

Mål C-601/23

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

29 september 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Spanien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

19 september 2023

Klagande:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Motpart:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

Saken i målet vid den nationella domstolen

Förvaltningsmål – Beskattning av inkomster från utdelning – Överklagande från ett bolag som inte har hemvist i Spanien – Huruvida ett sådant bolag behandlas annorlunda än ett bolag som har hemvist i Spanien – Bolag som inte har hemvist i Spanien och som har uppvisat ett underskott under ett räkenskapsår kan INTE få tillbaka de belopp som innehållits som källskatt med avseende på inkomstskatt för personer som saknar hemvist i landet, medan bolag som har hemvist i landet och som har uppvisat ett underskott under ett räkenskapsår kan få tillbaka de belopp som innehållits som källskatt med avseende på bolagsskatt.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande rörande tolkning – Artikel 267 FEUF – Huruvida nationella bestämmelser är förenliga med artikel 63 FEUF

Tolkningsfråga

”Ska artikel 63 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, om fri rörlighet för kapital, tolkas så att den utgör hinder för att Konungariket Spanien, och närmare bestämt den skattemässigt autonoma historiska provinsen Biscaya, trots att det tillämpar samma skattesats som för bolag med hemvist i landet, inte återbetalar källskatt som innehållits på grund av utdelning från en enhet med hemvist i landet till bolag som inte har hemvist i landet – vilket inte kan neutraliseras med hjälp av ett dubbelbeskattningsavtal – medan bolag med hemvist i landet som också uppvisar underskott under ett räkenskapsår får hela den innehållna källskatten återbetalad?”

Anförda internationellt privaträttsliga bestämmelser

Avtalet mellan Konungariket Spanien och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland om undvikande av dubbelbeskattning och hindrande av skatteundandragande beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet samt dess protokoll, undertecknat i London den 14 mars 2013. Enligt artikel 10 i avtalet får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men med följande begränsning: om den som har rätt till utdelningar har hemvist i den andra avtalsslutande staten, får skatten inte överstiga 10 procent av utdelningens bruttobelopp. Artikel 22 innehåller ett antal regler för att undvika dubbelbeskattning. Det följer särskilt av punkt 2 i den artikeln att det måste finnas en beskattningsbar vinst för att den innehållna skatten ska få dras av.

Anförda unionsbestämmelser

Artikel 63 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Europeiska unionens domstols domar, särskilt dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl. (C-575/17, EU:C:2018:943) och dom av den 16 juni 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Anförda nationella bestämmelser

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (lag 12/2002 av den 23 maj 2002 om godkännande av den finansiella överenskommelsen med den autonoma regionen Baskien). I artikel 21 föreskrivs att inkomstskatt för personer utan hemvist i landet är en samordnad skatt (vilket innebär att den regleras, handhas och tas ut av de historiska provinserna i Baskien) som omfattas av samma materiella och formella bestämmelser som de som staten fastställer.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) (provinslag 12/2013 av den 5 december 2013 om inkomstskatt för personer som saknar hemvist i landet) I artikel 1 föreskrivs att denna skatt tas ut på inkomster som erhållits i provinsen Biscaya av fysiska personer eller enheter som saknar hemvist i Spanien och som inte har något fast driftsställe där. Enligt artikel 4 påverkar bestämmelserna i provinslagen inte tillämpningen av bestämmelserna i de fördrag och internationella konventioner som utgör en del av den spanska rättsordningen. Enligt artikel 13 avses med inkomster som erhållits i Biscaya bland annat utdelning och annan avkastning från andelar i privata enheter. I artikel 25 fastställs en allmän skattesats på 24 procent för IRNR. Skattesatsen ska emellertid vara 19 procent när det rör sig om skattskyldiga som har hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Enligt artikel 31 är enheter som har hemvist i Spanien och som betalar ut inkomster som omfattas av denna skatt, skyldiga att innehålla eller förskottsinfatta skatt. Den innehållna eller förskottsinfatta skatten ska vara lika hög som det belopp som erhålls vid en tillämpning av de bestämmelser som ligger till grund för fastställandet av den skatt som ska betalas.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS) (provinslag 11/2013 av den 5 december 2013 om bolagsskatt) I artikel 68 föreskrivs att skatt som innehållits eller betalats in i förskott får dras av från det faktiska skattebeloppet. Om den innehållna eller förskottsinfatta skatten överstiger det faktiska skattebeloppet, är skattemyndigheten skyldig att ex officio betala tillbaka den överskjutande delen. Enligt artikel 130 är enheter som betalar ut inkomster som omfattas av denna skatt *skyldiga att innehålla* eller förskottsinfatta det belopp som fastställs enligt gällande bestämmelser *och att betala in detta belopp* till statskassan.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Bolaget CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, som har hemvist i Förenade kungariket och som inte har något fast driftsställe i provinsen Biscaya, erhöll år 2017 **2 763 848,73 €** i utdelning från ett bolag med hemvist i Biscaya, **”Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A”**. I sin skattedeklaration innehöll Siemens Gamesa Renewable Energy i enlighet med tillämplig lagstiftning den inkomstskatt för personer utan hemvist i landet som Credit Suisse Securities (Europe) var skyldigt att betala till följd av den utdelning det bolaget erhölet. Enligt den nationella skattelagstiftningen uppgick källskattesatsen till 19 procent, vilken var samma skattesats som tillämpades på personer med hemvist i landet. Den sänktes senare till 9 procent, eftersom avtalet mellan Spanien och Förenade kungariket för att undvika dubbelbeskattning var tillämpligt på Credit Suisse Securities (Europe). Enligt det avtalet ska källskattesatsen vara högst 10 procent, vilket innebär ett belopp av **276 384,87 €**.

- 2 Den 10 februari 2021 ansökte Credit Suisse Securities (Europe) hos skattemyndigheten i Biscaya om rättelse av den skattedeklaration som bolaget som innehållit skatten ("Siemens Gamesa Renewable Energy") hade gett in och yrkade återbetalning med 9 procent eftersom Credit Suisse Securities (Europe) ansåg att det rörde sig om en felaktig inbetalning. Credit Suisse Securities (Europe) uppgav för det första att bolaget hade uppvisat underskott under det beskattningsåret. Credit Suisse Securities (Europe) menade att, till skillnad från bolag med hemvist i Biscaya som också uppvisat underskott – vilka fick tillbaka denna mellanskillnad på 9 procent genom bolagsskatten (som bolag med hemvist i landet är skyldiga att erlägga), eftersom den skatt som innehålls för dem är ett "förskottsuttag" av det skattebelopp som faktiskt ska betalas, vilket innebär att om det innehållna beloppet visar sig vara högre än det faktiska skattebelopp som fastställs, återbetalas mellanskillnaden ex officio –, så kunde Credit Suisse Securities (Europe) inte få tillbaka mellanskillnaden på 9 procent i det land där bolaget hade hemvist (Förenade kungariket). Denna ansökan avslogs av skattemyndigheten i Biscaya genom beslut av den 15 februari 2021.
- 3 Den 18 mars 2021 överklagade Credit Suisse Securities (Europe) det beslutet till Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB). Dess argument byggde på att provinslag 12/2013 av den 5 december 2013 om inkomstskatt för personer utan hemvist i landet ger upphov till diskriminering av skattskyldiga som inte har hemvist i landet när dessa uppvisar underskott: medan den innehållna skatten betalas tillbaka till en skattskyldig som har hemvist i landet om denne uppvisar underskott, sker ingen återbetalning till en skattskyldig som saknar hemvist där. I sitt resonemang hänvisade Credit Suisse Securities (Europe) särskilt till EU-domstolens dom av den 22 november 2018 i mål C-575/17.
- 4 Genom beslut av den 23 februari 2022 ogillade TEAFB överklagandet. I sin motivering till beslutet hänvisade TEAFB i stor utsträckning till EU-domstolens praxis och till gällande provinslagstiftning och fann att det innehållna beloppet inte skulle återbetalas. TEAFB menade att det fanns skillnader mellan det aktuella målet och det mål som EU-domstolen prövade i domen Sofina, eftersom det i det sistnämnda målet förelåg en situation där en källskatt på 25 procent skulle innehållas på den utdelning som ett franskt bolag hade betalat till de bolag som saknade hemvist i Frankrike. Denna källskattesats kunde sänkas med stöd av ett eventuellt dubbelbeskattningsavtal. I förevarande mål ingår däremot den utdelning som ett bolag med hemvist i landet har erhållit i beskattningsunderlaget för bolagsskatt och vid underskott skjuts beskattningen upp fram till det räkenskapsår då bolaget åter uppvisar ett överskott (vilket innebär en likviditetsfördel och även kan medföra att ingen beskattning alls sker om bolaget inte uppvisar ett tillräckligt överskott innan det upphör med sin verksamhet), medan den utdelning som ett bolag som saknar hemvist i landet erhåller beskattas omedelbart och slutgiltigt.
- 5 TEAFB betonade att det i en sådan situation inte föreligger någon sådan skillnad i behandling som EU-domstolen hade konstaterat i målet Sofina, eftersom den provinslagstiftning som är tillämplig i förevarande mål föreskriver samma källskattesats för den som har hemvist i landet som för den som saknar hemvist i

landet (19 procent i båda fallen), vilket ger upphov till ett annat skattescenario. I detta sammanhang hänvisade TEAFB till punkterna 40 och 41 i generaladvokaten Melchior Wathelets förslag till avgörande i det ovannämnda målet C-575/2017. TEAFB betonade tanken att en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan uppnås med hjälp av icke-diskriminerande åtgärder, exempelvis en gemensam källskatt för båda dessa grupper, och att det är just en sådan åtgärd som har valts i den provinslagstiftning som är tillämplig i förevarande mål. TEAFB konstaterade även att likabehandlingsbedömningen inte är beroende av vilken beskattning som tillämpas i Förenade kungariket, utan att den enbart ska bygga på den beskattning som krävs i Biscayaprovinnsen, vilket innebär att en eventuell högre samlad beskattning av aktieägaren saknar betydelse för det land där utdelningen sker, om det landet har föreskrivit samma behandling som för den som har hemvist där. TEAFB fann även att klagandebolaget (Credit Suisse Securities (Europe)) inte på ett tillfredsställande sätt hade styrkt att det hade uppvisat ett underskott för räkenskapsåret 2017.

- 6 Den 4 maj 2022 överklagade Credit Suisse Securities (Europe) TEAFB:s beslut till Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Klaganden argument och motpartens svaromål redovisas i följande avsnitt.

Parternas huvudargument

- 7 I sitt överklagande har Credit Suisse Securities (Europe) yrkat att TEAFB:s beslut ska upphävas och att det ska slås fast att klaganden har rätt till återbetalning med 276 384,87 €, jämte dröjsmålsränta. Överklagandet bygger uteslutande på rättsliga grunder som härrör från unionsrätten, vilka enligt klaganden talar för att det ska anses ha skett en diskriminering på grund av att källskatten för enheter som saknar hemvist i landet har utformats som en slutlig skatt, utan tillstymmelse till mekanism för återbetalning vid underskott. För bolag som har hemvist i landet och som är skyldiga att erlägga bolagsskatt, utgör källskatten däremot bara ett förskottsvis uttag av bolagsskatten och den innebär bara en faktisk beskattning om bolaget i fråga uppvisar ett positivt beskattningsunderlag under den aktuella beskattningsperioden, eftersom källskatten ska återbetalas om beskattningsunderlaget är negativt.
- 8 Klaganden har hänvisat till EU-domstolens dom av den 22 november 2018 i mål C-575/2017 och till domen i mål C-572/2020, från vilken klaganden återgett punkterna 46–49. Klaganden har även redogjort för de centrala delarna i ett annat prejudikat rörande beskattning i Tyskland. Efter att ha undersökt om det kan ske en neutralisering på grund av dubbelbeskattningsavtalet mellan Spanien och Förenade kungariket, drar klaganden slutsatsen att det avtalet inte medger någon kompensation vid underskott, eftersom artikel 22.2 kräver att det finns en beskattningsbar vinst för att den innehållna skatten ska få dras av. Förenade kungariket har ingen skyldighet att återbetala den spanska källskatten och erkänner bara en skattefordran om det finns ett positivt skattebelopp, och den får heller inte dras av under senare räkenskapsår. Klaganden menar vidare att det

ankommer på myndigheten att styrka neutraliseringen på grundval av spansk rättspraxis.

- 9 Vad beträffar styrkandet av underskottet år 2017 har klaganden bland annat hänvisat till olika skattedeklarationer som denne har gett in som bilagor. Klaganden har även hänvisat till de nationella grundlagsstadgade principerna (ekonomisk förmåga) och till rättspraxis rörande begränsningar av den fria rörligheten för kapital som är förknippade med IRNR.
- 10 Avslutningsvis har klaganden föreslagit att den hänskjutande domstolen ska begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen eller hänskjuta en fråga om författningsstridighet till den spanska Tribunal Constitucional (Författningsdomstolen).
- 11 I sitt svaromål har motparten (Diputación Foral de Bizkaia) lämnat en omfattande redogörelse för den tillämpliga lagstiftningen och klargjort att den anser att det inte föreligger någon diskriminering i förhållande till enheter som har hemvist i landet. Motparten påpekar än en gång att källskatten är densamma och att skattesatsen efter tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Spanien och Förenade kungariket har sänkts till 9 procent. Motparten har gjort gällande att den rättspraxis som klaganden har hänvisat till och som rör företag för kollektiva investeringar och bygger på direktiv 2009/65/EG, skiljer sig påtagligt från den som prövats i förevarande mål (eftersom det i de fallen rörde sig om en skattesats på 1 procent jämfört med 15 eller 18 procent och inte en identisk skattesats, som i förevarande mål) och motparten hänvisar särskilt till den spanska Tribunal Supremos (Högsta domstolen) dom av den 5 januari 2021. Vad beträffar EU-domstolens praxis i målet C-575/2017, Sofina m.fl. instämmer motparten med TEAFB:s påpekanden. Motparten menar att det inte är motiverat att hänskjuta en fråga om författningsstridighet och den hävdar att underskottet under det aktuella räkenskapsåret inte har styrkts, vilket klaganden har hävdad.
- 12 Den 13 juni 2023 gav den hänskjutande domstolen parterna en tidsfrist för att yttra sig rörande en eventuell begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen. Genom inlagor av den 28 respektive 29 juni 2023 upprepade parterna sina motstridiga ståndpunkter gällande möjligheten att begära ett förhandsavgörande. Medan klaganden hänvisade till de allra senaste uttalandena i nationell rättspraxis (och nämnde Tribunal Supremos (Högsta domstolen, Spanien) dom av den 5 april 2023 och ett antal andra efterföljande domar där samma slutsats dragits) och åter hänvisade till EU-domstolens domar i målen Silicones och Sofina, uttalade sig motparten med avseende på de senaste domarna från den spanska Tribunal Supremo (Högsta domstolen) och skillnaderna mellan dessa och förevarande mål och vidhöll att klaganden inte hade styrkt sitt underskott.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 13 Den hänskjutande domstolen anser i likhet med klaganden att det är lämpligt att begära ett förhandsavgörande, med hänsyn till de tvivel som redovisas nedan.

- 14 Den hänskjutande domstolen att menar för det första att det i nationell rättspraxis finns ett stort antal prejudikat som handlar om att personer som saknar hemvist i landet behandlas annorlunda i skattemässigt hänseende när det gäller avkastning som erhållits i Spanien. Ett sentida uttryck för denna rättspraxis är Tribunal Supremos dom av den 5 april 2023, vilken parterna har olika uppfattning om. Av den domen framgår tydligt – när det gäller hedgefonder som saknar hemvist och jämförbara fonder som har hemvist i Spanien – att i överensstämelsen med EU-domstolens praxis kan en neutralisering av verkningarna av den begränsning av den fria rörligheten för kapital som sker i den nationella lagstiftningen, endast anses uppnås genom verkan av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen i de fall där dessa bestämmelser gör det möjligt att avräkna den källskatt som innehålls i enlighet med den nationella lagstiftningen från den skatt som ska betalas i den andra medlemsstaten, med ett belopp som motsvarar skillnaden i behandling enligt den nationella lagstiftningen. Det avgörande för förhållandet mellan bolag som saknar hemvist i landet och bolag som har hemvist i landet avseende inkomstskatt för personer utan hemvist i landet, när det gäller utdelning som betalas ut av bolag, är emellertid att båda grupperna (personer med hemvist och personer utan hemvist) omfattas av samma skattesats, vilken till att börja med var 19 procent. Det är detta likställande som gör att motparten hävdar att det inte har skett någon inskränkning av den fria rörligheten för kapital, trots att den indirekta skattemässiga behandlingen av de båda grupperna skiljer sig åt. Även under räkenskapsår då de inte uppvisar ett underskott, medför bolagsskattemekanismen att den innehållna skatten alltid betalas tillbaka i sin helhet till bolag med hemvist i landet – artikel 68.2 NFIS. För bolag som saknar hemvist i landet finns det däremot bara en hypotetisk möjlighet att de kan kompenseras genom ett dubbelbeskattningsavtal, men när det gäller 2013 års dubbelbeskattningsavtal mellan Spanien och Förenade kungariket är så inte fallet här. – Artikel 22.2 –.
- 15 Mot bakgrund av denna rättspraxis anser den hänskjutande domstolen att det verkligen kan ifrågasättas huruvida det enda kriteriet för att slå fast att artikel 63 FEUF har åsidosatts är om det finns olika skattesatser eller en likvärdig källskatt mellan de båda jämförda enheterna, vilket är vad motparten har hävdad. I stället tyder allt på att utgångspunkten inte ska vara den omständigheten att källskatt dras och när, varken separat eller särskilt, utan den faktiska och slutliga beskattningen, vilket bland annat framgår av EU-domstolens dom av den 16 juni 2022 i mål C-572/2020 (punkt 49). Det innebär att inte ens om det finns en ovisst möjlighet att i framtiden få tillbaka hela den källskatt som innehållits i hemviststaten – Förenade kungariket – kan skillnaden i behandling anses neutraliseras genom dubbelbeskattningsavtalet. Det kan inte hävdas att den nationella rätten kan bortse från huruvida det bolag för vilket källskatt innehålls med hjälp av dubbelbeskattningsavtalet kan få den överskjutande slutliga skatten neutraliserad i förhållande till bolag med hemvist i landet, vilket är en aspekt som motparten anser bara är en möjlighet som den inte råder över. I stället måste myndigheterna i den stat (eller det skattesystem) där källskatten innehålls på begäran av den berörda parten undersöka om detta neutraliserande resultat har uppkommit, med beaktande av bestämmelserna i fördragen och unionsrätten, och, om så inte är fallet, betala tillbaka mellanskillnaden som en felaktig inbetalning.

- 16 Den hänskjutande domstolen påpekar avslutningsvis att parterna inte har tagit upp frågan att det rör sig om enheter som är skyldiga att betala inkomstskatt för personer utan hemvist i landet och som har uppvisat negativa resultat. Den hänskjutande domstolen anser att inte heller detta ska påverka begäran om förhandsavgörande. Trots att det råder oenighet mellan parterna när det gäller de faktiska omständigheterna och styrkandet av dessa, handlar det om ett problem som inte ska prövas i det här skedet utan i den slutliga domen.

ARBETSDOKUMENT