

**Inlösen av kvalificerade andelar i en juridisk person med hemvist i annan stat än avtalsstaterna har ansetts utgöra avyttring vid tillämpning av artikel 13 § 4 i skatteavtalet med Schweiz. Förhandsbesked angående inkomstskatt.**

Lagrum:

3 kap. 19 §, 41 kap. 2 § och 57 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229); Artikel 13 § 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz (SFS 1987:1182)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående inkomstskatt framgick bl.a. följande. Efter att tidigare ha varit bosatt i Sverige är den svenske medborgaren A sedan 2010 bosatt och mantalsskriven i Schweiz. Från den 1 september 2011 har han inte längre några anknytningsfaktorer som skulle kunna ge honom väsentlig anknytning till Sverige. En annan utgångspunkt för prövningen av ärendet är att han vid tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz ska anses ha hemvist i Schweiz. – Före flytten till Schweiz förvärvade A samtliga andelar i X, ett bolag hemmahörande i Luxemburg. Andelarna är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Han överväger att lösa in andelar i X. Av ansökan framgår inte annat än att inlösen ska ske genom ett förfarande som är att jämställa med vad som enligt 20 kap. aktiebolagslagen (2005:551) utgör en minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägare genom att aktier dras in (inlösen). – A ville veta om Sverige enligt skatteavtalet med Schweiz har rätt att beskatta vinst vid inlösen av andelar i X. Frågan avser en inlösen som sker före den 1 september 2016.

*Sökanden A:s* uppfattning var att inkomsten endast får beskattas i Schweiz enligt artikel 22 om övriga inkomstslag i skatteavtalet. Han anförde därutöver bl.a. följande. De artiklar i avtalet som ligger närmast till hands att tillämpa är artiklarna 10, 13 eller 22. Ingen bestämmelse tar emellertid uttryckligen sikte på utbetalningar i samband med inlösen av andelar. Det är inte heller möjligt att med ledning av partsavsikten bestämma till vilken avtalsartikel vinst vid inlösen ska hänföras. Ledning får därför sökas i den interna rätten, jfr artikel 3 § 2 och HFD 2012 ref. 20. – Enligt 57 kap. 2 § första stycket andra meningen IL ska vinst vid indragning av kvalificerade andelar behandlas som utdelning. Eftersom beskattning ska ske med stöd av den bestämmelsen ska vinst vid inlösen av kvalificerad andel anses ha karaktär av utdelning enligt svensk rätt (jfr punkten 13.1 i kommentaren till artikel 3.2 i OECD:s modellavtal enligt dess lydelse den 16 juli 2014). – Artikel 10 i skatteavtalet, som är begränsad till att gälla utdelning från bolag med hemvist i någon av de avtalslutande staterna kan inte heller komma ifråga. Det innebär att artikel 22 blir tillämplig.

Även *Skatteverket* ansåg att ledning för tolkningen av avtalet måste sökas i svensk rätt. Verkets inställning var att artikel 13 om realisationsvinst är tillämplig på inlösen av andelar i bolag hemmahörande i tredje land med

följd att vinst i det aktuella fallet får beskattas i Sverige före den 1 september 2016. Det bekräftas enligt verket av att inlösen av andelar utgör en avyttring enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § IL. Vidare sägs att förhållandet att kapitalvinst på andelar i fåmansbolag behandlas som utdelning enligt 57 kap. 2 § inte ändrar det faktum att det är den enligt kapitalvinstreglerna framräknade vinsten som avses.

*Skatterättsnämnden (2014-11-21, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Lundström, Pålsson, Werkell)* yttrade, efter att ha redogjort för omständigheterna i ärendet: *Förhandsbesked – Sverige får med tillämpning av artikel 13 § 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz enligt lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan länderna beskatta A för vinst vid inlösen av andelar i X före den 1 september 2016. – Skälen för avgörandet – Är A skattskyldig enligt intern rätt för vinst vid inlösen av andelar i X? – Utgångspunkter för bedömningen – A är begränsat skattskyldig i Sverige. För att han ska kunna beskattas för vinst vid inlösen av andelar i det luxemburgska bolaget X krävs till att börja med att förutsättningarna för skattskyldighet i 3 kap. 19 § är uppfyllda. – En begränsat skattskyldig fysisk person är enligt den bestämmelsen skattskyldig för kapitalvinst på bl.a. delägarätter om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten ska tas upp. – Bestämmelsen omfattar även kapitalvinster på delägarätter som getts ut av utländska företag om de förvärvats under tiden som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Den begränsade skattskyldigheten omfattar däremot inte utdelning på sådana delägarätter (jfr 3 kap. 18 § 13). – Med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital avses enligt 41 kap. 2 § bl.a. vinst och förlust vid avyttring av tillgångar. Att inlösen av aktier utgör en sådan avyttring framgår av praxis (RÅ 2000 not. 38 och RÅ 1997 ref. 43). Närmare bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av bl.a. aktier och annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt finns i 48 kap. – För utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns särskilda regler i 57 kap. Av 2 § första stycket första meningen framgår att utdelning och kapitalvinst tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital i den omfattning som anges i 20–22 §§. Enligt styckets andra mening ska som utdelning behandlas även vinst vid minskning av aktiekapital med indragning av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier. – Skatterättsnämndens bedömning – Av det anförda framgår att vinst vid inlösen av andelar är en kapitalvinst på grund av en avyttring. Enligt 3 kap. 19 § gäller skattskyldigheten oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten tas upp. Det förhållandet att vinst vid inlösen av kvalificerade andelar ska behandlas som utdelning vid tillämpning av 57 kap. ändrar enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte den bedömningen (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 17–20 och del 3 s. 372–373). – Med hänsyn härtill och då övriga villkor för att tillämpa 3 kap. 19 § föreligger är A skattskyldig för vinsten ifråga under den aktuella tidsperioden. – Begränsas Sveriges rätt att beskatta vinsten av skatteavtalet med Schweiz? – Utgångspunkter för bedömningen –*

Bakgrunden till frågan är den ändring av artikel 13 om realisationsvinst i skatteavtalet med Schweiz som tillsammans med andra ändringar i avtalet införlivades i svensk rätt genom lagstiftning 2012 (SFS 2012:234). – Ändringen, som tagits in i en ny paragraf 4, innebär i huvudsak att Sveriges rätt att beskatta till Schweiz utflyttade personers kapitalvinster på bl.a. aktier och andra andelar i bolag utvidgas till att omfatta avyttringar som inträffar under de fem år som följer närmast efter den tidpunkt då personen upphörde att ha hemvist i Sverige (jfr prop. 2011/12:78 s. 55). – Att Sverige enligt avtalets tidigare lydelse inte kunde beskatta sådana kapitalvinster framgår av Högsta förvaltningsdomstolens dom i mål nr 216-10 den 14 december 2010, se anm. vid RÅ 2010 ref. 112. – Bestämmelsen i artikel 13 § 4 tar emellertid inte uttryckligen sikte på vinst vid inlösen av andelar i bolag. Inte heller i artikel 10 om utdelning, där termen utdelning definieras i § 5, sägs något om inlösen av andelar. – Enligt den tolkningsregel som finns i artikel 3 § 2 gäller då, såvitt inte sammanhanget kräver annat, att avtalsuttryck anses ha den betydelse som de har enligt gällande skattelag i den tillämpliga staten, i det här fallet svensk rätt. – 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. Man ska således först försöka fastställa innebörden av ett uttryck genom en tolkning av avtalet (HFD 2012 ref. 60 och däri angivna rättsfall). – I ett rättsfall som gällde skatteavtalet mellan Sverige och Peru fann Högsta förvaltningsdomstolen vid en sådan prövning att vinst vid utbetalningar i samband med bolagslikvidation inte kunde jämföras med försäljning av andelar i bolag i avsikt att en uttrycklig bestämmelse därom (HFD 2012 ref. 20). – Av förarbetena till den aktuella lagstiftningen framgår att protokollet om ändring av skatteavtalet med Schweiz nära ansluter till den modell som OECD rekommenderar för bilaterala skatteavtal (prop. 2011/12:78 s. 53–57). I en sådan situation kan enligt RÅ 1996 ref. 84 även OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utformats inom organisationen tillmätas särskild betydelse vid tolkningen. – Punkten 5 av kommentaren till artikel 13 i modellavtalet ger vid handen att artikeln omfattar situationer där den skattskyldige överlåter äganderätten till viss egendom (jfr Vogel, *On double taxation Conventions*, tredje upplagan, Kluwer Law International 1997, s. 818 och Dahlberg, *Ränta eller kapitalvinst*, Iustus Förlag 2011, s. 463–469). – Visst stöd för att artikel 13.5 omfattar även inlösen av andelar kan hämtas från punkten 28 i kommentaren till definitionen av termen utdelning i artikel 10.3. Där framgår att utbetalning från ett bolag vid minskning av andelsrätter i bolaget normalt inte anses som utdelning. – I punkten 31 i kommentaren till artikel 13.5, som behandlar överlåtelse av andelar, sägs emellertid att om en andelsägare säljer andelar till det bolag som gett ut dem i samband med nedsättning av dess andelskapital kan skillnaden mellan försäljningspriset och andelarnas nominella värde behandlas som utdelning av ackumulerad vinst och inte som realisationsvinst i den stat där bolaget är hemmahörande. En sådan beskattning hindras inte av artikel 13 eftersom skillnaden omfattas av den definition av uttrycket utdelning med tillhörande kommentar som finns i modellavtalet. –

Skatterättsnämndens bedömning – Enligt Skatterättsnämndens uppfattning framgår det, som redan nämnts, inte av lydelsen av artikel 13 § 4 i skatteavtalet med Schweiz att den innefattar även inlösen av andelar. Någon sådan slutsats går inte heller att dra av avtalstexten i övrigt, av avtalets syfte och ändamål eller av vissa andra allmänna riktlinjer som ska beaktas (jfr 1996 års rättsfall). – Frågan är då om en tolkning av avtalet mot OECD:s modellavtal och dess kommentarer kan leda till en annan bedömning. – Skatterättsnämnden anser att mycket talar för att betydelseområdet av uttrycket realisationsvinst (capital gains) vid överlåtelse (alienation) av egendom i modellavtalet är så vitt att det omfattar inte bara försäljning av andelar utan även inlösen av andelar. Kommentarererna till de aktuella artiklarna ger emellertid inte ett entydigt stöd för en sådan uppfattning. – Av det anförda följer att det inte med säkerhet går att bestämma under vilken artikel i skatteavtalet med Schweiz som vinst vid inlösen av kvalificerade andelar ska hänföras. Enligt artikel 3 § 2 i avtalet får därför ledning sökas i den interna rätten. – Som framgår av motiveringen till svaret på frågan om A:s skattskyldighet enligt svensk rätt så gäller att vinst vid inlösen av kvalificerade andelar är en kapitalvinst på grund av avyttring av andelarna. – Uttrycket vinst på grund av avyttring av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag i artikel 13 § 4 i skatteavtalet får därmed anses innefatta även vinst som uppkommer vid inlösen av kvalificerad andel. Vinsten ska därför hänföras till realisationsvinst. – A har fått hemvist i Schweiz efter att tidigare haft hemvist i Sverige. Eftersom inlösen enligt lämnade förutsättningar ska ske under de fem år som följer närmast efter det att A upphörde att ha hemvist i Sverige är villkoren i avtalet för att Sverige ska få beskatta vinsten uppfyllda.

*Sökanden A* överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och fastställa att Sverige enligt skatteavtalet med Schweiz inte har rätt att beskatta vinst vid inlösen av andelar i X.

Även *Skatteverket* överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att det skulle fastställas.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2015-05-26, Melin, Silfverberg, Rynning, Askersjö, Baran)* yttrade:

*Skälen för avgörandet*

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden. Förhandsbeskedet ska således fastställas.

*Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

(förordnande om sekretess)

Mål nr 6836-14, föredragande Emma Holm