

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
6322-16

meddelad i Stockholm den 16 oktober 2017

## **KLAGANDE**

AA

Ombud: Martin Oster  
Kendris Ltd  
Mühlemattstrasse 56  
5001 Aarau  
Schweiz

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Göteborgs dom den 26 september 2016 i mål nr 1836-15

## **SAKEN**

Inkomstskatt m.m.

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens avgörande i vad avser inkomstbeskattning och fastställer förvaltningsrättens domslut.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning med ytterligare 65 000 kr för kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Dok.Id 184936

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:30

**BAKGRUND**

Fysiska personer ska som regel ta upp utdelning på aktier och andra andelar till beskattning i inkomstslaget kapital. Hur stor del av utdelningen som är skattepliktig beror på vilken typ av andelar som utdelningen hänför sig till. Utdelning på onoterade andelar i svenska företag ska tas upp till fem sjättedelar. Detsamma gäller utdelning på onoterade andelar i utländska företag under förutsättning att inkomstbeskattningen av företaget är jämförlig med inkomstbeskattningen av ett svenskt företag. Om det utländska företaget inte är föremål för en jämförlig beskattning ska utdelningen tas upp i sin helhet.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) innehåller bestämmelser om bl.a. etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital. Enligt artiklarna 49 och 63 är alla inskränkningar av dessa friheter i princip förbjudna. Den omständigheten att utdelningar beskattas olika beroende på var det utdelande företaget hör hemma kan utgöra en sådan otillåten inskränkning.

AA äger andelar i det onoterade cypriotiska bolaget Netflo Holdings Limited (Netflo). Under 2011 tog han emot utdelning från bolaget med drygt 3 200 000 kr. Det året var bolagsskattesatsen 26,3 procent i Sverige medan den i Cypern uppgick till 10 procent. AA tog bara upp fem sjättedelar av utdelningen till beskattning eftersom han ansåg att kravet på jämförlig beskattning utgjorde hinder mot etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital enligt EUF-fördraget.

Skatteverket beslutade att ta upp hela utdelningen från Netflo till beskattning eftersom kravet på jämförlig beskattning inte var uppfyllt. Skatteverket instämde i att detta krav var ett hinder mot de fria rörligheterna enligt EUF-fördraget. Verket ansåg dock att AA hade vidtagit åtgärder för att flytta beskattningsunderlag från Sverige för att omvandlas till lågbeskattade inkomster i Cypern, utan att det bedrevs någon reell verksamhet där. Därmed hade uppkommit en

sådan skatteförmån som rättfärdigade att hela utdelningen togs upp till beskattning.

AA överklagade till förvaltningsrätten som biföll överklagandet eftersom kravet på jämförlig beskattning enligt domstolen inte kunde rättfärdigas.

Skatteverket överklagade till kammarrätten som ansåg att kravet på jämförlig beskattning inte var uppfyllt och att utgångspunkten därmed var att utdelningen i sin helhet skulle tas upp till beskattning. Kammarrätten prövade därefter om kravet kunde anses stå i strid med någon av de fria rörligheterna enligt EUF-fördraget.

Enligt kammarrätten var AAs innehav av andelar i Netflo närmast att jämföra med en kapitalplacering. Kravet på jämförlig beskattning skulle därför prövas mot den fria rörligheten för kapital. Vid denna prövning konstaterade domstolen att den omständigheten att utdelning från ett utländskt företag beskattas mindre förmånligt än utdelning från svenska företag kan avhålla personer från att investera i utländska företag och därigenom också försvåra för sådana företag att anskaffa kapital. Detta utgjorde enligt kammarrätten ett sådant hinder mot den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden och frågan var då om kravet på jämförlig beskattning kunde rättfärdigas på någon av de grunder som anges i EUF-fördraget eller med hänsyn till den praxis som har utvecklats av EU-domstolen.

Kammarrätten konstaterade att en nationell lagstiftning som skiljer mellan skattskyldiga som har investerat sitt kapital på olika orter kan vara förenlig med fördragets bestämmelser endast om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

Vid bedömningen av om två situationer är objektivt jämförbara ansåg

kammarrätten att såväl andelsägarens som det utdelande företags skattemässiga behandling skulle beaktas. Kammarrättens slutsats var att en person som får utdelning från ett företag som inte har beskattats alls, eller beskattats på en låg nivå, och en person som får utdelning från ett svenskt företag inte kan anses befinna sig i objektivt jämförbara situationer. Kravet på jämförlig beskattning utgjorde därmed inte en otillåten restriktion av den fria rörligheten för kapital och AA skulle därför beskattas för hela utdelningen.

#### **YRKANDEN M.M.**

AA överklagar och yrkar att utdelningen från Netflo ska tas upp till beskattning med fem sjättedelar. Han yrkar vidare ersättning för sina kostnader i kammarrätten med 12 275 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 86 100 kr samt anför bl.a. följande. Bestämmelserna om beskattning av utdelning från onoterade företag tar inte sikte på hur det utdelande företaget beskattas utan endast på andelsägarens beskattning. De två situationer som ska jämföras är när en i Sverige bosatt fysisk person tar emot utdelning från ett svenskt företag och när en sådan person tar emot utdelning från ett utländskt företag. Genom att även beakta tidigare beskattningsled särbehandlas han negativt när han väljer att placera sitt kapital i ett cypriotiskt bolag.

*Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. De aktuella bestämmelserna syftar till att lindra dubbelbeskattningen av bolagsinkomster och innefattar därmed en koppling mellan andelsägarens och det utdelande företags skattemässiga behandling. En person som får utdelning från ett företag som inte beskattas alls eller till en låg skattesats befinner sig således inte i en situation som är objektivt jämförbar med den som en person som får utdelning från ett svenskt företag befinner sig i. Kravet på jämförlig beskattning kan därmed rättfärdigas redan av detta skäl. Kravet kan också rättfärdigas på grund av behovet att förhindra skatteflykt och för att behålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET****Frågan i målet**

Av 42 kap. 15 a § inkomstskattelagen (1999:1229) följer att utdelning på onoterade andelar i svenska aktiebolag ska tas upp till beskattning med fem sjättedelar. Detsamma gäller utdelning på onoterade andelar i en utländsk juridisk person om inkomstbeskattningen av denna är jämförlig med inkomstbeskattningen av ett svenskt bolag. Frågan i målet är om detta krav på jämförlig beskattning strider mot unionsrätten.

**Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Inledningsvis ansluter sig Högsta förvaltningsdomstolen till kammarrättens bedömning att det aktuella kravet på jämförlig beskattning strider mot den fria rörligheten för kapital i artikel 63.1 EUF-fördraget (jfr EU-domstolens avgöranden i Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294 och Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484). Kravet får därmed inte upprätthållas med mindre än att det kan rättfärdigas på någon av de grunder som framgår av fördraget eller som följer av EU-domstolens praxis.

Av artikel 65.1.a i EUF-fördraget följer att bestämmelsen i artikel 63.1 inte ska påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har investerat sitt kapital på olika orter. Undantaget begränsas dock enligt artikel 65.3 som anger att de åtgärder och förfaranden som avses inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63.1.

Av EU-domstolens praxis framgår att olika skatteregler för inhemska och utländska kapitalinkomster kan vara förenliga med bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för kapital, endast om skillnaden i behandling avser situationer som

inte är objektivt jämförbara eller motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse, såsom nödvändigheten av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, kampen mot skatteflykt eller en effektiv skattekontroll (Lenz, C-315/02, EU:C:2004:446, p. 27 och där anmärkta rättsfall).

Den första fråga som ska besvaras är om situationen för en person som får utdelning från ett utländskt företag är objektivt jämförbar med den som en person som får utdelning från ett svenskt företag befinner sig i.

EU-domstolen har uttalat att när en medlemsstat tillämpar ett system för att lindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som inhemska företag lämnar till personer med hemvist där, måste denna stat behandla utdelning som personer med hemvist i landet får från utländska företag på ett likvärdigt sätt. I sådana fall är nämligen situationen för en aktieägare som får utdelning från ett inhemskt företag jämförbar med situationen för en aktieägare som får utdelning från ett utländskt företag eftersom såväl inhemsk som utländsk utdelning kan bli föremål för sådan dubbelbeskattning (se Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, p. 29 och 30 samt där anmärkta rättsfall, jfr även *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707 p. 37 och 53).

Syftet med bestämmelsen i inkomstskattelagen om att bara fem sjättedelar av en utdelning ska tas upp till beskattning är att lindra ekonomisk dubbelbeskattning av bolagsinkomster. Eftersom såväl cypriotiska bolagsinkomster som svenska sådana är föremål för dubbelbeskattning anser Högsta förvaltningsdomstolen att AA, mot bakgrund av EU-domstolens praxis, får anses befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med den som en skattskyldig som får utdelning från ett svenskt bolag befinner sig i.

Skatteverket har anfört att kravet på en jämförlig beskattning behövs för att förhindra skatteflykt. Enbart det förhållandet att en skattskyldig väljer att placera kapital i en annan stat med lindrigare beskattning, eller tar emot utdelning från ett

Mål nr  
6322-16

utländskt företag som beskattas med en lägre skattesats, utgör inte missbruk av den fria rörligheten för kapital. För att en nationell bestämmelse mot skatteflykt ska kunna godtas krävs att den är riktad mot rent konstlade upplägg utan ekonomisk förankring som skapats för att undvika skatt (jfr Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, p. 36 och 55).

Kravet på jämförlig beskattning gäller generellt för all utdelning från utländska företag. Även om syftet är att förhindra skatteundandragande är bestämmelsen inte specifikt utformad för att träffa konstlade upplägg. Bestämmelsen kan därmed enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte rättfärdigas av skatteflyktsskäl.

Skatteverket har också anfört att kravet kan rättfärdigas av intresset att behålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Som framgått ovan är syftet med bestämmelsen om att bara fem sjättedelar av en utdelning ska tas upp till beskattning att på delägarnivå lindra dubbelbeskattningen av bolagsinkomster. Det finns inte något direkt ekonomiskt samband mellan den förmånliga beskattningen av delägaren i Sverige och beskattningen av det utdelande företagets vinster i Cypern (jfr Verkooijen, p. 58). Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att kravet på jämförlig beskattning inte heller kan rättfärdigas av intresset att behålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

Högsta förvaltningsdomstolen finner sammanfattningsvis att kravet på jämförlig beskattning i 42 kap. 15 a § inkomstskattelagen utgör en inskränkning av den fria rörligheten för kapital enligt EUF-fördraget som inte kan rättfärdigas. Därmed saknas anledning att gå in på frågan om kravet är uppfyllt. AAs överklagande ska således bifallas.

AA har fått bifall till sitt överklagande och ska beviljas skäligen ersättning för sina kostnader i målet. Han har i kammarrätten fått ersättning med 20 000 kr.

Mål nr  
6322-16

Ersättning bör beviljas med ytterligare 65 000 kr för processerna i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Anita Saldén Enéus, Thomas Bull, Per Classon och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 18 februari 2015 i mål nr 11594-13  
Skatteverkets beslut den 31 maj 2013, dnr 440 112606-13/5472