

Målnummer:	1335-11	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-03-26		
Rubrik:	Att Skatteverket endast har yrkat att skatteflyktslagen ska tillämpas har inte hindrat att prövningen, utan tillämpning av den lagen, gjorts mot bestämmelserna i inkomstskattelagen. Inkomsttaxering 2007.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 44 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229)• Artikel II § 2 och artikel X i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru (1968:745)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1987 ref. 162• RÅ 2000 ref. 54• RÅ 2003 ref. 92• RÅ 2004 not. 59		

REFERAT

K.P. ägde tillsammans med sin son M.P. kvalificerade andelar i ett svenskt fastighetsaktiebolag, K. och M.P. Fastigheter AB (Fastigheter). Genom ett antal transaktioner, där bl.a. reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, hade tillämpats, kom tillgångarna i Fastigheter att tillföras det av K.P. och M.P. sedan april 2006 ägda Inversiones Kappa Holding S.A.C. (Kappa) med säte i Peru. I juni samma år köpte K.P. tillsammans med sonen två svenska lagerbolag, K. och M.P. Holding AB (Holding) och Goldcup D 1261 AB (Förvaltning). Senare samma månad köpte de ytterligare ett lagerbolag, Goldcup J 1746 AB (Consulting). Efter likvidering av Kappa hade tillgångarna skiftats ut till delägarna och skifteslikviden blivit beskattad såsom kapitalvinst i enlighet med artikel X i skatteavtalet mellan Sverige och Peru.

Efter en framställning till länsrätten, sedermera förvaltningsrätten, yrkade Skatteverket, sedan vissa justeringar gjorts, att K.P. med tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) skulle beskattas vid 2007 års taxering för kapitalvinst avseende avyttringar av aktier i Fastigheter med 18 137 000 kr. Med tillämpning av reglerna i 57 kap. IL om fördelning av vinst mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital yrkade Skatteverket att 2 225 000 kr skulle hänföras till inkomst av tjänst och 15 799 786 kr till inkomst av kapital. K.P. hade emellertid redovisat en kapitalvinst om 74 666 kr avseende försäljning av aktierna i samma bolag, varför höjning av inkomst av kapital borde ske med 15 725 120 kr. I andra hand yrkade Skatteverket att beskattning i stället skulle ske såsom för utdelning från Fastigheter, innebärande att 19 771 957 kr hänfördes till inkomst av tjänst och 243 527 kr till inkomst av kapital.

K.P. bestred bifall till Skatteverkets talan. Han yrkade ersättning för ombudskostnader.

Förvaltningsrätten i Uppsala (2010-04-06, ordförande Önell) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser och utredningen i målet, följande: Frågan i målet är om skatteflyktslagen kan tillämpas på det förfarande som K.P. genomfört. Förfarandet har i huvudsak inneburit att K.P. genom en serie transaktioner som han har kunnat kontrollera har erhållit en fordran motsvarande vinstmedlen i det av honom tidigare delägda bolaget Fastigheter AB. Med stöd av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru är de medel K.P. kan erhålla med stöd av fordran undantagna från svensk

beskattning. - Förvaltningsrätten gör följande bedömning. - Innebär förfarandet en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige? - Förvaltningsrätten finner det uppenbart att ett förfarande som innebär att en näringsidkare fått erlagga motsvarande 4,1 procent skatt till Peru i stället för den betydligt högre skatt som skulle ha betalats i Sverige om de gängse svenska reglerna hade tillämpats utgör en väsentlig skatteförmån i lagens mening. Det kan varken anses felaktigt eller irrelevant att jämföra med den skatt som skulle ha tagits ut när en svensk fåmansbolagsdelägare tillgodogör sig vinstmedel i Sverige utan transaktioner med internationell anknytning. - Har den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen? - K.P. har uppgett att även om Skatteverkets kronologiska beskrivning av omstruktureringen stämmer, har han vare sig direkt eller indirekt medverkat i någon sådan rättshandling som faller inom ramen för skatteflyktslagen. Förvaltningsrätten finner att K.P:s uttalande och Skatteverkets oemotsagda beskrivning av omstruktureringen därmed får anses innebära att K.P. har medverkat i rättshandlingarna. - Kan skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet? - K.P. har gjort gällande att de aktuella transaktionerna har genomförts av affärsmässiga skäl. Dessa har i huvudsak bestått i att omstrukturera verksamheten, separera kapital från den näringsverksamhet han bedriver för att utgöra ett komplement till framtida pension samt för att skydda sig mot framtida skadeståndsanspråk. Enligt Skatteverket har det inte förelegat några som helst affärsmässiga skäl för de aktuella transaktionerna eftersom det inte bedrivits någon egentlig verksamhet i Peru. Förvaltningsrätten konstaterar att omstrukturering, som innebär att delägare i fåmansbolag överför sitt ägande till bolag och därmed går från att direkt äga sitt fåmansbolag till att indirekt äga detsamma, inte är anmärkningsvärt i sig och dessutom relativt vanligt förekommande. Några affärsmässiga eller organisatoriska skäl för att genomföra transaktioner i flera led respektive att utnyttja ett holdingbolag i Peru har enligt förvaltningsrättens mening inte framkommit i målet. Anledningen till de många transaktionerna och bildandet av ett holdingbolag i Peru får i stället helt anses ha haft till syfte att uppnå ett förmånligt beskattningsresultat för K.P. och M.P. Mot denna bakgrund bedömer förvaltningsrätten att även detta rekvisit i skatteflyktslagen är uppfyllt. - Strider en taxering på grundval av förfarandet mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet? - Normalt gäller att personer som K.P., vilka är obegränsat skattskyldiga i Sverige, ska betala skatt i Sverige för alla sina inkomster från Sverige och utlandet enligt 3 kap. IL. Företagare kan välja att ta ut vinstmedel från sitt företag i form av lön, utdelning eller genom avyttring. Beskattningsresultatet blir då i huvudsak likartat enligt 42 kap. 1 § IL och 57 kap. IL. I vissa fall är dessa normalt tillämpliga bestämmelser inte tillämpliga på grund av dubbelbeskattningsavtal. K.P. har genomfört ett flertal transaktioner som inneburit att dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru blivit tillämpligt. Detta har han gjort med stöd av de regler som gäller för omstruktureringar av företag. K.P. har uppgett att hans omstrukturering faller inom ramen för vad lagstiftningen medger. Att vinstmedel lämnar landet för att användas i utländsk näringsverksamhet är inte anmärkningsvärt och godtas av lagstiftaren. De transaktioner K.P. genomfört har dock inte endast inneburit att vinstmedel flyttats från ett bolag till ett annat utan att vinstmedel även gjorts tillgängliga för honom personligen. Av rättsfallen RÅ 2002 not. 72 och RÅ 2007 ref. 52 framgår att prövning av om skatteflyktslagen är tillämplig ska göras i förhållande till hela transaktionskedjan. Av Regeringsrättens praxis följer således inte att varje transaktion ska bedömas var för sig i enlighet med lagreglerna för respektive transaktion såsom K.P. har anført. Med hänsyn till att K.P. inte kan anses ha bedrivit näringsverksamhet i utlandet genom bolag, inte heller i övrigt haft affärsmässiga skäl för de transaktioner han genomfört, och då de vinstmedel han tillgodogjort sig helt är hänförliga till svensk näringsverksamhet får de transaktioner han genomfört anses vara ett kringgående av de nämnda bestämmelserna i IL. - Fråga är därefter om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru på det sätt som nu skett är förenligt med lagstiftningens syfte. De aktuella

bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru syftar till att näringsidkare från det ena landet ska kunna utöva näringsverksamhet i det andra landet under samma skattemässiga villkor som de inhemska näringsidkarna. Dubbelbeskattningsavtalet har inte någon skatteflyktsklausul och det går inte att av avtalstexten eller av förarbetena utläsa parternas inställning till missbruk av avtalet. Vidare fanns inte OECD:s modellavtal när dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru träffades. Av kommentarerna till OECD:s modellavtal framgår att dubbelbeskattningsavtal utarbetas för att underlätta utbyte av varor och tjänster samt rörelse av kapital och personer samt för att förhindra skatteundandragande (avoidance) och skatteflykt (evasion). Dessa syften är så pass allmängiltiga att de enligt förvaltningsrättens mening får anses tillämpliga även vid tolkningen av parternas vilja och syften när dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru träffades. Av förarbetena framgår att länderna valt exemptmetoden för att underlätta investeringar i Peru. Det peruanska bolaget Kappa har inte bedrivit någon verksamhet. Tillgångarna i bolaget härrör från det svenska bolaget. Några investeringar har inte genomförts i Peru. Det rör sig i förevarande fall om betydande belopp som genom transaktioner utan affärsmässiga skäl har lämnat bolagssektorn. Med hänvisning till att dubbelbeskattningsavtal bland annat syftar till att förhindra skatteundandragande kan en tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru på det sätt som skett inte anses förenligt med lagstiftningens syfte. I rättsfallet RÅ 2008 ref. 24 har Regeringsrätten uttalat att en lag om skatteavtal inte har någon särställning i förhållande till andra lagar och att en avtalsbestämmelse inte hindrar att Sverige i en senare tillkommen lag utvidgar sina skatteanspråk med de folkrättsliga verkningar detta kan få. Lagen om dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru samt skatteflyktslagen är båda integrerade delar av svensk rätt. Det saknas därför grund för att anse att dessa båda författningar inte kan vara samtidigt tillämpliga. - Därefter återstår att pröva om de transaktioner som K.P. har genomfört överensstämmer med lagstiftningens syfte på någon annan grund. K.P. har bland annat gjort gällande att det följer av EG-rätten att transaktioner av det slag han genomfört måste godtas respektive att lagstiftaren, efter att ha fått kännedom om att transaktioner av aktuell typ kunde förekomma, förhållit sig passiv på ett sådant sätt att denne får anses ha godtagit dem. Vad gäller EG-rättens regler om fria kapitalrörelser och fri etableringsrätt anser förvaltningsrätten att tillämpning av skatteflyktslagen är förenlig med EG-rätten i det nu aktuella målet eftersom det rör etablering i tredje land och då någon faktisk verksamhet inte bedrivits i den andra staten. - Vidare anser förvaltningsrätten att transaktionerna i detta mål skiljer sig från dem som var föremål för Regeringsrättens prövning i RÅ 2001 ref. 66. Regeringsrättens avgörande har därför inte gett stöd för att transaktioner av det slag som K.P. genomfört skulle komma att godtas skattemässigt. Förfarandet att använda peruanska bolag för att undgå svensk beskattning kan inte anses allmänt känt sedan länge eller tillämpat i stor utsträckning. Inte heller RÅ 1994 ref. 56 har därför kunnat tas till intäkt för att de transaktioner K.P. genomfört skulle komma att godtas. Vad gäller passivitet från lagstiftarens sida konstaterar förvaltningsrätten att Regeringsrätten i RÅ 2004 not. 59 fann att svenska bolag som ägde två peruanska bolag vid försäljningen av dessa bolag enligt IL:s bestämmelser skulle beskattas i Sverige, men att beskattningsrätten i det fallet tillkom endast Peru på grund av dubbelbeskattningsavtalet med Peru. Skatteverket har därefter upplyst lagstiftaren om att peruanska bolag skulle kunna användas för att undkomma svensk beskattning. Dubbelbeskattningsavtalet sades därför upp år 2006. Mot bakgrund av att det dels rört sig om konstlade transaktioner för att uppnå skattefordelar, dels den tid lagstiftningsåtgärder normalt kan förväntas ta, dels vad Regeringsrätten anfört i RÅ 2009 ref. 31, kan den tid som gått mellan avgörandet i RÅ 2004 ref. 59 och uppsägningen av dubbelbeskattningsavtalet inte anses vara sådan passivitet som innebär att lagstiftaren har godtagit transaktioner av den typ som K.P. genomfört. - K.P. har slutligen gjort gällande att det faktum att uttalanden som företrädare för Skatteverket gjort i skrivelse respektive att företrädare för Skatteverket gjort vissa uttalanden, gett honom anledning att tro att transaktioner av den typ han genomfört skulle komma att

godtas. Med beaktande av att det saknas klart stöd i praxis för att det aktuella förfarandet skulle komma att godtas har det enligt förvaltningsrättens mening således inte funnits någon befogad anledning att anta att förfarandet skulle komma att godtas. Inte heller de rättsfall, de förarbetsuttalanden eller de avgöranden K.P. i övrigt åberopat ger vid handen att de transaktioner han genomfört är förenliga med lagstiftningens syfte. Vid en samlad bedömning finner förvaltningsrätten därför att skatteflyktslagen ska tillämpas i förevarande fall. - Avyttring av andelar i fåmansbolag ska enligt reglerna i 57 kap. IL om fördelning av vinst beskattas i inkomstlagen tjänst och kapital. Transaktioner som syftar till att undgå beskattning enligt 57 kap. IL bör inte läggas till grund för beskattningen. Grund föreligger därför för beskattning i enlighet med Skatteverkets förstahandsyrkande.

Yrkandet om ersättning - K.P. har inte vunnit bifall till sina yrkanden. Frågan i målet har inte betydelse för rättstillämpningen. Inte heller i övrigt föreligger synnerliga skäl för ersättning. K.P:s yrkande om ersättning ska därför avslås.

Förvaltningsrätten förordnar, med tillämpning av skatteflyktslagen, att K.P. vid 2007 års taxering ska ta upp 2 225 000 kr till beskattning i inkomstlaget tjänst och 18 024 786 kr i inkomstlaget kapital. Från det belopp K.P. härigenom blir skyldig att betala ska 74 666 kr räknas av.

Förvaltningsrätten avslår K.P:s yrkande om ersättning.

K.P. överklagade förvaltningsrättens dom och yrkade skatteflyktslagen inte skulle tillämpas. För det fall skatteflyktslagen skulle tillämpas yrkade han i andra hand att aktieöverlåtelsen skulle beskattas till 25 procent. Han yrkade även ersättning för sina kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten med 130 578,50 kr exklusive mervärdesskatt samt för sina kostnader i kammarrätten med 70 000 kr exklusive mervärdesskatt. - Som grund för sin talan anförde han bl.a. följande. Han har inte erhållit en väsentlig skatteförmån. En skillnad i faktiskt skatteuttag mellan olika länder kan aldrig i sig anses utgöra en skatteförmån i skatteflyktslagens mening. Skatteförmånsbegreppet i skatteflyktslagen tar i stället sikte på förfaranden som innebär att skattskyldiga erhåller en förmånlig tillämpning av bestämmelser i IL. Han har mottagit en skattepliktig inkomst för vilken han är skattskyldig. Emellertid har Sverige av sagt sig beskattningsrätten för just den här typen av inkomster. Han vitsordar att han deltagit i det ifrågasatta förfarandet. Rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen angående lagstiftningens syfte ska primärt härledas direkt ur tillämplig lagtext. Avtalet syftar till att undvika dubbelbeskattning. Det finns inget uttalat syfte att undvika skatteflykt. Det är tydligt att syftet med de aktuella artiklarna i skatteavtalet har varit att fördela beskattningsrätten mellan staterna till förmån för källstaten och att denna fördelning medvetet inneburit en förskjutning av beskattningsrätten till förmån för Peru. För att kunna tillämpa intern lagstiftning mot skatteflykt räcker det inte med att Sverige agerar utifrån vad Sverige uppfattar som en legitim åtgärd. Den andra statens uppfattning måste också beaktas. Skatteavtal är ett folkrättsligt avtal. Sverige är förpliktigt att respektera den andra statens uppfattning om avtalets innebörd. I och med att avtalet numera har sagts upp finns dock inte avtalsmekanismen att genom de behöriga myndigheternas försorg efterhöra den peruanska uppfattningen i frågan. Eftersom Peru inte är med i OECD och inte har möjlighet att inom ramen för OECD-modellen uttrycka sin uppfattning om kommentaren till artikel 1 kan inte intern svensk lagstiftning mot skatteflykt med stöd av denna kommentar tillämpas. En tillämpning av den svenska skatteflyktslagen kan endast ske om det finns ett uttryckligt stöd för att den andra avtalsslutande staten inte anser att det skulle strida mot de gemensamma åtagandena i avtalet. Artikel VI i skatteavtalet avser utdelning från bolag och artikel X avser vinst vid avyttring av förmögenhetstillgång. Varken artikel VI eller X hänvisar till verksamhetsdrivande företag. Det är först vid definitionen av svenskt respektive peruanskt företag som rekvisitet rörelsedrivande aktualiseras. Begreppet företag används endast i skatteavtalets artiklar avseende rörelseinkomster vilket ytterligare visar att det inte förutsätts

att utdelning eller vinst härrör från rörelsedrivande bolag för att beskattningsrätten ska fördelas till Peru enligt skatteavtalet. Det finns ingenting i skatteavtalet eller dess förarbeten som kopplar tillbaka till att även förmögenhetstillgångar i Peru ska ha upparbetats genom näringsverksamhet i Peru. - Det närmast till hands liggande alternativet till underprisöverlåtelse till det peruanska bolaget följt av utskiftning hade varit att låta fåmansföretaget ligga vilande under fem år till dess det kunnat säljas, likvideras eller lämna utdelning som beskattas efter skattesatsen 25 procent. Att på detta sätt smitta av kvalificerade andelar i fåmansföretag har varit praxis sedan en lång tid och i ett fall som förevarande, när fastigheter avyttrats så att verksamheten upphört, har en avsmittning redan påbörjats. Det naturliga hade därför varit att fullfölja sådan avsmittning, inte att överlåta fåmansföretag under avsmittning till dess marknadsvärde innan avsmittningsperioden löpt ut. - K.P. gav in rättsutlåtande utfärdat av professor Mattias Dahlberg, brevväxling mellan tidigare svenska finansministern Pär Nuder och Perus finansminister, brev från Perus ambassad i Sverige samt nyhetsartiklar.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och kostnadsyrkandet. För det fall kammarrätten skulle bevilja ersättning ansåg Skatteverket att en skälig ersättning kunde beräknas till 60 000 kr inklusive mervärdesskatt. - Skatteverket vidhöll vad som tidigare anförts och tillade i huvudsak följande som grund för sitt bestridande. Med skatteförmån avses allt som innebär en lätnad eller fördel vid beskattningen. Om en förmån blir skattefri i stället för skattepliktig eller träffas av en lindrigare beskattning än vad som annars skulle ha blivit fallet föreligger således en skatteförmån. En delägare i ett fåmansföretag kan såsom de allmänna bestämmelserna är utformade normalt sett ta ut medel från bolaget genom lön, utdelning eller i form av kapitalvinst vid en försäljning av bolaget. Det finns inte någon annan bredvidliggande lösning som medger att uttag kan ske skattefritt ur bolagssektorn. De regler som är direkt tillämpliga vid en försäljning av andelar i ett bolag är 42 kap. 1 §, 48 kap. och 57 kap. IL. En sådan försäljning beskattas som kapitalvinst varvid för kvalificerade andelar gäller att en fördelning ska göras mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital. Härutöver finns även särskilda regler om underprisöverlåtelser i 53 kap. samt i 22 och 23 kap. IL. Transaktionerna har i detta fall inneburit att skattefrihet åstadkommits genom ett utnyttjande av en kombination av de interna underprisreglerna - vilka i grunden utgör uppskovsregler och som inte syftar till att åstadkomma ett definitivt skattebortfall - och aktuella regler i skatteavtalet med Peru. Av förarbetsuttalanden till skatteavtalet med Peru framgår klart att syftet med reglerna i skatteavtalet har varit att underlätta att genomföra investeringar i nämnda land och från svensk beskattning undanta sådan inkomst från beskattning som haft anknytning till Peru genom verksamhet där. Mot bakgrund av nämnda förarbetsuttalanden kan det inte ha varit avtalsparternas mening att vinster, som i sin helhet har sin grund i verksamheter som bedrivits i Sverige, skulle förbli obeskattade genom att slussas via ett peruanskt bolag på det sätt som skett. Syftet med skatteavtal är att dessa ska eliminera eller åtminstone lindra dubbelbeskattning samt motverka skatteflykt. Lagstiftningen har således ett dubbelverkande syfte. Betydelsen av detta vid tolkningen av skatteavtal har kommit till uttryck i OECD:s rapport "Tax Treaty Override" från 1989, punkterna 19 och 20. Den omständigheten att Peru inte utgör medlemsstat i OECD får anses sakna avgörande betydelse eftersom dessa riktlinjer ger uttryck för allmänna tolkningsprinciper vilka är vedertagna på området genom det stora flertal länder som har anslutit sig härtill. Den av K.P. med det gjorda skatteupplägget eftersträvar skattefriheten bygger på artikel VI i skatteavtalet. De gynnsamma effekterna med upplägget blir endast möjliga genom en tolkning där det dubbelverkande syftet i skatteavtalet inte i tillräcklig grad beaktas. Förfarandet skulle därmed komma att bryta mot grunderna för skatteavtalet genom att man vid en sådan tillämpning har främjat skatteflykt i stället för att motverka densamma. Såväl syftet med de interna reglerna som i skatteavtalet har kringgåts genom förfarandet eftersom det har medfört ett definitivt skattebortfall.

Kammarrätten i Stockholm (2011-01-07, Schött, Reimers, Milton, referent) yttrade, efter att ha lämnat en sammanfattande redovisning för utredningen i målet: Kammarrätten gör följande bedömning. - Frågan i målet är om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet. Den skatteförmån som K.P. erhållit genom att betala peruansk skatt i stället för svensk skatt är väsentlig. I målet är ostridigt att han medverkat i rättshandlingen. Kammarrätten anser det vidare uppenbart att skatteförmånen har utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Rekvisiten i 2 § 1-3 skatteflyktslagen är därmed uppfyllda. - Kammarrätten går därefter över till att pröva frågan om även rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen är uppfyllt. Skatteverket har i denna del gjort gällande att K.P. genom de vidtagna åtgärderna har kringgått de grundläggande reglerna för beskattning av kapitalvinst i 42 kap. 1 §, 48 kap. och 57 kap. IL. Härtill har han utnyttjat underprisreglerna i 23 kap. och i 53 kap. IL samt har missbrukat skatteavtalet med Peru genom att, utan att några affärsmässiga skäl har förelegat för förfarandet, ha realiserat värdet på sitt svenska bolag genom försäljningen av det peruanska bolaget. Detta för att i förlängningen tillgodoföra sig ett motsvarande värde personligen i form av det uppkomna fordringsbeloppet på köpeskillingen. Härigenom har såväl syftet med de interna reglerna som i skatteavtalet kringgåts genom förfarandet, eftersom detta har medfört ett definitivt skattebortfall. - Kammarrätten finner att den omständigheten att K.P. såsom obegränsat skattskyldig person i Sverige enbart beskattats i Peru i enlighet med ett mellan Sverige och Peru gällande dubbelbeskattningsavtal inte i sig kan anses strida mot syftet med de svenska interna skattereglerna som annars skulle vara tillämpliga på det aktuella förfarandet. - Frågan är därmed om en taxering på grundval av förfarandet strider mot lagstiftningens syfte såsom det framgår av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru. Kammarrätten finner därvid att tolkningen av detta syfte ska göras utifrån avtalstexten och parternas gemensamma avsikt med avtalet. - Visserligen har beskattning i förevarande fall skett i enlighet med avtalet utan att någon sådan investering gjorts i Peru som, såvitt framgår av förarbetena till lagen om införlivandet av avtalet (prop. 1967:26 s. 25 f.), skulle underlättas genom avtalet. Enligt kammarrättens mening ger emellertid varken avtalets allmänna utformning, avtalstexten i sig eller vad som framkommit om den gemensamma partsavsikten grund för att tolka syftet med avtalet så att det skulle finnas en gemensam partsvilja att förhindra skatteflykt. Rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen kan därmed inte anses uppfyllt. Någon beskattning av K.P. med stöd av skatteflyktslagen ska därför inte ske. Överklagandet ska således bifallas.

Ersättning för kostnader - K.P. har vunnit bifall till sitt överklagande. Han har därför rätt till ersättning för kostnader som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt. Kammarrätten medger skäligen 35 000 kr inklusive mervärdesskatt i ersättning för kostnader som behövs för målets handläggning hos Skatteverket och i förvaltningsrätten samt skäligen 25 000 kr inklusive mervärdesskatt som behövs för målets handläggning i kammarrätten.

Kammarrätten bifaller, med ändring av förvaltningsrättens dom, överklagandet såvitt avser tillämpning av skatteflyktslagen och avslår Skatteverkets framställan härom.

Kammarrätten medger K.P. ersättning för kostnader i målet med 60 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av domen, skulle fastställa förvaltningsrättens dom i huvudsaken. I andra hand yrkade verket att beskattning skulle ske som för utdelning. Skatteverket anförde bl.a. följande. Det finns inte något hinder mot att tillämpa skatteflyktslagen i en skatteavtalsituation. För att skydda sig mot missbruk av skatteavtal tillämpar

stater inhemska motverkansregler. Det är den allmänna uppfattningen inom OECD att sådana regler är en del av de grundläggande regler som finns i inhemska rätt för att bestämma skattskyldigheten. Sådana regler tas inte in i skatteavtal och påverkas därför inte av dem.

K.P. bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för kostnader i målet med 38 000 kr. Han anförde bl.a. följande. Skatteflyktslagen kan inte tillämpas i fråga om inkomster som undantagits från svensk beskattningsrätt genom bestämmelser i ett skatteavtal, i vart fall inte när det gäller skatteavtalet med Peru. En tillämpning av skatteflyktslagen skulle innebära att han skulle beskattas i strid med skatteavtalet. Detta är särskilt tydligt eftersom avtalet inte innehåller några särskilda skatteflyktsbestämmelser eller andra bestämmelser som tillåter att Sverige beskattar inkomsten. I en sådan situation finns det inte stöd för antagandet att den ena staten skulle medge en annan fördelning av beskattningsrätten än den som följer av avtalets bestämmelser.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-03-26, Sandström, Almgren, Nord, Ståhl, Jäderblom) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund

K.P. ägde hälften av aktierna i K. och M.P. Fastigheter AB (Fastigheter). Av årsredovisningen för det räkenskapsår som avslutades i juni 2006 framgår att Fastigheter hade ett fritt eget kapital om ca 33 miljoner kr. K.P. köpte den 4 april 2006 hälften av andelarna i det peruanska bolaget Inversiones Kappa Holding S.A.C. (Kappa) för en köpeskilling om ca 1 200 kr. Den 14 juni 2006 köpte han även hälften av aktierna i de svenska bolagen K. och M.P. Holding AB (Holding) och Goldcup D 1261 AB (Förvaltning).

K.P. sålde den 15 juni 2006 sina aktier i Holding till Kappa för 50 000 kr och sina aktier i Fastigheter till Förvaltning för 612 000 kr. Senare samma månad vidareförsålde Förvaltning dessa aktier till Holding för motsvarande belopp. K.P. förvärvade i samband med detta också hälften av aktierna i ytterligare ett bolag, Goldcup J 1746 AB (Consulting).

Consulting köpte den 28 juni 2006 samtliga aktier i Holding av Kappa för 40,5 miljoner kr, vilket motsvarade Holdings substansvärde. I september 2006 likviderades Kappa och K.P:s andel om hälften av Kappas fordran på köpeskillingen skiftades ut till honom.

Vad målet gäller

Målet gäller frågan om likvidationen av Kappa leder till några skattekonsekvenser för K.P. Skatteverket anser att utskiftningslikviden ska undantas från svensk beskattning enligt skatteavtalet med Peru (avtalet är numera upphävt, se SFS 2006:642) men att skatteflyktslagen är tillämplig på de genomförda transaktionerna. K.P. invänder att skatteflyktslagen inte kan tillämpas på inkomster som undantagits från svensk beskattningsrätt genom bestämmelser i ett skatteavtal, i vart fall inte när det gäller skatteavtalet med Peru.

En tillämpning av skatteflyktslagen innebär att man, om vissa förutsättningar är uppfyllda, vid taxeringen inte ska ta hänsyn till en rättshandling som företagits (se 2 §). I lagen har inte gjorts något undantag för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Inte heller skatteavtalet med Peru innehåller någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet. Det finns vidare ingenting som talar för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt. Det aktuella förfarandet kan således i och för sig prövas mot

skatteflyktslagen.

En av förutsättningarna för att tillämpa skatteflyktslagen är att en taxering enligt det ordinarie regelsystemet på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (2 § 4). Först ska därför bedömas hur utskiftningen ska beskattas enligt IL och skatteavtalet.

Beskattning med stöd av skatteflyktslagen kräver att Skatteverket åberopar lagen inför domstol. Domstolen är i övrigt inte bunden av en parts uppfattning om tillämpliga lagrum vid bedömningen av hur ett förfarande ska beskattas.

Inkomstskattelagen

K.P. ska som obegränsat skattskyldig beskattas för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, se 3 kap. 8 § IL. Enligt 44 kap. 7 § första stycket IL anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation. Likvidationen av Kappa leder därmed till att K.P. ska kapitalvinstbeskattas.

Skatteavtalet med Peru

Nästa fråga är om den svenska beskattningsrätten begränsas av skatteavtalet med Peru.

I avtalet finns ingen bestämmelse som uttryckligen tar sikte på utbetalningar i samband med bolagslikvidation. De artiklar som ligger närmast till hands att tillämpa är artikel VI om utdelning och artikel X om vinst vid försäljning, byte eller överlåtelse av förmögenhetstillgång. Att den sistnämnda artikeln gäller även försäljning av andelar i bolag framgår av RÅ 2004 not. 59.

Enligt tolkningsregeln i avtalets artikel II § 2 ska, såvitt inte sammanhanget kräver något annat, ett avtalsuttryck vars innebörd inte särskilt har angivits anses ha den betydelse som uttrycket har enligt gällande skattelag i den tillämpande staten. Tolkningsregeln innebär att man i första hand med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden ska försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalslutande parternas avsikt (se RÅ 1987 ref. 162 angående en motsvarande tolkningsregel i det dåvarande skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland). Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det inte möjligt att på detta sätt bestämma under vilken avtalsartikel utskiftningslikviden ska hänföras. Ledning får därför sökas i den interna rätten.

Som nämnts gäller enligt svensk rätt att andelar i ett företag anses avyttrade om företaget träder i likvidation. Uttrycket vinst vid försäljning i artikel X får därmed anses innefatta även vinst som uppkommer för delägare vid en bolagslikvidation.

Av artikel X följer att sådan vinst får beskattas endast i den avtalslutande stat i vilken andelarna är belägna vid tidpunkten för beslutet om likvidation. Frågan var andelar i ett bolag ska anses vara belägna i den mening som avses i artikeln måste enligt Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning besvaras efter en sammanvägning av omständigheterna i varje enskilt fall. Ett enskilt anknytningsmoment, såsom platsen för bolagets registrering eller var andelsägaren är bosatt, kan således inte ensamt vara utslagsgivande. Vid den sammanvägning som ska göras bör vidare anknytningsmoment som kan hänföras till källstaten ges särskild tyngd (jfr prop. 1967:26 s. 25 angående avtalets allmänt starka betoning av källstatsprincipen).

I RÅ 2004 not. 59 ansågs andelar i bolag som var registrerade i Peru och som uteslutande bedrev verksamhet i Peru vara belägna i Peru. I det nu aktuella fallet är förhållandena annorlunda. Kappa var vid likvidationen registrerat i Peru

men synes inte ha bedrivit någon verksamhet där. Såvitt framgår av utredningen bestod bolagets enda tillgång av fordringen på Consulting avseende köpeskillingen från försäljningen av Holding. Värdestegringen på andelarna i Kappa var i sin helhet hänförlig till den fastighetsförvaltning som bedrivits i Fastigheter. Annat har inte framkommit än att denna fastighetsförvaltning har bedrivits i Sverige.

Förutom platsen för bolagets registrering pekar således samtliga anknätningsmoment mot Sverige. Mot den bakgrunden finner Högsta förvaltningsdomstolen att andelarna i Kappa vid tidpunkten för beslutet om likvidation ska anses ha varit belägna i Sverige. Skatteavtalet begränsar därmed inte Sveriges möjligheter att beskatta K.P. för den vinst han gjort med anledning av utskiftningen.

Sammanfattande slutsats

Enligt inkomstskattelagen ska K.P. beskattas för kapitalvinst som uppkommer med anledning av likvidationen av Kappa. Denna beskattning begränsas inte av skatteavtalet med Peru. Det saknas därmed anledning att pröva det aktuella förfarandet mot skatteflyktslagen.

Ersättning för kostnader

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och K.P. ska därför beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 10 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att K.P. ska beskattas för kapitalvinst som uppkommer med anledning av likvidationen av det peruanska bolaget. Målet återförvisas till Skatteverket för vidare handläggning.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar K.P. ersättning för kostnader med 10 000 kr.

Föredraget 2012-01-25, föredragande Rubenson, målnummer 1335-11

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 1336-11, där omständigheterna var likartade och utgången densamma.

Sökord: Dubbelbeskattning; Inkomst av kapital; Skatteflykt; Taxeringsprocess; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ersättning beviljades

Litteratur: Prop. 1967:26 s. 25
