

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1082-15

meddelad i Stockholm den 27 oktober 2015

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Ombud: Advokat Karl-Johan Nörklit
Setterwalls Advokatbyrå
Box 1050
101 39 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 2 februari 2015 i ärende dnr 65-14/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att sökanden vid en försäljning av de genom arv förvärvade aktierna inte ska beskattas för den del av kapitalvinsten som dödsboet har beskattats för i Danmark.

DOM

Mål nr
1082-15

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom, utom i fråga om vad som står under rubrikerna Högsta förvaltningsdomstolens avgörande, Bakgrund, Yrkanden m.m. och Skälen för avgörandet.

BAKGRUND

Sökanden är obegränsat skattskyldig i Sverige. Hon och hennes två syskon är delägare i ett oskiftat dödsbo efter deras far. Denne var vid dödsfallet bosatt i Danmark. Bland tillgångarna i dödsboet finns aktier i ett i Danmark börsnoterat bolag.

Enligt vad sökanden uppgett gäller följande enligt dansk rätt. Ett danskt dödsbo är ett eget skattesubjekt som beskattas löpande på ungefär samma sätt som ett svenskt dödsbo. En utskiftning av tillgångarna i dödsboet i samband med arvskifte likställs dock med en försäljning av tillgångarna. Dödsboet beskattas då som om tillgångarna hade avyttrats för marknadsvärdet och vinsten uppgår till skillnaden mellan den avlidnes ursprungliga anskaffningsvärde och tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för utskiftningen.

Sökanden ville veta om hon som anskaffningsutgift för de aktier som hon kan komma att tillskiftas får använda det värde som dödsboet ska anses ha avyttrat aktierna för (fråga 1) och om hon vid förvärv av aktierna från dödsboet till marknadsvärdet får använda sig av hela köpeskillingen (fråga 2). Om svaret på de två första frågorna var nekande ville hon ha besked om en tillämpning av skatteavtalet mellan de nordiska länderna enligt lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (skatteavtalet) vid en framtida försäljning av aktierna medför att Sverige inte har rätt att beskatta den del av vinsten som beskattats hos dödsboet (fråga 3).

DOM

Mål nr
1082-15

Högsta förvaltningsdomstolen fann i HFD 2014 ref. 25 som svar på fråga 1 att anskaffningsutgiften för de tillskiftade aktierna ska bestämmas med bortseende från beskattning i Danmark som dödsboet träffas av vid skiftet. Vad gällde fråga 2 kom domstolen fram till att aktierna till en tredjedel ska anses förvärvade genom arv och att anskaffningsutgiften ska bestämmas med beaktande av svaret på fråga 1. Vid den utgången aktualiserades fråga 3, som visades åter till Skatterättsnämnden.

Skatterättsnämnden fann i det nu överklagade beslutet att skatteavtalet inte inskränkte Sveriges rätt att beskatta en försäljning av aktierna.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att artikel 24 i skatteavtalet ska tillämpas och anför bl.a. följande. Oavsett bakgrunden till bestämmelsen kan denna inte ges en så snäv tolkning som den Skatterättsnämnden gjort. I HFD 2013 ref. 23 har begreppet "inkomst" i skatteavtalet mellan Sverige och Kina prövats. Det ansågs vara fråga om samma inkomst när det snarare är beskattningstidpunkten än inkomstens karaktär som inte stämmer överens. Att det är fråga om samma inkomst får anses vara än tydligare i nu aktuellt fall, eftersom det är kapitalvinst avseende samma aktier som beskattas i båda staterna om än hos olika subjekt och vid olika tidpunkter.

Sökanden yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att artikel 24 i skatteavtalet medför att Sverige inte har rätt att beskatta den del av en framtida kapitalvinst som tidigare har beskattats hos dödsboet. Hon anför bl.a. följande. Skatterättsnämndens beslut är felaktigt dels eftersom tolkningen är i strid med principerna för tolkning av skatteavtal, dels eftersom tolkningen inte vinner stöd i den skatterättsliga litteratur och förarbeten som har åberopats till stöd för

DOM

Mål nr
1082-15

tolkningen. Principerna för tolkning av skatteavtal talar för att artikel 24 inte är begränsad till när i tiden inkomsten eller förmögenheten beskattas hos de olika skattesubjekten. En sådan tolkning stöds även av utgången i HFD 2013 ref. 23. Tolkningen medför att artikeln förhindrar Sverige från att beskatta den del av hennes framtida kapitalvinst som tidigare har beskattats hos dödsboet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målet gäller

Målet gäller frågan om artikel 24 i skatteavtalet hindrar beskattning i Sverige av den del av en framtida kapitalvinst vid försäljning av ärvda aktier som ett danskt dödsbo beskattats för i Danmark vid arvskiftet.

Den rättsliga regleringen

Enligt artikel 24 i skatteavtalet får inkomst som beskattas hos dödsbo med hemvist i en avtalsslutande stat inte beskattas hos dödsbodelägare med hemvist i annan avtalsslutande stat.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Enligt dansk rätt beskattas dödsboet i ett fall som det aktuella vid arvskiftet som om en försäljning av aktierna ägt rum. Den kontinuitetsprincip som tillämpas i svensk rätt innebär att vid förvärv genom arv inträder arvingen i den tidigare ägarens skattemässiga situation och beskattningen sker när de förvärvade aktierna sedermera avyttras. Arvingen får då som anskaffningsutgift räkna ett belopp som motsvarar den tidigare ägarens omkostnadsbelopp. Arvingen kommer alltså att beskattas för värdestegring som skett såväl före som efter arvskiftet.

DOM

Mål nr
1082-15

Den värdestegring som uppkommer på aktier under en arvlåtares och dennes dödsbos innehavstid och som beskattas i Danmark vid arvskiftet kan således beskattas även i Sverige hos en här bosatt arvinge när denne senare avyttrar aktierna.

Tolkningen av skatteavtal ska inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt. Den ska i första hand grundas på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalets uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte (se bl.a. RÅ 1996 ref. 84).

Det står klart att avtalsparterna genom artikel 24 i skatteavtalet avsett att undvika att inkomst som ett dödsbo beskattas för i dess hemviststat beskattas även i den stat där dödsbodelägaren har hemvist.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att om en värdestegring på aktier uppkommer före ett arvskifte och denna värdestegring vid skiftet tillförs den som har rätt till arv efter den avlidne rör det sig om samma inkomst i den mening som avses i artikel 24 hos såväl boet som arvingen.

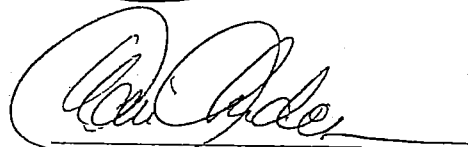
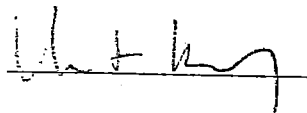
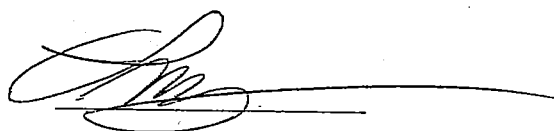
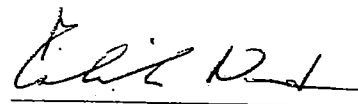
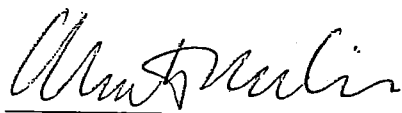
Av artikel 24 i skatteavtalet följer att en avtalsstat inte har rätt att beskatta den som i egenskap av dödsbodelägare tillförts en inkomst genom ett arvskifte om samma inkomst har beskattats hos dödsboet i annan avtalsstat. Det förhållandet att delägarens inkomst enligt svensk rätt ska beskattas först vid en senare tidpunkt än arvskiftet bör inte påverka bestämmelsens tillämplighet.

Den nu aktuella frågan ska således besvaras så, att sökanden vid en försäljning av de genom arv förvärvade aktierna inte ska beskattas för den del av kapitalvinsten som dödsboet har beskattats för i Danmark (förvärv enligt tidigare fråga 1).

DOM

Mål nr
1082-15

Motsvarande gäffer den tredjedel av aktierna som sökanden (enligt tidigare fråga 2) köper till marknadspris från dödsboet och som enligt det tidigare förhandsbeskedet ska anses förvärvad genom arv.



I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Eskil Nord, Inga-Lill Askersjö, Mahmud Baran och Mari Andersson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Karin Hansson.