

Ett lågbeskattat bolag i Luxemburg vars verksamhet är organiserad i enlighet med vad som förutsätts i AIFM-direktivet (2011/61/EU) har ansetts utgöra en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs (CFC-beskattning). Även fråga om beskattning av utdelning och kapitalvinst hänförlig till bolaget och hur kravet på jämförlig beskattning i 42 kap. 15 a § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, förhåller sig till unionsrätten.

Målet gäller ett onoterat bolag med hemvist i Luxemburg vars verksamhet består i att investera bolagets medel i olika tillgångar som genererar avkastning. Verksamheten är organiserad i enlighet med vad som förutsätts i AIFM-direktivet. Bolagets ledningsorgan är styrelsen och den ansvarar för den övergripande förvaltningen men inte för den dagliga verksamheten i form av portföljförvaltning och riskhantering vilket utförs av en förvaltare. Vidare omfattas bolaget av särskilda skatteregler som gäller för investeringsfonder i Luxemburg. Det betalar därför inte någon inkomstskatt i Luxemburg utan endast en årlig skatt som uppgår till 0,01 procent av värdet på bolagets nettotillgångar.

Utdelningar och kapitalvinster på andelar i onoterade svenska bolag ska om vissa villkor är uppfyllda tas upp reducerat till fem sjättedelar (42 kap. 15 a § IL). Detsamma gäller för andelar i onoterade utländska bolag om inkomstbeskattningen av det utländska bolaget är jämförlig med inkomstbeskattningen av ett svenskt bolag. Vidare finns regler om att inkomster som uppkommer i utländska lågbeskattade bolag i vissa fall löpande ska beskattas hos bolagets delägare i Sverige (s.k. CFC-beskattning). Om det utländska bolaget utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs så ska dock CFC-beskattning inte ske även om övriga förutsättningar för detta är uppfyllda (39 a kap. 7 a § IL).

Två andelsägare i bolaget ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Den första frågan var om en av dem skulle CFC-beskattas för bolagets inkomster. Den andra frågan var om utdelningar och kapitalvinster på andelar i bolaget ska tas upp till fem sjättedelar. Skatterättsnämnden fann att bolaget utgör en verklig etablering i Luxemburg från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs och att någon CFC-beskattning därför inte skulle ske (fråga 1). Skatterättsnämnden ansåg att beskattningen av bolaget i Luxemburg inte uppfyllde kravet på jämförlig beskattning men att det i det aktuella fallet inte stred mot EUF-fördragets regler om fri etablering att tillämpa detta krav. Utdelning och kapitalvinst på andelar bolaget skulle därför inte tas upp reducerat till fem sjättedelar (fråga 2).

Skatteverket överklagade beskedet i sin helhet och yrkade att det skulle fastställas. Sökandena överklagade fråga 2 och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra beskedet i den delen och förklara att andelar och kapitalvinst på andelar i bolaget skulle tas upp reducerat till fem sjättedelar. Vidare yrkades ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

I domen konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att det av lagtexten framgår att vissa omständigheter särskilt ska beaktas vid prövningen av om undantaget från CFC-besiktning är tillämpligt, men att samtliga i det enskilda fallet relevanta omständigheter ska beaktas och att syftet med prövningen är att identifiera de fall då etableringen inte utgör ett rent konstlat upplägg. Mot den bakgrunden fann Högsta förvaltningsdomstolen att prövningen enligt 7 a § måste göras med beaktande av det slags verksamhet som det är fråga om, dvs. en alternativ investeringsfond vars verksamhet går ut på att förvalta det kapital som finns i bolaget, att den utförs i enlighet med vad som förutsätts i AIFM-direktivet samt att styrelsen har tillräckliga resurser och kompetens för sin uppgift.

Vad gäller fråga 2 fann Högsta förvaltningsdomstolen inledningsvis att kravet på jämförlig beskattning inte kunde anses uppfyllt. Vad gäller EUF-fördraget omfattas innehav av andelar i bolag i andra medlemsstater av den fria rörligheten för kapital, men om andelsinnehavet som i aktuellt fall ger ägaren ett betydande inflytande över bolaget är det också fråga om en etablering i fördragets mening. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att regleringen i 15 a § är tillämplig oavsett storleken på andelsinnehavet och fann att prövningen bör göras mot både etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. Kravet på jämförlig beskattning får till följd att utdelningar och kapitalvinster på andelarna i bolaget beskattas hårdare än utdelningar och kapitalvinster på andelar i ett svenskt onoterat företag. Det föreligger därför en negativ särbehandling som i princip strider mot såväl etableringsfriheten som den fria rörligheten för kapital. Det strider dock inte emot unionsrätten om den gränsöverskridande och den inhemska situationen inte anses vara objektivt jämförbara, något som ska bedömas med hänsyn till ändamålet med skatteregeln i fråga. Syftet med bestämmelserna om fem sjättedelsbesiktning är att lindra dubbelbesiktning men eftersom bolagets vinst inte beskattas i Luxemburg föreligger ingen risk för dubbelbesiktning. Sökandena kan därför enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte anses befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för en andelsägare i ett svenskt bolag. Det strider därmed inte mot fördraget att i den i målet aktuella situationen utesluta utdelningar och kapitalvinster på andelarna i bolaget från tillämpningsområdet för reglerna om fem sjättedelsbesiktning. Förhandsbeskedet fastställdes därför i sin helhet. Yrkandet om ersättning för kostnader avslogs.

Mål nr 6446-19, HFD 2020 ref. 49

Dom meddelad i Högsta förvaltningsdomstolen i Stockholm den 7 oktober 2020