

HFD 2016 ref. 25

En svensk värdepappersfond har ansetts ha skatterättslig hemvist i Sverige vid tillämpning av ett skatteavtal, trots att den inte är föremål för någon beskattning här.

Artikel 4.1 i bilagan till förordningen (1977:75) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien, 2 kap. 3 §, 6 kap. 3 och 5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 15 april 2016 följande dom (mål nr 2268-15).

Bakgrund

Swedbank Robur Fonder AB, Fondbolaget, begärde att Skatteverket skulle utfärda ett s.k. hemvistintyg för 2013 för Swedbank Robur Europafond, Fonden. Intyget skulle användas i Spanien för att visa att Fonden vid tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Spanien har skatterättslig hemvist i Sverige.

Skatteverket avslog begäran och anförde bl.a. följande. Vid inkomstbeskattningen tillämpas bestämmelserna om juridiska personer på värdepappersfonder. Svenska värdepappersfonder är därmed obegränsat skattskyldiga, men från och med den 1 januari 2012 är de inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden och därmed kan en fond inte under några omständigheter vara skattskyldig för några inkomster i Sverige. En svensk värdepappersfond kan därmed inte vara en person med hemvist i Sverige i skatteavtalens mening.

Fondbolaget överklagade beslutet till förvaltningsrätten, som avslog överklagandet och angav bl.a. följande som skäl. Skattskyldighetsrekvisitet i artikel 4.1 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien bör tolkas på så vis att det inte krävs att det sker en faktisk beskattning men det ska finnas en teoretisk möjlighet att vara skattskyldig för vissa inkomster. Eftersom de svenska värdepappersfonderna inte längre kan bli skattskyldiga för någon inkomst kan de inte anses ha hemvist här enligt skatteavtalet.

I det nu överklagade avgörandet tog kammarrätten upp frågan om beslutet att inte utfärda hemvistintyg är överklagbart och konstaterade att beslutet har faktiska verkningar i form av skattemässig behandling utomlands som kan påverka värderingen av Fonden. Kammarrätten ansåg att beslutet att vägra hemvistintyg gått Fondbolaget emot och därför är överklagbart.

Kammarrätten ändrade förvaltningsrättens dom i sak och förklarade att Fonden 2013 hade hemvist i Sverige enligt skatte-

avtalet samt att ett hemvistintyg därmed ska utfärdas. Som skäl anfördes bl.a. följande. Svenska värdepappersfonder torde i praktiken inte längre vara skattskyldiga för någon inkomst i Sverige. Fonderna är emellertid ändå svenska skattesubjekt och obegränsat skattskyldiga. Med hänvisning främst till rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 bör den skattemässiga anknytningen, och inte den faktiska beskattningen, vara avgörande för om hemvist föreligger. Med beaktande av syftet med och betydelsen av de svenska värdepappersfondernas obegränsade skattskyldighet i Sverige har Fonden hemvist i Sverige.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att Fonden inte hade hemvist enligt skatteavtalet samt att hemvistintyg inte ska utfärdas. Verket anför vidare att beslutet om hemvistintyg måste kunna överklagas.

Fondbolaget bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Det är tydligt att svenska fonder ingår i ett skattemässigt sammanhang för hur innehav av fondandelar ska beskattas. Om inte fonderna var obegränsat skattskyldiga, skulle beskattningen av delägarna se helt annorlunda ut. Den obegränsade skattskyldigheten kan inte ses som enbart formell eftersom den är en förutsättning för hur all beskattning av fondinnehav går till.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Den första frågan i målet är om Skatteverkets beslut att inte utfärda ett hemvistintyg för att användas i Spanien är överklagbart.

Om beslutet anses vara överklagbart blir nästa fråga om Fonden har skatterättslig hemvist i Sverige i den mening som avses i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien.

Rättslig reglering m.m.

Avtalet mellan Sverige och Spanien för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (intaget i SFS 1977:75), skatteavtalet, ingicks 1976 och trädde i kraft 1977. Utformningen överensstämmer i huvudsak med OECD:s modellavtal.

Enligt artikel 1 ska skatteavtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat. Uttrycket person inbegriper, enligt artikel 3.1.d, bl.a. bolag. I artikel 3.1.e stadgas att uttrycket bolag åsyftar varje slag av juridisk person, eller varje subjekt, som i beskattningshänseende behandlas såsom juridisk person.

Enligt artikel 4.1 förstås med uttrycket ”person med hemvist i en avtalslutande stat” varje person, som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller varje annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper dock inte en person som är skattskyldig i denna avtalslutande stat endast för inkomst från källa i denna stat eller förmögenhet belägen där.

Värdepappersfondernas rättsliga ställning regleras i lagen (2004:46) om värdepappersfonder. Där framgår att svenska värdepappersfonder är kontraktsrättsliga fonder som inte utgör självständiga rättssubjekt (4 kap. 1 §). Vidare föreskrivs att ett fondbolag företräder andelsägarna i alla frågor som rör fonden (4 kap. 2 §). Reglerna är i huvudsak utformade efter Europeiska unionens s.k. UCITS-direktiv. Svenska värdepappersfonder uppfyller UCITS-direktivets krav.

Skatterättsligt gäller enligt 2 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, att bestämmelserna om juridiska personer ska tillämpas på värdepappersfonder. Juridiska personer är enligt 6 kap. 3 § obegränsat skattskyldiga i Sverige om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan omständighet är att anse som svenska juridiska personer. Enligt 6 kap. 5 § är svenska värdepappersfonder inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden.

Det finns inte någon särskild reglering av värdepappersfonder i skatteavtalet och inte heller i OECD:s modellavtal. I de kommentarer som OECD utarbetat 2010 i anslutning till modellavtalets artikel 1 behandlas s.k. Collective Investment Vehicles, dit svenska värdepappersfonder kan räknas (se bl.a. punkterna 6.9– 6.13). Där konstateras att den skatterättsliga behandlingen av fonder skiljer sig åt mellan staterna. De har också olika syn på om fonderna kan anses vara skattskyldiga och ha hemvist enligt skatteavtalen.

I punkt 6.12 i kommentaren till artikel 1 i modellavtalet nämns några olika situationer där fonder inte betalar skatt, eller mycket låg skatt, men ändå skulle kunna anses vara skattskyldiga och ha hemvist. Som ett första exempel nämns fonder som är principiellt skattskyldiga men där inkomsten kan vara helt undantagen om vissa villkor uppfylls. Ett annat exempel är att fonder visserligen beskattas men med reducerad skattebas, ofta på grund av avdragsrätt för utdelning till delägare, vilket vanligtvis innebär att ingen skatt betalas. Även i sådana fall där inkomsten beskattas med nollskattesats eller är undantagen från beskattning kan fonden anses ha hemvist om villkoren för att kvalificera sig för en sådan lägre skattesats eller undantag är tillräckligt klara och entydiga.

Enligt punkt 8.6 i kommentaren till artikel 4 i OECD:s modellavtal, som också tillkom 2010, kan en person anses vara

obegränsat skattskyldig även om staten inte påför personen skatt. Exempelvis pensionsfonder, välgörenhetsorganisationer och andra organisationer kan vara undantagna från skatt, men bara om de uppfyller alla föreskrivna villkor för undantag. De omfattas således av statens skattelagstiftning och de flesta stater anser dem ha hemvist i modellavtalets mening.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan om beslut att inte utfärda hemvistintyg är överklagbart

Det saknas regler om utfärdande av hemvistintyg liksom om beslut angående hemvistintyg är överklagbara. Enligt 22 § förvaltningslagen (1986:223) får ett beslut överklagas av den som det angår, om det har gått honom emot och det kan överklagas.

Skatteavtalet ska tillämpas på, och har därmed verkningar för, personer som har hemvist i en avtalsslutande stat. Skatteverkets beslut att vägra utfärda ett hemvistintyg har betydelse för Fondbolagets möjligheter att i Spanien visa att Fonden omfattas av skatteavtalet och därmed det skydd som avtalet är avsett att ge. Verkets beslut får därför anses ha sådana faktiska verkningar för Fonden att det kan överklagas av Fondbolaget. Beslutet har gått Fondbolaget emot och ska således tas upp till prövning.

Frågan om Fonden kan anses ha skatterättslig hemvist i Sverige

Fonden behandlas enligt 2 kap. 3 § IL som en juridisk person vid inkomstbeskattningen. Den räknas därför som ett bolag och är att betrakta som en person vid tillämpning av skatteavtalet (artikel 3.1.d och 3.1.e). Det kan vidare konstateras att Fonden har sådan anknytning till Sverige som krävs enligt artikel 4.1 i skatteavtalet. Frågan är således om Fonden vid tillämpning av skatteavtalet ska anses som skattskyldig här.

Fonden är obegränsat skattskyldig enligt 6 kap. 3 § IL eftersom den ska behandlas som en juridisk person. Dock gäller enligt 6 kap. 5 § att värdepappersfonder inte är skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Det innebär att fonderna inte är föremål för svensk inkomstbeskattning.

De svenska reglerna om beskattning av värdepappersfonder är utformade för att direkt och indirekt ägda tillgångar ska beskattas likvärdigt. Det innebär att inkomsterna vid indirekta innehav ska beskattas fullt ut, men inte dubbelbeskattas. Den första regleringen om skattskyldighet för värdepappersfonder infördes 1975. Fonderna blev då av praktiska skäl skattskyldiga för avkastning av tillgångarna i fonden och fick göra avdrag för utdelning på andelarna (prop. 1974:181 s. 39 f.). Delägarna blev beskattade för utdelning på och kapitalvinst vid avyttring av andelar i fonden.

Vid 1990 års skattereform ändrades beskattningen så att kapitalvinster vid avyttring av delägarätter blev skattefria i fonderna, men för att kompensera för det skatteuppskov som denna ordning medförde infördes beskattning av en schablonintäkt hos fonderna beräknad på värdet på tillgångarna i fonden (prop. 1989/90:110 del 1 s. 559 ff.).

Värdepappersfonderna är sedan den 1 januari 2012 inte längre skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. I stället beskattas bara delägarna. Beskattningen sker inte när inkomsterna uppkommer utan först när delägaren får utdelning från fonden och när delägaren avyttrar sina andelar. Detta följer av att bestämmelserna om juridiska personer tillämpas på värdepappersfonder och att andelarna i fonderna räknas som delägarätter (2 kap. 3 § resp. 48 kap. 2 § IL). Den beskattning av en schablonintäkt som före 2012 belastat fonden fördes över på delägarna. Schablonintäkten uppgår till 0,4 procent av värdet av delägarens andelar vid beskattningsårets ingång (42 kap. 43 och 44 §§ IL).

Ändringen 2012 medförde inte att det sammanlagda skatteuttaget på inkomster av fondens tillgångar reducerades utan innebar i princip att beskattningen fördes över till delägarna. Valet av denna ordning i stället för en konventionell delägarbeskattning av fondens tillgångar motiverades med att en beskattning av inkomster av en fonds tillgångar på delägarnivå skulle kräva synnerligen omfattande administration hos fonden, delägarna och Skatteverket. Vidare skulle själva idén med värdepappersfonder, dvs. det kollektiva ägandet, riskera att gå förlorad (prop. 2011/12:1 volym 1 a s. 401 och 404).

Frågan är nu om den för värdepappersfonder 2012 införda skattefriheten för inkomst av tillgångar på fondnivå påverkar bedömningen av fondens skatterättsliga hemvist enligt artikel 4.1 i skatteavtalet med Spanien.

Vid tolkningen av skatteavtal ska i första hand avtalsparternas gemensamma avsikt vara avgörande. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten ska ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31–33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten. I övrigt bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen (se t.ex. RÅ 1996 ref. 84).

När Sverige och Spanien träffade skatteavtalet 1976 var svenska värdepappersfonder, förutom att vara obegränsat skattskyldiga, även föremål för en faktisk beskattning. Fonderna hade alltså hemvist här enligt avtalet. De svenska beskattningsreglerna har nu ändrats väsentligt. Skatteavtalet innehåller inte några regler som särskilt gäller värdepappersfonder. Inte heller innehåller avtalet några bestämmelser (t.ex. begränsning av avtalsförmåner för vissa subjekt) som kan ge vägledning för att

utröna den gemensamma partsavsikten (jfr RÅ 2004 ref. 29). Det finns inte heller några allmänna uttalanden från båda eller någon av avtalsparterna eller i de svenska förarbetena i samband med införlivandet av avtalet som kan ge någon ledning för att identifiera partsavsikten i nu aktuellt avseende (jfr RÅ 2004 ref. 20).

Mot denna bakgrund går det inte att utifrån skatteavtalet tolka den gemensamma partsavsikten vad gäller den skatterättsliga hemvisten för fonder så som den svenska regleringen nu är utformad.

Skatteavtalens övergripande syfte är att undvika dubbelbeskattning på inkomster, men de har också till uppgift att fördela beskattningsunderlaget mellan avtalsstaterna.

I OECD:s kommentarer till modellavtalet från senare tid finns det, som angetts ovan, kommentarer till såväl artikel 1 som artikel 4 som kan appliceras på värdepappersfonder. Av dessa framgår visserligen att staterna ser olika på frågan om fonders hemvist, men att flertalet anser att de som omfattas av statens skattelagstiftning har hemvist där även om de är undantagna från beskattning.

I RÅ 1996 ref. 84 prövades frågan om ett fondbolag kunde anses ha skatterättsligt hemvist i Luxemburg enligt artikel 4.1 i skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg. Högsta förvaltningsdomstolen fann att skatteavtalens syfte och ändamål, avtalets innehåll i övrigt, ståndpunktstagandena i den skatterättsliga litteraturen och konsekvenserna från tillämpnings-synpunkt till övervägande del gav stöd för att det inte krävs att en person, för att kunna åberopa avtalsskydd, måste vara föremål för en faktisk beskattning i den stat med vilken den har en faktisk anknytning.

Beskattningen av svenska värdepappersfonder och deras delägare har sedan 1975 byggts på att fonderna är egna skattesubjekt som tillhör kategorin obegränsat skattskyldiga. Detta gäller fortfarande, trots att den faktiska beskattningen numera sker endast på delägarnivå. Denna något ovanliga ordning – med en principiell skattskyldighet för fonderna men en faktisk beskattning hos delägarna – ger likväl till resultat att det sammanlagda skatteuttaget är oförändrat. Om värdepappersfonder anses alltjämt ha hemvist här rubbas således inte den fördelning av beskattningsunderlaget mellan staterna som hittills följt av avtalet. Om däremot den ändrade ordningen för uttag av skatt på tillgångar i fonderna anses medföra att de inte längre har hemvist i Sverige skulle det leda till att fonderna förlorar det skydd som avtalet är avsett att ge.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ligger det därför närmast i linje med skatteavtalets syfte och ändamål, hur OECD:s modellavtal förstås av flertalet stater samt tidigare rättspraxis att i detta fall fästa avgörande vikt vid att Fonden är obegränsat

skattskyldig i Sverige och därmed anse den ha hemvist här i skatteavtalets mening.

Överklagandet ska således avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Bull, Askersjö, Baran* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Annica Gulliksson*.

Förvaltningsrätten i Härnösand (2014-06-13, ordförande Ferm Brodén):

Förvaltningsrätten anser vid en samlad bedömning att skattskyldighetsrekvisitet i artikel 4 punkt 1 bör tolkas på så vis att det ska finnas en teoretisk möjlighet att vara skattskyldig för vissa inkomster (däremot krävs det inte att det sker en faktisk beskattning). Den situation i vilken de svenska värdepappersfonderna nu befinner sig, när de inte längre kan bli skattskyldiga för någon inkomst, innebär således att de inte kan anses ha hemvist enligt skatteavtalet. Det är således den skattemässiga behandlingen och inte den legala formen som är av betydelse. Något hemvistintyg ska därför inte utfärdas. Fondens överklagande ska därför avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Sundsvall (2015-03-27, Ebbing och Wollein Waldetoft):

Överklagbart beslut

Det finns inga särskilda bestämmelser som rör överklagande av beslut om hemvistintyg. Ett beslut får dock enligt 22 § förvaltningslagen överklagas av den som beslutet angår, om det har gått honom emot och beslutet kan överklagas.

Beslutet angår Fondbolaget eftersom det rör en fond som Fondbolaget förvaltar. Även om beslutet inte avser svensk skatt har det faktiska verkningar i form av skattemässig behandling utomlands. Denna kan i sin tur påverka värderingen av Fonden och därigenom andelsägarna. Beslutet, som har gått Fondbolaget emot, är därför överklagbart.

Frågan i målet

Frågan i målet är om Fondbolaget har rätt att få ett hemvistintyg för Fonden med anledning av skatteavtalet.

[text här utelämnad]

Sammanvägd bedömning

Som framgår av underinstansernas avgöranden, parternas argumentation och kammarrättens domskäl som återgivits i det föregående är det

möjligt att göra olika bedömningar i tolkningsfrågan. En bidragande orsak till detta synes vara att åsikterna om kraven för hemvist går isär inte bara i Sverige utan även internationellt. Flera av de rättskällor som har störst tolkningsvärde ger även de utrymme för olika tolkningar. Den svenska lagstiftaren synes, trots en medvetenhet om problematiken, inte ha tagit tydlig ställning i frågan.

Lagstiftningens systematik leder till att svenska värdepappersfonder och specialfonder är obegränsat skattskyldiga, men att de inte är skattskyldiga för viss inkomst. Samtidigt är skattskyldighet för annan inkomst inte heller aktuell. Det rör sig således om skattesubjekt som avsiktligt är obegränsat skattskyldiga, men som i praktiken aldrig torde bli skattskyldiga för någon inkomst. Skälen för denna konstruktion har beskrivits i det föregående.

Ett av syftena med skatteavtal är att åstadkomma en fördelning av beskattningsunderlaget mellan staterna. Avseende svenska värdepappersfonder och specialfonder kan Sverige sägas ha använt sin beskattningsrätt utifrån fördelningen av beskattningsunderlaget. Att Sverige valt att i nuläget undanta vissa inkomster från beskattning förändrar inte den bedömningen.

Den omständigheten att det i praktiken inte kan finnas några beskattningsbara inkomster och att det därmed heller aldrig kan bli fråga om dubbelbeskattning talar dock med viss styrka emot att Fondens skattemässiga behandling i Sverige är tillräcklig för hemvist här. Fonden är inte en juridisk person och äger inte tillgångarna i Fonden. Eftersom den inte ska deklarerat eller skatta för något i Sverige kan det argumenteras för att det närmast rör sig om en skattemässig icke-behandling.

Bedömningen av tolkningsfrågan bör inte vara beroende av lagstiftarens avsikt, utan vara avhängig det sätt som lagstiftaren rent faktiskt lagstiftat på. Lagstiftarens syfte med 2012 års lagändringar kan visserligen vägas in vid tolkningen, men bestämmelsernas faktiska utformning, funktion och följder, såväl skattemässiga som övriga, måste vara det avgörande. Vid den bedömningen kan det vara lämpligt att se både till detaljerna och till helhetsbilden, inbegripet det skattesystem i vilket fonderna är delar och vilka förhållanden de har till andra skattesubjekt.

Enligt kammarrättens mening ger rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 stöd för att det avgörande för hemvist inte är den faktiska beskattningen utan den skattemässiga anknytningen. Som kammarrätten konstaterat är Fondens skattskyldighet av direkt avgörande betydelse för att fylla den funktion som lagstiftaren avsett, nämligen att de inkomster som behandlas inom ramen för Fondens beskattning inte behöver fördelas på andelsägarna, och där Fonden är ett separat skattesubjekt mellan tillgångarna i Fonden och andelsägarna. Med ett bredare perspektiv är det därmed tydligt att Fonden är underkastad en skattemässig behandling i Sverige och att denna har stor betydelse för andelsägarna. Eftersom Fonden varken är en juridisk person eller själv äger tillgångarna i Fonden bör det vara naturligt att beakta de skattemässiga effekterna för andelsägarna. Den skattemässiga behandlingen av värdepappersfonder förefaller med det

synsättet vara en central kugge i den svenska skattelagstiftningen på området. Utifrån lagstiftningen har Fonden således en betydelsefull skattemässig anknytning till Sverige. Trots att den i praktiken inte kan ha någon beskattningsbar inkomst i Sverige bör den därför likväl anses ha hemvist i här.

Rätten till hemvistintyg

Följden av att Fonden ska anses ha hemvist i Sverige är att Skatteverket inte borde ha avslagit ansökan om hemvistintyg. Överklagandet ska därmed bifallas och Fondbolaget ha rätt till ett hemvistintyg avseende Fonden. Det får ankomma på Skatteverket att utfärda hemvistintyget.

Eftersom det saknas bestämmelser om beslut om hemvistintyg kan kammarrättens dom inte anses gälla omedelbart. – Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och förklarar att Fonden år 2013 hade hemvist i Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien samt att ett hemvistintyg därmed ska utfärdas för detta år.

Det ankommer på Skatteverket att utfärda hemvistintyg.

Kammarrättslagmannen *Sandström* var av skiljaktig mening och anförde följande.

Jag delar majoritetens slutsatser under rubriken Sammanvägd bedömning t.o.m. det stycke som slutar med ”förändrar inte den bedömningen”.

Enligt min mening talar emellertid den omständigheten att det i praktiken inte kan finnas några beskattningsbara inkomster, och att det därmed heller aldrig kan bli fråga om dubbelbeskattning, med styrka emot att Fondens skattemässiga behandling i Sverige är tillräcklig för hemvist här. Fonden är inte en juridisk person och äger inte tillgångarna i Fonden. Eftersom den inte ska deklarerat eller skatta för något i Sverige rör det sig närmast om en skattemässig icke-behandling.

Jag anser vidare att man inte kan dra de slutsatser av rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 som majoriteten gör. I det fallet gällde frågan ett luxemburgskt företag som i grunden var skattskyldigt men som blev skattebefriat endast därför att det uppfyllde vissa villkor i speciallagstiftning (att inte förvalta mer än en värdepappersfond). Det är alltså inte samma situation som i det nu aktuella målet där Fonden inte kan bli skattskyldig för några inkomster över huvud taget – Fondens skattebefrielse är ovillkorlig. Rättsfallet ger därmed inte någon ledning i frågan om Fonden ska anses ha hemvist eller inte.

Eftersom det enligt min mening inte finns någon principiell skattskyldighet för Fonden, ens i teorin, kan Fonden heller inte vara en sådan ”person med hemvist i en avtalslutande stat” som avses i artikel 4 punkt 1 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. Något hemvistintyg kan därför, som förvaltningsrätten funnit, inte utfärdas. Överklagandet ska alltså enligt min mening avslås.