

DOMSTOLENS KENDELSE (Fjerde Afdeling)

10. maj 2007\*

I sag C-102/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Regeringsrätten (Sverige) ved kendelse af 13. oktober 2004, indgået til Domstolen den 28. februar 2005, i sagen:

**Skatteverket**

mod

**A og B,**

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis og T. von Danwitz,

\* Processprog: svensk.

generaladvokat: Y. Bot  
justitssekretær: R. Grass,

idet Domstolen har til hensigt at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, første afsnit,

og efter at have hørt generaladvokaten,

afsagt følgende

### **Kendelse**

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 EF til 58 EF.
  
- 2 Anmodningen om præjudiciel afgørelse er blevet fremsat i en sag mellem Skatteverket (den svenske skatteforvaltning) og A og B (herefter under ét »sagsøgerne«), som er selskabsdeltagere og lønmodtagere i X, et selskab stiftet i henhold til svensk ret, hvorunder det er omtvistet, hvorvidt der i forbindelse med beskatningen af aktieudbytte udloddet af X i beregningsgrundlaget skal tages hensyn til lønningerne til de ansatte i X's svenske datterselskab Y's russiske filial i medfør af de svenske bestemmelser om den såkaldte »lønregel«.

## National ret

- 3 Tvisten drejer sig om den svenske skatteordning for aktieudbytter udloddet af svenske selskaber med få deltagere («fåmansföretag«)
  
- 4 Sådanne selskaber er mindre aktieselskaber, hvor mere end 50% af aktierne ejes af færre end fem fysiske personer, som følgelig udøver en bestemmende indflydelse på selskabets drift. Når flere af selskabsdeltagerne er ansatte i selskabet, betragtes de i medfør af artikel 3 i kapitel 57 i den svenske lov om indkomstskat (inkomstskattelagen, SFS 1999, nr. 229, herefter »loven«) som én enkelt person, hvilket gør det muligt at betragte selskabet som et selskab med få deltagere, selv om der er et højt antal selskabsdeltagere.
  
- 5 I Sverige er skatten på arbejdsindkomster højere end skatten på kapitalindkomst. For at afholde selskabsdeltagere i et selskab med få deltagere, som samtidigt er ansatte i dette selskab, fra at omlægge deres lønindkomst til kapitalindkomst, fastsætter loven, at aktieudbytte udloddet af selskabet beskattes som kapitalindkomst for så vidt angår afkast op til en standardsats, almindeligvis benævnt »grænsebeløbet«, som antages at svare til det normale afkast af den kapital, der er investeret i samme selskab. Den del af udbyttet, der overstiger dette minimumsbeløb, beskattes som lønindkomst.
  
- 6 Den nævnte standardsats for afkastet udregnes ved anvendelsen af en vis procentsats på et beregningsgrundlag, der hovedsageligt udgøres af den kapital, som selskabsdeltageren har investeret i selskabet med få selskabsdeltagere.

- 7 Beregningsgrundlaget kan ligeledes i medfør af lønreglen i artikel 12 i lovens kapitel 53 omfatte et beløb svarende til en bestemt andel af de lønninger, der er blevet udbetalt til selskabets ansatte, herunder ansatte i dets datterselskaber og filialer. I medfør af denne bestemmelse kan disse lønninger dog kun indgå i beregningsgrundlaget, hvis de indgår i beregningsgrundlaget for de sociale bidrag eller for lønskatten i henhold til svensk lovgivning.
- 8 Efter Kongeriget Sveriges tiltrædelse af Den Europæiske Union er lønreglen ifølge oplysninger fra den svenske regering blevet udvidet til at omfatte lønninger til arbejdstagere i et selskab med få selskabsdeltagere, som er beskæftiget i en anden medlemsstat.

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 9 Konsulentvirksomheden X er et svensk aktieselskab, som ejes af flere selskabsdeltagere, herunder sagsøgerne, som er ansat i selskabet. Til trods for at antallet af selskabsdeltagere inden for den relevante periode i sagen var forholdsvis højt (78 i alt), har X altid været betragtet som et »selskab med få deltagere« i henhold til artikel 3 i lovens kapitel 57.
- 10 X, som indledte sin virksomhed i 1991, overtog i den forbindelse en aktivitet, som tidligere blev drevet i anden form i Sverige samt af en russisk filial. I 1997 blev denne aktivitet overtaget af Y, et svensk aktieselskab og datterselskab til X. Samtidigt oprettede Y en anden filial i Rusland. Den første filial blev afviklet i 2000.

- 11 Sagsøgerne ejer hver 1,7% af aktierne i X. A blev aktionær i X i 1991, og B blev aktionær i 1996.
- 12 Sagsøgerne har anmodet Skatterätsnämnden (skatteretsnævnet) om en forhåndsbesked vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt de med henblik på anvendelse af lønreglen ved beregningen af skatten på aktieudbytteerne udloddet af X kunne tage hensyn til lønningerne til de ansatte i Y's russiske filial, selv om disse lønninger ikke indgik i beregningsgrundlaget for de sociale bidrag, som skulle betales i Sverige, eller for den svenske lønskat.
- 13 Skatterätsnämnden har ved forhåndsbesked, som blev meddelt sagsøgerne den 19. februar 2003, besvaret spørgsmålet bekræftende. Nævnet fandt, at artikel 43 EF ikke kunne påberåbes, idet den ikke omfatter etablering i et tredjeland, og at den omtvistede nationale lovgivning derfor måtte bedømmes efter artikel 56, stk. 1, EF.
- 14 Ifølge Skatterätsnämnden er EF-traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed til hinder for en situation som den, sagsøgerne befinder sig i, hvor de udbytter, som disse har modtaget fra X, er genstand for en mindre gunstig beskatning med den begrundelse, at X's datterselskab udøver sin virksomhed i Rusland og ikke i Sverige.
- 15 Eftersom lønreglen blev indført 1994, ville den ikke kunne betragtes som en restriktion, der eksisterede den 31. december 1993 i henhold til artikel 57, stk. 1, EF. Desuden kunne forskelsbehandlingen i medfør af lønreglen ikke retfærdiggøres ud fra målet om at sikre skattekontrollens effektivitet, når henses til, at skatteoverenskomsten mellem Kongeriget Sverige og Den Russiske Føderation indeholder en bestemmelse vedrørende udveksling af oplysninger mellem de kompetente skattemyndigheder.

- 16 Et af medlemmerne af Skatterätsnämnden fandt imidlertid, at lønreglen burde bedømmes efter artikel 43 EF og ikke efter traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed. Denne regel er nemlig egnet til at begrænse udøvelsen af en økonomisk aktivitet og ikke de frie kapitalbevægelser. Eftersom artikel 43 EF ikke er anvendelig i situationer, der berører tredjelande, udgør lønreglen imidlertid ikke en begrænsning i strid med denne artikel.
- 17 Riksskatteverket har anlagt sag til prøvelse af Skatterätsnämndens afgørelse ved Regeringsrätten.
- 18 På den baggrund har Regeringsrätten besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er bestemmelserne [i traktaten] om frie kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande til hinder for, at A og B i en situation som den foreliggende beskattes mere ugunstigt med hensyn til udbytte fra X på grund af, at X's datterselskab Y driver virksomhed i Rusland frem for i Sverige?
- 2) Har det nogen betydning, om A og B har erhvervet aktierne i X før eller efter, at virksomheden i Rusland påbegyndtes eller ændredes?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

- 19 Ifølge procesreglementets artikel 104, stk. 3, første afsnit, kan Domstolen træffe afgørelse ved begrundet kendelse, såfremt besvarelsen af et præjudicielt spørgsmål klart kan udledes af retspraksis.
- 20 Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en national foranstaltning, der i forbindelse med en ordning, hvorefter aktieudbytter beskattes som kapitalindkomst op til en standardsats for afkast, der beregnes ved anvendelsen af en vis procentsats på et beskatningsgrundlag, der ud over den af selskabsdeltageren investerede kapital omfatter en andel af lønningerne til de ansatte i det udbyttebetalende selskab, ikke tillader, at der heri medregnes lønninger til de ansatte, der er beskæftiget i en filial af dette selskab eller af et datterselskab af dette i et tredjeland, er forenelig med traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed.
- 21 I lighed med et af medlemmerne af Skatterättsnämnden (jf. præmis 16 i denne kendelse) har den nederlandske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber gjort gældende, at den nationale bestemmelse, der er tvist om i hovedsagen, kun kan bedømmes efter bestemmelserne om etableringsfriheden og ikke efter bestemmelserne om kapitalens frie bevægelighed. De anfører nærmere bestemt, at denne bestemmelse påvirker etableringen af en filial i et tredjeland og derfor udelukkende henhører under etableringsfrihedens materielle anvendelsesområde.
- 22 Eftersom en bedømmelse af den i hovedsagen foreliggende situation efter traktatens bestemmelser om etableringsfriheden efter omstændighederne kan overflødig gøre en selvstændig bedømmelse af den pågældende situation efter bestemmelserne om kapitalens frie bevægelighed, skal det først undersøges, om situationen er omfattet af etableringsfriheden.

- 23 I den forbindelse er det vigtigt at minde om, at det følger af fast retspraksis, at den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til artikel 43 EF, i henhold til artikel 48 EF omfatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Det Europæiske Fællesskab, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 41).
- 24 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at selv om traktatbestemmelserne om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. bl.a. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, Marks & Spencer-dommen, præmis 31, og dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 42).
- 25 Som påpeget af den nederlandske regering og Kommissionen, vil en national foranstaltning som den, der er genstand for hovedsagen, som forhindrer, at der ved anvendelsen af lønreglen kan tages hensyn til de vederlag, som er blevet udbetalt til de ansatte i en filial, der er etableret i et tredjeland, have som hovedkonsekvens at gøre det mindre attraktivt for et svensk selskab at oprette en filial i et tredjeland, idet oprettelsen af en sådan filial vil stille selskabsdeltagerne i dette selskab i en skattemæssigt mindre gunstig position, end hvis filialen var beliggende i Sverige eller i en anden medlemsstat.



- 26 Ved at afholde selskaber fra at etablere filialer uden for Unionen påvirker den i hovedsagen omtvistede foranstaltning overvejende etableringsfriheden og falder derfor inden for det materielle anvendelsesområde for traktatens bestemmelser vedrørende denne frihed alene.
- 27 Såfremt det antages, at den nationale foranstaltning, som anført af sagsøgerne, har restriktive virkninger for kapitalens frie bevægelighed, er sådanne virkninger en uundgåelig konsekvens af en eventuel hindring for etableringsfriheden og kan ikke begrunde en undersøgelse af den nævnte foranstaltning i henhold til artikel 56 EF til 58 EF (jf. i denne retning dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 33, samt dom af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 48 og 59, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 34).
- 28 Som følge heraf er der ikke grundlag for at bedømme den i hovedsagen omtvistede nationale foranstaltning efter traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed.
- 29 Traktatens kapitel om etableringsfriheden indeholder ingen bestemmelser, som udvider anvendelsesområdet for dets bestemmelser til situationer, der vedrører etableringen i et tredjeland, der er hjemmehørende i en medlemsstat. Det følger heraf, at artikel 43 EF ff. ikke kan påberåbes i en situation som den, der foreligger i hovedsagen.
- 30 Under henvisning til det anførte skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at en national foranstaltning, der i forbindelse med en ordning, hvorefter aktieudbytter beskattes som kapitalindkomst op til en standardsats for afkast, der beregnes ved anvendelsen af en vis procentsats på et beskatningsgrundlag, der ud over den af selskabsdeltageren investerede kapital omfatter en andel af lønningerne til de ansatte

i det udbyttebetalende selskab, ikke tillader, at der heri medregnes lønninger til de ansatte, der er beskæftiget i en filial af dette selskab eller af et datterselskab af dette, overvejende påvirker udøvelsen af etableringsfriheden i henhold til artikel 43 EF ff. Disse bestemmelser finder ikke anvendelse på en situation, der vedrører etableringen i et tredjeland af et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat.

### Sagens omkostninger

- 31 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

**En national foranstaltning, der i forbindelse med en ordning, hvorefter aktieudbytter beskattes som kapitalindkomst op til en standardsats for afkast, der beregnes ved anvendelsen af en vis procentsats på et beskatningsgrundlag, der ud over den af selskabsdeltageren investerede kapital omfatter en andel af lønningerne til de ansatte i det udbyttebetalende selskab, ikke tillader, at der heri medregnes lønninger til de ansatte, der er beskæftiget i en filial af dette selskab eller af et datterselskab af dette, påvirker overvejende udøvelsen af etableringsfriheden i henhold til artikel 43 EF ff. Disse bestemmelser finder ikke anvendelse på en situation, der vedrører etableringen i et tredjeland af et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat.**

Underskrifter