

HFD 2016 ref. 47

Fråga om principerna för rätt till och beräkning av ränta när kupongskatt återbetalas på grund av att skatten har tagits ut i strid med EU-rätten.

7, 8, 14 och 15 §§ kupongskattelagen (1970:624)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 23 juni 2016 följande dom (mål nr 6273-14).

Bakgrund

Fidelity Funds SICAV (fonden) begärde i december 2005 återbetalning av kupongskatt för åren 2000–2005 om totalt 123 128 763 kr. Kammarrätten i Sundsvall biföll fondens begäran i dom den 15 februari 2012 (mål nr 27-10). Som skäl angavs att kupongskatten hade tagits ut i strid med EU-rätten och att den därför skulle återbetalas. Kammarrättens dom vann laga kraft.

Fonden begärde därefter att även ränta skulle utgå på den kupongskatt som innehållits. Skatteverket avslög fondens begäran med motiveringen att det vare sig enligt svensk rätt eller enligt EU-rätten fanns någon rätt till ränta på kupongskatt som återbetalas.

Fonden överklagade till förvaltningsrätten som avslög överklagandet. Förvaltningsrätten ansåg att det saknades laglig grund för att bevilja fonden ränta eftersom det varken i unionslagstiftningen eller i svensk lagstiftning fanns bestämmelser som fastställde villkoren för hur ränta ska utgå på kupongskatt som återbetalas.

Kammarrätten fann till skillnad från underinstanserna att fonden hade rätt till ränta. Enligt kammarrätten följde det av EU-domstolens praxis att ränta ska utgå på kupongskatt som har tagits ut i strid med unionsrätten även om det i kupongskattelagen (1970:624) saknas bestämmelser om detta. Ränta skulle enligt kammarrätten utgå från och med dagen efter det datum då ansökan om återbetalning av kupongskatt gjordes till dagen då skatten återbetalades. Kammarrätten uttalade vidare att räntan skulle beräknas enligt reglerna i skatteförfarandelagen (2011:1244) respektive skattebetalningslagen (1997:483) utifrån vad som följer av övergångsbestämmelserna.

Yrkanden m.m.

Fonden yrkar att ränta ska utgå på återbetald kupongskatt från och med dagen efter den dag då skatten betalades in till Skatteverket till och med dagen då skatten återbetalades till fonden. Fonden

yrkar vidare ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 55 400 kr.

Fonden anför bl.a. följande. Av EU-domstolens praxis följer att medlemsstaterna är skyldiga att betala ränta på skatter som har tagits ut i strid med EU-rätten. Fonden har enligt den s.k. effektivitetsprincipen rätt till adekvat ersättning för den förlust som den felaktigt inbetalade skatten har förorsakat. Förlusten uppkom från och med den dag då kupongskatten felaktigt betalades in.

Skatteverket har ingenting att invända emot att ränta ska utgå till och med – och inte endast till – dagen då kupongskatten återbetalades men anser att överklagandet i övrigt ska avslås.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Målet gäller principerna för rätt till och beräkning av ränta när kupongskatt återbetalas på grund av 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 (tidigare central värdepappersförvarare) 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 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, punkt 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*, punkterna 22 och 23 samt där anmärkta rättsfall). Domstolen har därvid uttalat att det i avsaknad av unionslagstiftning ankommer på varje

medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur sådan ränta ska betalas. Dessa villkor får inte vara mindre förmånliga än de som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt (likvärdighetsprincipen) och inte heller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen).

Enligt 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) får rättsens avgörande inte gå utöver vad som yrkats i målet. Om det föreligger särskilda skäl får dock rätten även utan yrkande besluta till det bättre för enskild, när det kan ske utan men för motstående enskilt intresse.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Kammarrätten har i en lagakraftvunnen dom funnit att fonden har rätt till återbetalning av kupongskatt eftersom skatten tagits ut i strid med EU-rätten. I det nu överklagade avgörandet ansåg kammarrätten att fonden även har rätt till ränta på den återbetalda skatten.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar inledningsvis att det av EU-domstolens praxis följer att det finns en direkt på EU-rätten grundad rätt till ränta på skatter som har tagits ut i strid med unionsrätten. Såsom kammarrätten har funnit har fonden således rätt till ränta på den återbetalda kupongskatten trots att det i nationell rätt saknas bestämmelser om detta.

Nästa fråga blir då hur räntan ska beräknas.

När det först gäller för vilken tidsperiod som ränta ska utgå framgår av EU-domstolens praxis att effektivitetsprincipen kräver att beräkningen av räntan ger möjlighet till adekvat ersättning för den förlust som den felaktigt uttagna skatten har förorsakat. Denna förlust beror bl.a. på under hur lång tid som den skattskyldige har varit frångången möjlighet att disponera det felaktigt uppburna beloppet. Det är därför inte förenligt med effektivitetsprincipen att begränsa rätten till ränta till att avse endast tiden efter det att den skattskyldige ansökt om återbetalning av skatten (se Irimie, punkterna 26–28).

Såvitt avser kupongskatt frångås den skattskyldige möjlighet att disponera över beloppet redan när skatten innehålls av t.ex. en värdepapperscentral. För att tillgodose kravet på att en skattskyldig ska få adekvat ersättning för den förlust som en felaktigt uttagen kupongskatt förorsakat bör enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening därför rätt till ränta föreligga redan från den tidpunkten. Detta gäller oavsett om skatten först en tid därefter betalas in till Skatteverket.

Fonden har yrkat att ränta ska utgå från och med dagen efter den dag då skatten betalades in till Skatteverket. Högsta förvalt-

ningsdomstolen anser emellertid att det finns särskilda skäl för att besluta att ränta ska utgå redan från och med dagen efter det att kupongskatten innehölls (se 29 § förvaltningsprocesslagen). Såsom parterna numera samstämmt anför ska ränta vidare utgå även för den dag då skatten återbetalades, dvs. till och med och inte endast till denna dag. Kammarrättens avgörande ska därför ändras i enlighet med det sagda.

När det därefter gäller ränteberäkningen i övrigt bör denna – i enlighet med likvärdighetsprincipen och i linje med vad kammarrätten uttalat – göras med ledning av reglerna i skatteförfarandelagen respektive den upphävda skattebetalningslagen utifrån vad som följer av övergångsbestämmelserna till den förstnämnda lagen.

Fonden har fått bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar för att bevilja fonden ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 30 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av kammarrättens dom, 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 i enlighet med vad som anges under rubriken Skälen för avgörandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Fidelity Funds SICAV ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 30 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Nymansson, Classon* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren *Camilla Mundt*.

Förvaltningsrätten i Falun (2013-11-04, ordförande Helghe):

Frågan i målet är om Fonden ska beviljas ränta på den kupongskatt som återbetalats.

Av EU-domstolens praxis framgår att medlemsstaterna i princip är skyldiga att betala ränta på skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten och att det, i avsaknad av unionslagstiftning, ankommer på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur sådan ränta ska betalas. Dessa villkor måste följa principerna om

likvärdighet och effektivitet. Av effektivitetsprincipen följer att de nationella reglerna inte får medföra att den skattskyldige personen fråntas möjligheten till adekvat ersättning för den förlust som den för mycket inbetalda skatten har förorsakat vederbörande (jfr mål C-591/10 Littlewoods Retail Ltd m.fl. mot Her Majesty's Commissioners for Revenue and Customs).

Varken i unionslagstiftningen eller i svensk lagstiftning finns bestämmelser som fastställer villkoren för hur ränta ska utgå på kupongskatt som återbetalas. Enligt förvaltningsrätten saknas det därmed laglig grund för att bevilja fonden ränta på den kupongskatt som återbetalas (jfr Kammarätten i Sundsvalls dom den 10 juli 2007 och den 15 februari 2012 mål nr 2570-10). Överklagandet ska därför avslås.

[text här utelämnad]

Fonden har inte vunnit bifall för sin talan. Andra skäl för att bevilja ersättning har inte framkommit. Förvaltningsrätten avslår därmed ersättningsyrkandet. – Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ränta. – Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning.

Kammarätten i Sundsvall (2014-09-08, Sandström, Eriksson och Årlebrant):

EU-domstolen har uttalat att i avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter på området för återbetalning av nationella avgifter som har tagits ut felaktigt ska det i varje medlemsstats rättsordning anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrätten. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen). Även andra frågor som sammanhänger med återbetalning av felaktigt uppburna avgifter, såsom eventuell betalning av ränta, däribland den dag från vilken räntan ska beräknas och räntesatsen, ska regleras i nationell lagstiftning (se t.ex. rättsfallet i de förenade målen C-397/98 och C-410/98 Metallgesellschaft m.fl. p. 85-89 och C-591/10 Littlewoods Retail p. 25-26). Av nämnda rättspraxis framgår att medlemsstaterna är skyldiga att betala ränta på skatter och avgifter som tagits ut i strid med unionsrätten.

Det ankommer således på varje medlemsstat att i sin inhemska rättsordning reglera de processuella förutsättningarna för talan som syftar till att säkerställa att enskilda erhåller ett fullständigt skydd för sina rättigheter enligt unionsrätten. En sådan lagstiftning får inte innebära att likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen träds förnär.

När ett svenskt bolag får återbetalning av t.ex. inkomstskatt så beräknas intäktsränta enligt skatteförfarandelagen. Av likvärdighetsprincipen följer därmed att bestämmelserna om återbetalning av skatt till utländska bolag inte får vara mindre förmånliga. Även om nationalitet inte uttryckligen är den särskiljande faktorn, är det till allra största delen utländska bolag som skulle missgynnas vid en annan tillämpning. Att det i vissa situationer förekommer att även personer med hemvist i Sverige omfattas av reglerna om återbetalning av kupongskatt påverkar inte bedömningen. Mot denna bakgrund finner kammarätten att fonden är berättigad till

intäktsränta på den återbetalda kupongskatten, trots att kupongskattelagen saknar bestämmelser om detta.

Frågan är därefter för vilken tidsperiod räntan ska beräknas.

EU-domstolen har i ett mål som gällde ränta på återbetald utsläppsskatt uttalat att i en situation då en medlemsstat uppburit skatter och avgifter i strid med unionsrätten krävs enligt effektivitetsprincipen att de nationella bestämmelserna inte får medföra att den skattskyldiga personen fråntas möjligheten till adekvat ersättning för den förlust som den felaktigt inbetalda skatten har förorsakat vederbörande. Bestämmelser som begränsar den aktuella räntan till ränta som löper från och med dagen efter det datum då ansökan om återbetalning av den felaktigt inbetalda skatten gjordes uppfyller inte detta krav. Förlusten inträder i princip under perioden mellan den dag då den aktuella skatten felaktigt erlades och dagen då den återbetalades (C-565/11 Mariana Irimie p. 26-29).

Kupongskatt är en definitiv källskatt för utdelning på aktier. Kupongskatt innehålls av central värdepappersförvarare eller aktiebolag vid utbetalning av utdelning, om det inte av tillgängliga uppgifter om den utdelningsberättigade framgår att denne inte är skattskyldig (7 § kupongskattelagen). Kupongskatt ska inbetalas av värdepappersförvararen till Skatteverket inom fyra månader efter utdelningstillfället (8 § kupongskattelagen). Utbetalas kupongskatt sedan en central värdepappersförvarare inbetalt kupongskatt enligt 8 § återbetalar Skatteverket kupongskatt, som belöper på sådan utdelning för vilken skattskyldighet ej förelegat (9 § kupongskattelagen). Har kupongskatt innehållits för någon som inte varit skattskyldig har den utdelningsberättigade rätt till återbetalning. Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen hos Skatteverket senast vid utgången av femte året efter utdelningsåret (27 § kupongskattelagen).

Skatten utgår således inte efter beslut om taxering och återbetalning av innehållen kupongskatt kan ske först efter en ansökan om återbetalning. En sådan ansökan, vilken kan göras ända till utgången av femte året efter utbetalningsåret, är därmed den första tidpunkt vid vilken Skatteverket får kännedom om att ett bolag inte anser sig vara skattskyldigt. Det förhållandet att fonden först efter ansökan om återbetalning haft möjlighet att få kupongskatten återbetald följer av att Sverige, i egenskap av källstat, är hänvisat till att använda källbeskattning som beskattningsmetod. Skillnaden i beskattningsteknik återspeglas i skillnaden mellan de olika situationer som inhemska respektive utländska bolag befinner sig i när det gäller uppbörderna av skatten (se C-282/07 Truck Center p. 44-46).

Mot den nu angivna bakgrunden ska ränta beräknas från dagen efter ansökan om återbetalning till den dag då skatten återbetalades.

Räntan ska beräknas enligt reglerna i skatteförfarandelagen respektive skattebetalningslagen utifrån vad som följer av övergångsbestämmelserna.

Handlingarna i målet ska överlämnas till Skatteverket för handläggning i enlighet med det nu anförda.

Ersättning för kostnader

Med hänsyn till utgången i målet och de rättsfrågor som aktualiseras ska fonden beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten med yrkade belopp. – Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och bestämmer att ränta ska utgå på återbetald kupongskatt från och med dagen efter det datum då ansökan om återbetalning av skatten gjor-

des till dagen då den återbetalades. Handlingarna i målet överlämnas till Skatteverket för handläggning i enlighet med det nu anförda. – Kammar-rätten beviljar Fidelity Funds SICAV ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med 13 900 kr och i kammarrätten med 15 450 kr.