

Målnummer:	4676-97	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1998-09-24		
Rubrik:	Diskrimineringsförbudet i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern har ansetts medföra tillämpning av den s.k. koncernregeln på aktieöverlåtelse och avdragsrätt för koncernbidrag mellan två svenska aktiebolag som ägs av ett cypriotiskt offshorebolag. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	2 § 3 mom. första--fjärde styckena och 2 § 4 mom. tionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1996 ref. 69• RÅ 1996 ref. 84		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde B. i huvudsak följande. B. och C. är svenska dotterbolag till det cypriotiska moderbolaget A. B. äger i sin tur det svenska dotterbolaget D. - B. kommer att avyttra samtliga sina aktier i D. till C.. Köpeskillingen motsvarar marknadsvärdet på aktierna. Reavinsten som uppkommer är betydande. - Avtalet mellan B. och C. har därför villkorats av att Skatterättsnämnden meddelar ett förhandsbesked som innebär att avyttringen inte utlöser någon inkomstbeskattning för B. samt att B. kan med skattemässig verkan lämna och erhålla koncernbidrag till respektive från D. utan hinder av att 2 § 3 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, kräver att moderbolaget måste vara svenskt. - För att skatteeffekterna skall bli de avsedda måste diskrimineringsförbudet i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern vara tillämpligt (artikel 22 punkt 4). - Denna har följande lydelse: "Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat." - Associationsrättslig status: Bolagsrätten på Cypern har hämtat sina huvuddrag från engelsk rätt. Detta innebär att ett cypriotiskt limited liability company uppvisar stora likheter med ett bolag (Ltd) i Storbritannien eller ett svenskt aktiebolag. Bl.a. är ett cypriotiskt Ltd en juridisk person, som kan förvärva rättigheter och ställas inför rätta. Bolaget leds av en styrelse vars storlek bestäms utifrån bolagsordningen. Bolagets förmögenhetsmassa kan inte fritt disponeras av aktieägarna på annat sätt än att exempelvis utdelning av disponibel vinst kan erhållas. Aktieägarna ansvarar endast för belopp motsvarande tillskjutet kapital. Regelsystem finns för bolagets bildande och upplösning, vilka till sin natur påminner om motsvarande regelverk i Sverige men skiljer sig givetvis åt till sin tekniska konstruktion och detaljrikedom. - Skattemässig status: Även bolagsskattesystemet på Cypern har sina grunddrag hämtade från Storbritannien. Dock beskattas ett cypriotiskt bolag efter ett s.k. klassiskt system, dvs. först beskattas bolaget för sin vinst sedan beskattas aktieägarna när återstående vinstmedel utdelas. Bolagsskattesatsen är f.n. 20 till 25 procent enligt följande.

Beskattningsbar inkomst %

Upp till CYP 100,000 20

över CYP 100,000 25

Lämnad utdelning träffas av källskatt enligt interna regler om 30 procent, en skattesats som nedsätts enligt gällande dubbelbeskattningsavtal där sådant är tillämpligt. Källskatt tas även ut på ränta och royalty som erläggs till mottagare utanför Cypern med en skattesats på 25 respektive 10 procent. Ett cypriotiskt bolag är oinskränkt skattskyldigt för sina inkomster, dvs. skattskyldighet föreligger på Cypern oavsett var inkomsten intjänas. Avdrag för avskrivningar erhålls efter följande procentsatser (exempel).

% %

Byggnader Maskiner och utrustning

- industri 4 - allmänt 10

- icke industri 3 - möbler 10

- hotell 4 - datorer 20

- personbilar 0

- taxi, bussar, lastbilar 20

Reavinst, som uppstår vid avyttring av fast egendom belägen på Cypern, beskattas efter en skattesats om 20 procent. - S.k. offshore-bolag: Om ett cypriotiskt bolag till 100 procent ägs av personer som ej är bosatta på Cypern och dess verksamhet inte till någon del avser verksamhet bedriven på Cypern kan s.k. offshore-status erhållas. Detta innebär att bolaget i princip beskattas efter samma regelsystem som ett "normalt" cypriotiskt bolag men med en bolagsskattesats om 4,25 procent. Någon källskatt tas inte ut på lämnade utdelningar, räntor eller royalty. Vidare faller ett s.k. offshore-bolag utanför cypriotisk valutalagstiftning. - Fråga 1: Blir bestämmelsen i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL (uppskovsregeln) tillämplig på transaktionen (B:s avyttring av aktierna i D.) trots att det gemensamma moderbolaget är cypriotiskt och ej svenskt? Transaktionen skulle därmed inte utlösa någon beskattning och det köpande svenska bolaget skall vid en kommande avyttring, enligt kontinuitetsreglerna, sättas i det avyttrade bolagets ställe såvitt gäller anskaffningskostnad m.m. - Fråga 2: Kan B. och D. med skatterättslig verkan lämna respektive erhålla koncernbidrag i enlighet med bestämmelserna i 2 § 3 mom. SIL? Skatterättsnämnden äger förutsätta att alla villkor i övrigt är uppfyllda bortsett från att moderbolaget måste vara svenskt för att slussningsregeln i 2 § 3 mom. SIL skall kunna tillämpas. - Fråga 3: Kan lagen (1995:575) mot skatteflykt anses tillämplig om svaret på fråga 1 är positivt? Det finns i dag inga planer som innebär att A. skall avyttra några aktier i C. eller att C. skall avyttra några aktier i D..

Skatterättsnämnden (1997-06-18, Ersson, ordförande, Wingren, Johansson, Nord, Silfverberg, Virin, Öqvist) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1: Bestämmelsen i 2 § 4 mom. tionde stycket första meningen SIL är inte tillämplig på överlåtelsen av aktierna i D. från B. till C.. - Fråga 2: Bestämmelserna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. första-fjärde styckena SIL är inte tillämpliga på bidrag mellan B. och D.. - Motivering. - Angivna bestämmelser i SIL är inte direkt tillämpliga eftersom aktierna i B. och C. inte ägs av ett svenskt företag utan av det cypriotiska A., som är ett s.k. offshore-bolag. Mellan Sverige och Cypern gäller ett dubbelbeskattningsavtal, ingånget år 1988 (SFS 1989:686). Cypern nämns dock ej bland de stater som räknas upp i 16 § 2 mom. tredje stycket SIL. Med hänsyn till de speciella regler som enligt cypriotisk lagstiftning gäller för s.k. offshore-bolag kan A. inte likställas med ett svenskt aktiebolag i beskattningshänseende. B. och C. kan därför inte anses som sådana "liknande företag" som avses i artikel 22 punkt 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Cypern (jfr RÅ 1996 ref. 69). - Fråga 3

förfaller.

B. överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att bestämmelsen i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL var tillämplig på överlåtelsen av aktierna i D. från B. till C. och att bestämmelserna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. första fjärde styckena samma lag var tillämpliga på bidrag mellan B. och D.. Vid positivt svar på någon av frågorna anhöll B om svar även på frågan om lagen mot skatteflykt var tillämplig.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (1998-09-24, Brink, Sjöberg, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses som ett liknande företag i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av ett cypriotiskt offshorebolag vid tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 22 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern. En förutsättning för att så skall vara fallet är att ett cypriotiskt offshorebolag kan likställas med ett svenskt aktiebolag främst i de hänseenden som är relevanta vid koncernbeskattningen (RÅ 1996 ref. 69).

Enligt vad som upplysts finns det inte någon möjlighet till resultatutjämning inom koncerner vid cypriotisk beskattning vare sig för offshorebolag eller andra bolag. Detta kan dock enligt Regeringsrättens mening inte utgöra något hinder mot att cypriotiska bolag likställs med svenska aktiebolag i nu aktuellt hänseende.

Ett cypriotiskt offshorebolag skiljer sig, såvitt nu av intresse, från ett svenskt aktiebolag främst genom att det erlägger bolagsskatt efter en betydligt lägre skattesats (4,25 procent). Vidare gäller att utdelningar, räntor och royalty från bolaget inte beläggs med källskatt. Förutsättningar för att dessa regler skall bli tillämpliga är att bolaget i sin helhet ägs av personer som inte är bosatta i Cypern och att det inte till någon del bedriver sin verksamhet där.

Reglerna för cypriotiska offshorebolag var kända då lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern antogs och bolagen undantogs inte från tillämpningen av avtalet (prop. 1988/89:61 s. 34 och 38). Samma år infördes i 16 § 2 mom. SIL en definition av utländsk juridisk person samt regler om vilka utländska juridiska personer som är att anse som utländskt bolag (SFS 1989:1040). Som utländskt bolag ansågs en utländsk juridisk person som antingen enligt ett dubbelbeskattningsavtal var en person på vilket avtalet skulle tillämpas eller i sitt hemland var föremål för en beskattning som var likartad med den som svenska aktiebolag är underkastade. De cypriotiska offshorebolagen var således att anse som utländska bolag. Som skäl för det första alternativa kravet anfördes att en prövning vid avtalets ingående gjorts av de juridiska personer som var hemmavarande i den andra staten och att det särskilt angetts i avtalet om den skattemässiga behandlingen av en viss person var sådan att Sverige inte var berett att tillämpa avtalet på den. Omfattades personen av avtalet hade en sådan prövning gjorts och personen borde utan vidare godtas som ett utländskt bolag (prop. 1989/90:47 s. 17).

Definitionen av utländska bolag ändrades år 1993 (SFS 1993:1543). För att en utländsk juridisk person som omfattades av ett dubbelbeskattningsavtal skulle anses som ett utländskt bolag krävdes att avtalslandet var upptaget i en i momentet intagen förteckning. Förteckningen upptog bl.a. Cypern. Som skäl för ändringen anfördes att vissa stater efter det att dubbelbeskattningsavtal ingåtts infört regler som medgav s.k. offshoreverksamhet och att någon prövning eller godkännande av denna lagstiftning då inte skett. De stater som efter avtalets ingående infört sådan lagstiftning togs därför inte med i förteckningen (prop. 1993/94:50).

År 1995 togs Cypern bort ur förteckningen (SFS 1995:544). Ändringen

motiverades med offshorelagstiftningen i Cypern (prop. 1994/95:204 s. 58).

Definitionen av utländsk juridisk person syftar till att klargöra i vilka fall en utländsk association kan vara skattesubjekt. Gränsdragningen mellan utländska bolag och övriga juridiska personer är avgörande för i vilka fall en löpande beskattning av delägare för associationens inkomster skall ske. En sådan löpande beskattning av delägare skall under vissa förutsättningar ske av delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag men aldrig av delägare i utländska bolag. Gränsdragningen används också i andra sammanhang bl.a. på så sätt att utländska bolag men inte andra juridiska personer i vissa fall likställs med svenska aktiebolag. Enligt de regler i SIL som är aktuella i målet föreligger inte något hinder mot att moderföretaget är ett svenskt aktiebolag för vilket speciella beskattningsregler gäller. Särreglerna för investmentföretag, förvaltningsföretag och s.k. äkta bostadsföretag medför endast att de inte kan lämna eller motta koncernbidrag med skatterättslig verkan.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Tolkningsen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt (RÅ 1996 ref. 84). Vad som uttalades i samband med lagstiftningen angående dubbelbeskattningsavtalet och de samma år införda reglerna om utländska associationer talar för att de särskilda lättnaderna för cypriotiska offshoreföretag då inte ansågs böra föranleda att dessa behandlades annorlunda än andra cypriotiska bolag vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Detta vinner ytterligare stöd av 1993 års lagstiftning. De ändringar som gjordes år 1995 och som inte synes ha föranletts av några ändringar i de cypriotiska skatteförhållandena kan inte föranleda en ändrad tolkning av avtalet.

Regeringsrätten finner på grund härav att de speciella beskattningsregler som gäller för de cypriotiska offshorebolagen inte hindrar att de likställs med svenska aktiebolag vid en tillämpning av diskrimineringsförbudet i avtalet.

Vid denna bedömning aktualiseras den hos Skatterättsnämnden framställda frågan om lagen mot skatteflykt är tillämplig på aktieöverlåtelsen. Denna fråga bör i första hand prövas av nämnden.

B. har först i Regeringsrätten begärt prövning av om lagen mot skatteflykt är tillämplig på koncernbidragen. Denna fråga kan därför inte tas upp till prövning.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att det förhållandet att företagsgruppens moderbolag är ett cypriotiskt offshorebolag inte hindrar att 2 § 4 mom. tionde stycket första meningen SIL är tillämplig på den gjorda aktieöverlåtelsen eller att 2 § 3 mom. första-fjärde styckena SIL är tillämpliga på ifrågavarande koncernbidrag.

Regeringsrätten återförvisar frågan om lagen mot skatteflykt är tillämplig på aktieöverlåtelsen till Skatterättsnämnden och avvisar frågan om nämnda lag är tillämplig på koncernbidragen.

Regeringsrätten förordnar att sekretessen enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) skall bestå utom i fråga om vad som står under rubriken Regeringsrättens avgörande.

Föredraget 1998-05-27, föredragande Karlsson, målnummer 4676-1997

Sökord: Förhandsbesked; Dubbelbeskattning

Litteratur: prop. 1988/89:61, s. 34, 38; prop. 1989/90:47, s. 17; prop. 1993/94:50,

s. 273, 348; prop. 1994/95:204, s. 58.
