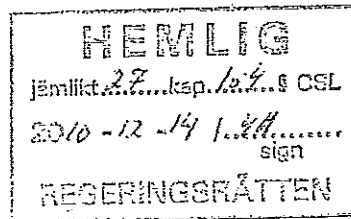


# REGERINGSRÄTTENS DOM



Mål nr  
283-10

meddelad i Stockholm den 14 december 2010

## KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket  
171 94 Solna

## MOTPART OCH KLAGANDE

[REDACTED]

Ombud:

[REDACTED]

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 22 december 2009 i ärende dnr 43-09/D, se bilaga

## SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

## REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar att kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av andelarna i det cypriotiska bolaget inte ska beskattas i Sverige.

Regeringsrätten återförvisar målet till Skatterättsnämnden för behandling av fråga 3.

Regeringsrätten förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubrikerna Regeringsrättens avgörande och Skälen för Regeringsrättens avgörande.

#### YRKANDEN M.M.

Skatteverket överklagar förhandsbeskedet och yrkar att Regeringsrätten meddelar dom i enlighet med vad som anförts i föredraganden Kjells avvikande mening. Detta innebär att [REDACTED] inte ska beskattas för försäljning av andelarna i det cypriotiska bolaget enligt 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, (fråga 1) men däremot med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt (fråga 3).

[REDACTED] överklagar förhandsbeskedet och yrkar att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, fastställer att fråga 1 ska besvaras på så sätt att han inte ska beskattas i Sverige för den kapitalvinst som uppkommer vid en framtida avyttring av aktierna i det cypriotiska bolaget. För det fall att Regeringsrätten finner att förhandsbeskedet avseende fråga 1 ska fastställas, yrkar han att fråga 2 återförvisas till Skatterättsnämnden för prövning.

[REDACTED] anför bl.a. följande. Den regelkonkurrens som föreligger mellan 3 kap. 19 § IL och artikel XI i skatteavtalet är inte verklig utan endast skenbar. Ett av syftena med skatteavtal är att förhindra dubbelbeskattning. Detta åstadkoms genom att beskattningsrätten fördelas mellan de avtalsslutande staterna varvid staterna begränsar sina beskattningsanspråk avseende de situationer som täcks av avtalets bestämmelser. Detta gäller såväl de beskattningsanspråk som följer av de

interna regler som föreligger vid tidpunkten för avtalens ingående som de beskattningsanspråk som kan komma att följa av senare tillkommen intern lagstiftning. Det ligger således i skatteavtalens natur att de begränsar en tillämpning av den interna rätten. Det följer av skatteavtalens syfte och av den systematik som skatteavtalen är uppbyggda kring att avtalens bestämmelser generellt sett ska ha företräde framför interna regler. Så är också fallet beträffande förhållandet mellan artikel XI i det aktuella skatteavtalet och 3 kap. 19 § IL. Regelkonkurrensen mellan dessa bestämmelser är endast skenbar och avtalets bestämmelse ska ha företräde. Även för det fall att Regeringsrätten skulle finna att det föreligger en verklig regelkonkurrens ska skatteavtalets bestämmelse vinna företräde. Om Regeringsrättens uttalanden i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 skulle vara uttryck för den metod som ska användas vid tillämpningen av skatteavtal generellt sett så kommer detta att få såväl märkliga som allvarliga konsekvenser.

### SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

#### *Fråga 1*

Den som är begränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 19 § IL 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. Bestämmelsen omfattade tidigare endast kapitalvinster på delägarätter i svenska företag men utvidgades år 2007 till att omfatta även kapitalvinster på delägarätter som getts ut av utländska företag. En förutsättning för att sådana delägarätter ska omfattas är enligt tredje stycket 1 att de förvärvats under tiden som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Sverige har slutit ett skatteavtal med Grekland. Avtalet införlivades med svensk rätt år 1963. Av artikel XI i avtalet följer att en person med hemvist i en av de avtalsslutande staterna ska vara befriad från skatt i den andra avtalsslutande staten på vinst på grund av försäljning av bl.a. delägarätter.

Enligt förutsättningarna i ansökan om förhandsbesked gäller att sökanden är begränsat skattskyldig i Sverige och har hemvist i Grekland enligt skatteavtalet mellan Sverige och Grekland.

Fråga 1 gäller om sökanden ska beskattas för kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av andelar i ett cypriotiskt bolag.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Av de uppgifter som lämnats i ansökan om sökandens bosättningsförhållanden och om innehavet av andelarna i det cypriotiska bolaget framgår att förutsättningarna för beskattning enligt 3 kap. 19 § IL är uppfyllda. Enligt artikel XI i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland ska avyttringen dock vara befriad från skatt i Sverige.

En sedan lång tid tillbaka väletablerad princip är att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen. Om avtalet föreskriver att en viss inkomst inte får beskattas i Sverige har detta således ansetts förhindra en beskattning som följer av en rent intern skattebestämmelse. Detta har gällt även när den interna skattebestämmelsen har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats med svensk rätt.

Normalt gäller alltså att en senare införd skattebestämmelse inte får genomslag i den mån lagar om skatteavtal innebär något annat. Detta gäller även om den nya skattebestämmelsen avser inkomster av visst slag eller vissa särskilda företeelser. Det finns emellertid inget formellt eller konstitutionellt hinder mot att lagstiftaren inför skattebestämmelser som strider mot ett redan införlivat skatteavtal.

Frågan om en situation av det slaget förelåg uppkom i rättsfallen RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. Regeringsrätten ställdes då inför en tolkningsfråga som inte

kunde lösas med hjälp av den ovan angivna huvudregeln. Omständigheterna var dock särpräglade. Det var fråga om beskattning av en på visst sätt kvalificerad ägare för inkomst av lågbeskattad verksamhet hos bl.a. utländska försäkringsföretag. I en särskild bilaga till lagen hade särskilt angetts att sådan försäkringsverksamhet bedriven i Schweiz – där det aktuella försäkringsföretaget var verksamt – skulle omfattas av regelsystemet. Regeringsrätten fann att de nya skattereglerna tog sikte på just det slag av verksamhet som var aktuell i målet och att dessa därför skulle ha företräde och tillämpas oberoende av bestämmelserna i skatteavtalet.

Inte minst de olika meningarna i Skatterättsnämnden i detta mål visar att Regeringsrättens resonemang i 2008 års fall har gett utrymme för vitt skilda slutsatser. Det finns därför skäl att framhålla att enligt Regeringsrättens mening ingen förändring har skett i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och interna svenska skatteregler eller beträffande principerna för lösning av regelkonflikter dem emellan. I allmänhet ska således skatteavtal tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning. Om lagstiftaren emellertid gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde. Om lagstiftarens intentioner i nu aktuellt hänseende inte är helt tydliga får däremot antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen.


Varken av lagtexten eller av förarbetsuttalanden framgår att bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL är avsedd att tillämpas oberoende av vad som föreskrivs i skatteavtal. Den begränsning av beskattningsrätten som följer av artikel XI i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland ska därför beaktas. Det innebär att en kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av andelarna i det cypriotiska bolaget inte ska beskattas i Sverige.

Mål nr  
283-10*Fråga 3*


Med Regeringsrättens svar på fråga 1 aktualiseras Skatteverkets yrkande om prövning av frågan om lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet. Denna fråga bör i första hand prövas av Skatterättsnämnden.



Susanne Billum



Peter Kindlund



Margit Knutsson




Henrik Jermsten



Kristina Ståhl

Skiljaktig i fråga om motiveringen,  
se protokoll



Lena Björner  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterare

Avd. II

Föredraget 2010-09-22