnad mellan situationerna (se Santander Asset Management SGIIC SA m.fl., punkt 27 och PMT, punkterna 48 och 49).

Är Kyrkans Centralfond jämförbar med AP-fonderna?

Kyrkans Centralfond och AP-fonderna utgör statliga myndigheter och omfattas av den egna statens skattebefrielse. Båda har förvaltat kapital som ska utgöra en buffert i pensionssystemet. De uppgifter som i Sverige utförs av AP-fonderna har i Finland, för anställda inom evangelisk-lutherska kyrkans del, fram till 2016 utförts av Kyrkans Centralfond genom dess pensionsfond. Kyrkans Centralfond och pensionsfonden har fram till 2016 bedrivit sin verksamhet under samma FO-nummer och verksamheten har därmed inte varit juridiskt separerad. Verksamheten i pensionsfonden har dock hela tiden varit faktiskt separerad från centralfonden. Kamarrätten finner, även med beaktande av avsaknaden av juridisk separation, att Kyrkans Centralfond (pensionsfonden) och AP-fonderna före 2016 verkat under liknande förutsättningar såväl organisatoriskt som sett till funktion och syfte.

Den 1 januari 2016 övergick tillgångar, rättigheter och förpliktelser från pensionsfonden inom Kyrkans Centralfond till Kyrkans Pensionsfond. Kyrkans Centralfond har därmed under 2016 inte verkat under liknande förutsättningar som AP-fonderna, sett till funktion och syfte. Det saknas därmed redan på den grunden skäl för att medge fonden återbetalning av kupongskatt för 2016.

Det åtskillnadskriterium som aktualiseras i de nu aktuella målen grundar sig på var mottagaren av utdelningen har sitt hemvist, eftersom utdelningar till statliga organ utan hemvist i landet beskattas med kupongskatt medan utdelningar till statliga organ med hemvist i landet omfattas av skattefrihet. Kamarrätten ska därför för åren 2004 och 2012–2015, mot bakgrund av det ändamål som eftersträvas med, föremålet för och innehållet i den lagstiftning som är aktuell i målen, pröva om Kyrkans Centralfond och AP-fonderna befinner sig i en objektivt jämförbar situation.

Föreligger för åren 2004 och 2012–2015 en objektivt jämförbar situation?

AP-fonderna utgör en del av svenska staten och är därmed undantagna från skattskyldighet för sina inkomster enligt 7 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229). Syftet med att undanta staten från skattskyldighet är att den kommunala taxeringen av staten inte tillför det allmänna totalt sett några medel. Med hänsyn till detta och av administrativa skäl föreslogs hel skattebefrielse för staten (se prop. 1984/85:70 s. 151 f.).

EU-rätten ställer inte krav på att Sverige i skattehänseende ska behandla en annan medlemsstat eller utländskt offentligrättsligt organ på samma sätt som den svenska staten. Att den svenska staten inte beskattar sig själv innebär endast att en rundgång av medel inom den offentliga sektorn undviks.

Kyrkans Centralfond har anfört att det enligt bl.a. avgörandet i målet kommissionen mot Finland saknar betydelse varför AP-fonderna har befriats från skatt. Det kan dock konstateras att EU-domstolen i den aktuella domen prövade frågan om den gränsöverskridande situationen var jämförbar med den inhemska utifrån det ändamål som eftersträvades med de aktuella nationella bestämmelserna (punkt 36 och 43).

Med hänsyn till ändamålet med, föremålet för och innehållet i den svenska lagstiftningen rörande statliga organs skattebefrielse är situationen för ett utländskt offentligt pensionsinstitut inte objektivt jämförbar med den situation som de svenska AP-fonderna befinner sig i.

Trots att Sverige har utsträckt sin beskattning av utdelningar från svenska bolag till att omfatta utdelning till utländska subjekt kan inte AP-fondernas skattebefrielse anses utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

Vid beräkning av kupongskatten kan avdrag få göras för sådana kostnader som har ett direkt samband med uppbärandet av utdelning på aktier eller andelar i en fond. Sådana kostnader har inte åberopats.

Det saknas därmed skäl för att medge återbetalning av kupongskatt för åren 2004 och 2012–2015 på den grunden att kupongskattelagens regler strider mot den fria rörligheten för kapital.

Otillåtet statsstöd

Med statsstöd avses enligt artikel 107 första punkten i EUF-fördraget stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel och som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion. Sådant stöd är oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

AP-fonderna är som statliga myndigheter en del av staten. En skattebefrielse för AP-fonderna gynnar alltså inte vissa företag eller viss produktion och påverkar inte handeln mellan medlemsstaterna. Det kan därför inte vara fråga om något statligt stöd till AP-fonderna.

Sammanfattande bedömning

Det strider inte mot den fria rörligheten för kapital att beskatta Kyrkans Centralfond enligt kupongskattelagen, medan de svenska AP-fonderna omfattas av statens skattebefrielse. Skattebefrielsen för AP-fonderna utgör inte ett otillåtet statsstöd. Det saknas därmed skäl att medge återbetalning av kupongskatt. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten avslår ansökan om ersättning för kostnader.