

Målnummer:	1651-03	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2008-04-02		
Rubrik:	Begränsningen av skattefriheten för utdelning enligt 42 kap. 16 och 16 a §§ inkomstskattelagen (Lex Asea) till att avse utdelning från företag hemmahörande i en EES-stat eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte har i princip ansetts strida mot friheten för kapitalrörelser enligt artikel 56 EG. Bestämmelsen har dock ansetts kunna rättfärdigas med hänsyn till behovet av en effektiv skattekontroll. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 42 kap. 16 § och 16 a § inkomstskattelagen (1999:1229)• Artikel 56, artikel 57 och artikel 58 EG• Artikel 26 i OECD:s modellavtal• Artikel 10, artikel 11 och artikel 27 lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsvtal mellan Sverige och Schweiz• 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.		
Rättsfall:	EG-domstolens dom den 18 december 2007 i mål C-101/05, Skatteverket mot A		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A följande. A äger aktier i X, ett schweiziskt marknadsnoterat bolag. Bolaget överväger att genomföra en s.k. Lex Asea-utdelning, dvs. till sina aktieägare dela ut aktierna i dotterbolag. Beroende på marknadsförutsättningarna är det planerat att utdelningen skall avse samtliga aktier i endera av två schweiziska dotterbolag. Båda dotterbolagen kommer att vara moderbolag i en underkoncern.

A ställde följande fråga till nämnden: Föreligger förutsättningar att enligt Lex Asea-bestämmelserna från beskattning undanta den utdelning A kan komma att erhålla från X i form av aktier i ett schweiziskt dotterbolag? - Nämnden äger utgå från att samtliga i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1992:1229), IL, angivna förutsättningar är uppfyllda i det aktuella fallet utom första meningen. Nämnden äger även utgå från att X är ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag i den mening som avses i 42 kap. 16 a § IL.

Skatterättsnämnden (2003-02-19, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. Utdelningen är inte skattepliktig. Motivering. Sökanden äger aktier i X som är ett schweiziskt bolag. X överväger att dela ut aktier i dotterbolag. - Frågan är om utdelningen är undantagen från beskattning enligt 42 kap. 16 § IL. Som förutsättning för förhandsbeskedet gäller att alla villkor för undantag från skatteplikt är uppfyllda, utom det i 16 a § angivna villkoret att ett utländskt moderbolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag skall behandlas som ett sådant om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. - Nämnden gör följande bedömning. - Med artikel om informationsutbyte i 42 kap. 16 a § IL torde avses en artikel som motsvarar artikel 26 i OECD:s s.k. modellavtal. Enligt den artikeln skall, såvitt nu är i fråga, den ena staten till den andra staten lämna ut upplysningar som behövs inte endast för en tillämpning av avtalet utan även för en tillämpning av den andra statens interna lagstiftning. - Mellan Sverige och Schweiz har inte träffats något skatteavtal som innehåller

en sådan artikel, jfr prop. 1965:177 s. 38. Varken uttalandena i punkt 5 i förhandlings- och paraferingsprotokollet till skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz (numera intaget i SFS 1992:856) eller den i RSFS 1998:8 återgivna överenskommelsen mellan Sverige och Schweiz innehåller någon bestämmelse som förpliktigar Schweiz att till Sverige lämna ut uppgifter som kan behövas för att tillämpa bestämmelser i Sveriges interna lagstiftning. De kan därför inte jämföras med en sådan artikel om informationsutbyte som avses i 42 kap. 16 a § IL. Ifrågavarande utdelning är därför inte skattefri enligt bestämmelserna i 16 §. - Nästa steg är att pröva hur kravet på möjlighet till informationsutbyte enligt 42 kap. 16 a § IL förhåller sig till EG-rätten. Enligt artikel 56.1 EG skall inom ramen för bestämmelserna i kapitlet (kapitel 4 om kapital och betalningar) alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. Av RÅ 2000 ref. 40 framgår att ifrågavarande utdelning avser en sådan kapitalrörelse som anges i artikel 56. - Enligt ordalydelsen i artikel 56 jämföras kapitalrörelser mellan medlemsstater med kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land. I EG-domstolens praxis finns endast ett avgörande som rör fria kapitalrörelser avseende tredje land, förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera*, REG 1995 s. I-4821. Där förklarade domstolen att artikel 56.1 har direkt effekt. Målen gällde om det är förenligt med bestämmelserna om fria kapitalrörelser att i förväg kräva tillstånd och/eller deklARATION som villkor för att få föra ut pengar ur landet till ett tredje land. 1 domen hänvisas till ett annat avgörande som rörde samma fråga mellan två medlemsstater. I bägge fallen ansåg domstolen att ett krav på tillstånd inte är förenligt med bestämmelserna men att ett krav på deklARATION kan godtas. - När det gäller frågan om den restriktion som 42 kap. 16 a § IL uppställer (krav på möjligheter till informationsutbyte genom skatteavtal) kan rättfärdigas av någon annan bestämmelse i kapitel 4 i fördraget kan först konstateras att artikel 57.1 EG inte är tillämplig eftersom utdelning på aktier inte avser en sådan kapitalrörelse som anges där. En prövning måste då göras mot artikel 58. - Enligt artikel 58 gäller bl.a. att bestämmelserna i artikel 56 inte skall 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 (artikel 58.1). Bestämmelserna skall vidare inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner av etableringsrätten som är förenliga med fördraget (artikel 58.2). De åtgärder och förfaranden som avses i artikel 58.1 och 2 får enligt artikel 58.3 inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56. - Av förarbetena till bestämmelsen i 42 kap. 16 a § IL framgår att den däri intagna restriktionen är betingad av kontrollhänsyn (prop. 2000/01:22 s. 69-70). EG-domstolen har regelmässigt i avgöranden där kontrollsvårigheter åberopats till stöd för en begränsande åtgärd i nationell skattelagstiftning avvisat en sådan argumentering med hänvisning främst till EG-direktivet om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på den direkta beskattningens område (se t.ex. dom den 3 oktober 2002 i mål C-230/00, *Danner*, punkt 49). Eftersom det här är fråga om kapitalrörelser mellan en medlemsstat och tredje land är inte direktivet tillämpligt. - Den av kontrollhänsyn betingade restriktionen som finns i 42 kap. 16 a § IL kan synas ligga i linje med den inställning EG-domstolen har gett uttryck för. För att restriktionen skall kunna godtas krävs också att åtgärden står i proportion till syftet med regleringen. - Skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz innehåller som framgått inte någon artikel om informationsutbyte. Däremot synes den överenskommelse mellan Sverige och Schweiz som träffades i anslutning till avtalets ingående ge viss möjlighet för svenska skattemyndigheter att inhämta uppgifter som kan behövas för att tillämpa svensk lagstiftning. Till det kommer att den skattskyldige kan beredas möjlighet att själv visa att samtliga villkor för skattefrihet enligt 42 kap 16 § IL är uppfyllda. Som en förutsättning för förhandsbeskedet gäller vidare att dessa villkor är uppfyllda. Vidare gäller att ett förhandsbesked är bindande endast om den skattskyldige kan visa att de förutsättningar, på vilka förhandsbeskedet vilar, är riktiga. - Med hänsyn till det anförda finner nämnden att de i prop. 2000/01:22 s. 69-70 angivna kontrollhänsynen inte är ett tillräckligt skäl för att

i det förevarande fallet med stöd av artikel 58 EG godta den restriktionen i 42 kap. 16 a § IL att utdelning från endast moderbolag hemmahörande i stater med vilka Sverige har ett skatteavtal som innehåller en klausul om informationsutbyte är skattefri enligt bestämmelserna i 16 §. Eftersom inte heller några andra omständigheter som berättigar restriktionen kan anses föreligga skall vid prövningen av frågan om beskattning av utdelningen därför bortses från det krav som ställs upp i 16 a §. - Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet är övriga villkor enligt 42 kap. 16 § IL uppfyllda. Utdelningen är därför inte skattepliktig för sökanden.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att den till Skatterättsnämnden ställda frågan skulle besvaras med nej. Verket anförde bl.a. att Schweiz i skatteavtalet med Sverige begränsat omfattningen av det informationsutbyte som kan förekomma mellan staterna och att detta innebär att det i praktiken saknas möjligheter att upprätthålla en effektiv skattekontroll avseende kapitalrörelser mellan Sverige och Schweiz.

A ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas. Han anförde bl.a. följande. När en skattskyldig yrkar att utdelning ska undantas från beskattning enligt nu aktuella bestämmelser åligger det denne att samtidigt ange om samtliga villkor för skattefri utdelning är uppfyllda. Anser skattemyndigheten att den inte fått tillräckliga uppgifter kan komplettering begäras direkt från den skattskyldige. Det finns därför inget behov av att inhämta upplysningar från Schweiz. - A yrkade ersättning för kostnader med 289 007 kr.

Regeringsrätten (2008-05-15, Wennerström, Nord, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Om ett moderbolag delar ut samtliga aktier i ett dotterbolag kan denna utdelning, under de förutsättningar som anges i 42 kap. 16 § IL bli skattefri. En förutsättning är därvid att det utdelande bolaget är ett svenskt aktiebolag. Enligt 16 a § ska dock ett utländskt bolag behandlas som ett svenskt bolag om bolaget motsvarar ett svenskt aktiebolag och är hemmahörande i en EES-stat eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Fråga i målet är om detta villkor, i det följande kallat kontrollvillkoret, kan upprätthållas i förhållande till reglerna om fria kapitalrörelser i EG-fördraget.

Enligt artikel 56.1 EG ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. Artikel 56 EG ska emellertid enligt artikel 57.1 EG inte påverka tillämpningen av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 för sådana kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. Vidare gäller enligt artikel 58 EG bl.a. att bestämmelserna i artikel 56 EG inte ska påverka medlemsstaternas rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning.

Regeringsrätten beslutade den 15 oktober 2004 att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen avseende följande fråga.

"Utgör bestämmelserna om fria kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land hinder för att i en situation som den förevarande beskatta A för utdelningen från X på grund av att X inte hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte?"

EG-domstolen meddelade dom i målet den 18 december 2007 (mål C-101/05). Domstolen uttalade därvid bl.a. följande. En sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet medför en restriktion för kapitalrörelserna mellan medlemsstater och tredje land som i princip är förbjuden enligt artikel 56.1 EG (punkt 43 i domen). Uteslutandet av den i IL föreskrivna förmånen av skattefrihet för

utdelning i ett fall som det förevarande måste dock anses utgöra en restriktion som var i kraft den 31 december 1993 i den mening som avses i artikel 57.1 EG, åtminstone när denna utdelning hänförs till en direktinvestering i det utdelande bolaget. Huruvida det i detta fall är fråga om en direktinvestering ankommer det på Regeringsrätten att kontrollera (punkt 52 i domen).

Domstolen fann vidare att kontrollvillkoret kunde rättfärdigas av behovet av en effektiv skattekontroll (punkterna 54-67 i domen). Mot den bakgrunden besvarade domstolen den av Regeringsrätten ställda frågan på följande sätt.

"Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att frihet från skyldighet att erlägga inkomstskatt på utdelning i form av aktier i ett dotterbolag endast får medges om det utdelande bolaget hör hemma i en medlemsstat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken den medlemsstat som beskattar inkomsten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte, när det för denna skattefrihet krävs att vissa villkor är uppfyllda och att de behöriga myndigheterna i denna medlemsstat kan kontrollera att så är fallet endast om de får tillgång till uppgifter från den stat där det utdelande bolaget hör hemma."

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Inledningsvis kan konstateras att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz inte ger Skatteverket någon möjlighet att utverka information från behöriga schweiziska myndigheter.

Genom EG-domstolens dom är vidare klarlagt att en lagstiftning som den som är aktuell i målet medför en sådan restriktion för kapitalrörelserna mellan medlemsstater och tredje land som i princip är förbjuden enligt artikel 56.1 EG.

En första fråga som Regeringsrätten har att ta ställning till är därför om nu aktuellt aktieinnehav kan anses utgöra en sådan direktinvestering som innebär att undantaget i artikel 57.1 EG från förbudet i artikel 56.1 EG kan bli tillämpligt.

Av EG-domstolens dom av den 12 december i mål C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006 s. I-11753, punkt 196 samt punkt 5 i domslutet) framgår att ett villkor för att ett förvärv av en andel av ett företag ska utgöra en direktinvestering är att förvärvet ger investeraren möjlighet att utöva ett verkligt inflytande över företaget. Den aktuella investeringen avser ett innehav som understiger en tusendels procent av aktierna i företaget. Undantaget i artikel 57.1 EG för direktinvesteringar är därför inte tillämpligt.

Mot nu angiven bakgrund uppkommer i andra hand frågan om kontrollvillkoret i detta fall ändå kan upprätthållas i förhållande till reglerna om fria kapitalrörelser i fördraget. Av EG-domstolens dom i mål C-101/05 framgår att även om kontrollvillkoret i och för sig står i strid med artikel 56.1 om fri rörlighet för kapital mellan medlemsstater och tredje land så kan det rättfärdigas av skattekontrollskäl under förutsättning att kontrollen av att övriga villkor för skattefrihet är uppfyllda bara kan ske genom att Skatteverket får tillgång till relevant information från den stat där det utdelande bolaget hör hemma, dvs. i detta fall Schweiz. Av domen följer således att Skatteverket inte får avslå ett yrkande om skattefrihet enbart på den grunden att det utdelande bolaget hör hemma i en stat med vilken Sverige saknar skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte utan måste göra en mer nyanserad bedömning i det enskilda fallet. Om Skatteverket skulle finna att det även i avsaknad av ett sådant avtal är möjligt att på ett tillfredsställande sätt kontrollera att samtliga förutsättningar för skattefrihet är uppfyllda ska den skattskyldiges yrkande om skattefrihet bifallas.

I förevarande fall är det en förutsättning för förhandsbeskedet att samtliga villkor för skattefrihet utom kontrollvillkoret i 42 kap. 16 a § IL är uppfyllda.

Regeringsrätten har således att utgå från att så är fallet och någon prövning eller kontroll av om villkoren är uppfyllda kan inte ske inom ramen för detta mål. Som Skatterättsnämnden påpekar gäller förhandsbeskedet endast om den skattskyldige kan visa att de förutsättningar det vilar på är för handen. Vilken bevisning som kan komma att krävas i detta hänseende får avgöras inom ramen för den ordinarie taxeringsprocessen och avser för övrigt ställningstaganden och frågeställningar som inte lämpar sig för ett förhandsbesked. Med beaktande av det nu anförda finner Regeringsrätten att Skatteverkets överklagande - mot bakgrund av de förutsättningar som ansökningen om förhandsbesked vilar på - ska avslås.

Enligt 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. är den lagen tillämplig i ärenden om förhandsbesked endast om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked. Så är inte fallet i detta mål. Yrkandet om ersättning för kostnader kan därför inte bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

Föredraget 2008-04-02, föredragande Wahren, målnummer 1651-03

Sökord: Förhandsbesked skatter; EG-rätt; Inkomst av näringsverksamhet; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur:
