

Artikel 24 i det nordiska skatteavtalet hindrar att en delägare i ett danskt dödsbo beskattas i Sverige för den del av en framtida kapitalvinst vid försäljning av ärvda aktier som dödsboet vid arvskiftet beskattats för i Danmark.

Lagrum:

Artikel 24 i dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna (SFS 1996:1512)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående inkomstskatt framgick bl.a. följande. 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 sökanden 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).

*Skatterättsnämnden* meddelade den 24 september 2013 förhandsbesked av visst innehåll rörande frågorna 1 och 2. Fråga 3 förföll.

*Högsta förvaltningsdomstolen* ändrade genom dom den 14 maj 2014 (HFD 2014 ref. 25) förhandsbeskedet och förklarade 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 rörande skatteavtalet mellan de nordiska länderna, vilken visades åter till Skatterättsnämnden.

*Sökanden* ansåg att det av ordalydelsen i artikel 24 i skatteavtalet står klart att Sverige inte har rätt att beskatta inkomsten.

*Skatteverket* ansåg också artikel 24 tillämplig. Sökanden ska därför, vid en försäljning av aktierna, endast beskattas för den del av kapitalvinsten som överstiger ett belopp motsvarande den kapitalvinst som dödsboet redan beskattats för i Danmark.

*Skatterättsnämnden (2015-02-02, André, ordförande, Svanberg, Gäverth, Jönsson, Lundström, Pålsson, Werkell)* yttrade: *Förhandsbesked* – Skatteavtalet mellan de nordiska länderna inskränker inte Sveriges rätt att beskatta en försäljning av aktierna. – *Motivering* – [Text här utelämnad] – Skatterättsnämndens bedömning – Dödsboet tillskiftar sökanden aktierna – Enligt danska inkomstskatteregler kommer dödsboet efter sökandens far att beskattas vid utskiftning till henne av de aktuella aktierna i dödsboet. Det beskattningsbara beloppet beräknas till skillnaden mellan den avlidnes ursprungliga anskaffningsvärde och aktiernas marknadsvärde vid tidpunkten för skiftet. – Högsta förvaltningsdomstolens avgörande innebär att A inte får beakta dödsboets beskattning när hon beräknar sin anskaffningsutgift för aktierna enligt intern rätt. – Frågan är då om Sveriges rätt att beskatta A för en kapitalvinst vid en framtida avyttring av aktierna inskränks av skatteavtalet mellan de nordiska länderna enligt lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan länderna ifråga. – Den bestämmelse som aktualiseras är skatteavtalets artikel 24 om dödsbo. Enligt denna får inkomst eller tillgång som beskattas hos dödsbo med hemvist i en avtalsslutande stat, inte beskattas hos dödsbodelägare med hemvist i annan avtalsslutande stat. – Artikeln, som saknar motsvarighet i OECD:s modellavtal, infördes i det första nordiska skatteavtalet som undertecknades 1983 men liknande bestämmelser fanns även tidigare i flera svenska skatteavtal. Den avser att förhindra att inkomst (eller tillgångar) som förvärfvas (respektive innehas) av dödsbo beskattas både hos dödsboet och hos dödsbodelägare (jfr prop. 1983/84:19 s. 152 och prop. 1989/90:33 s. 50). – Enligt Skatterättsnämndens uppfattning talar lydelsen av dödsbobestämmelsen för att partsavsikten är att undvika att samma inkomst beskattas samtidigt hos de aktuella skattesubjekten (se Edward Andersson m.fl., *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*, 1991, s. 217 f. och K.G.A. Sandström, *Svenska dubbelbeskattningsavtal*, 1949, s. 409 ff.). – Bestämmelsen innebär vidare ett avsteg från principen att tillämpningen av skatteavtal kräver att det ska vara identitet mellan skattesubjekten (jfr RÅ 2001 ref. 46, prop. 1966:127 s. 58 och 82 f., prop. 2005/06:17 s. 8 f.). – Mot denna bakgrund och då inte avtalstexten i övrigt – eller någon annan omständighet – ger ytterligare ledning för tolkningen av bestämmelsen anser Skatterättsnämnden att den måste tillämpas restriktivt. – Med hänsyn härtill är Skatterättsnämndens uppfattning att dödsbobestämmelsen inte kan anses omfatta ett fall som det aktuella när dödsboet i den ena avtalsslutande staten inkomstbeskattas vid utskiftningen av aktierna medan beskattningen av dödsbodelägaren i den andra staten sker först när de tillskiftade aktierna senare avyttras. – Den möjlighet som kvarstår för sökanden att inom ramen för skatteavtalet undanröja den dubbelbeskattning som uppkommer är att vända sig till den svenska behöriga myndigheten för att få till stånd en ömsesidig överenskommelse enligt artikel 28 i avtalet (jfr artikel 28 punkt 3). – Sökanden köper aktierna av dödsboet – Enligt detta alternativ,

som innebär att sökanden köper aktierna av dödsboet, uppkommer motsvarande skattekonsekvenser vid en senare avyttring för den tredjedel av aktierna som hon anses förvärva genom arv. – Skatterättsnämnden gör i den delen samma bedömning som i skiftesfallet.

*Skatteverket* överklagade förhandsbeskedet hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att artikel 24 i skatteavtalet skulle tillämpas. Skatteverket anförde 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.

Även *sökanden* överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle 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 anförde 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 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.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2015-10-27, Melin, Nord, Askersjö, Baran, Andersson)* yttrade:

*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 arvsförflyttningen 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 arvsförflyttningen.

Den värdestegring som uppkommer på aktier under en arvlåtarens och dennes dödsbos innehavstid och som beskattas i Danmark vid arvsförflyttningen 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 arvsförflyttning 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 arvsförflyttning 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 arvsförflyttningen 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).

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

#### *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.

(sekretessförordnande)

Mål nr 1082-15, föredragande Karin Hansson