

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2858-18

meddelad i Stockholm den 12 juni 2020

KLAGANDE

AXA Rosenberg Management Ireland Ltd
för AXA Rosenberg Equity Alpha Trust
78 Sir Rogerson's Quay
Dublin 2
Irland

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 29 november 2017 i mål nr 2716-16

SAKEN

Kupongskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att en värdepappersfond som är organiserad i form av en unit trust är utdelningsberättigad vid tillämpningen av kupongskattelagens bestämmelser om återbetalning av kupongskatt.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i målet i övrigt och upphäver underinstansernas avgöranden samt visar målet åter till Skatteverket för

Dok.Id 216459

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag–fredag
08:00–16:30

DOM

Mål nr
2858-18

prövning av om förutsättningarna för återbetalning av den innehållna skatten är uppfyllda.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar klaganden ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen och i underinstanserna med sammanlagt 200 000 kr.

BAKGRUND

1. Kupongskatt ska som huvudregel betalas för utdelning på aktier i svenska aktiebolag om den utdelningsberättigade är en fysisk eller en juridisk person som är hemmahörande utomlands. Med utdelningsberättigad avses den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället.
2. Det finns vissa undantag från beskattningen. År 2011 infördes en bestämmelse som undantar värdepappersfonder som hör hemma i en stat inom EES. Före ikraftträdandet av denna bestämmelse var ett motsvarande undantag endast möjligt med stöd av unionsrätten om en beskattning av fonden skulle ha inneburit en negativ särbehandling i jämförelse med hur en svensk värdepappersfond då beskattades.
3. Kupongskatt tas ut med trettio procent av utdelningens bruttobelopp. Rätt till nedsättning av eller befrielse från kupongskatt kan föreligga med stöd av skatteavtal.
4. När det gäller utdelning i avstämningsbolag ska den som betalar ut utdelningen innehålla kupongskatten om det inte framgår av tillgängliga uppgifter om den utdelningsberättigade att denne inte är skattskyldig till kupongskatt. Om skatt har innehållits med för högt belopp har den som är utdelningsberättigad rätt till återbetalning av den överskjutande delen.

DOM

Mål nr
2858-18

5. Fonden AXA Rosenberg Equity Alpha Trust hör hemma på Irland och är organiserad i form av en s.k. unit trust. Den omfattas av direktiv 2009/65/EG om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar (UCITS-direktivet). Fonden är bildad genom en överenskommelse, en s.k. trust deed, mellan en trustee och en manager. Fonden är ingen juridisk person och det är trusteesn som formellt äger tillgångarna som ingår i fonden. Förvaltningen av fonden utförs av managern.
6. Under åren 2006–2011 tog trusteesn emot utdelningar för fondens räkning från svenska aktiebolag. Kupongskatt om drygt 10 miljoner kr innehölls på dessa utdelningar. Fondens manager ansökte för fondens räkning hos Skatteverket om återbetalning av kupongskatten.
7. Som grund för återbetalning anfördes dels att fonden inte är en utländsk juridisk person varför den inte omfattas av skattskyldighet, dels att uttaget av kupongskatt stred mot bestämmelserna om fri rörlighet för kapital i EUF-fördraget. I andra hand yrkades nedsättning av skatten från 30 till 15 procent i enlighet med skatteavtalet mellan Sverige och Irland.
8. Skatteverket avslag ansökningen med motiveringen att fonden inte var utdelningsberättigad eftersom den inte är en juridisk person och således inte kan ha ägt aktierna eller lyft utdelningen för egen räkning.
9. Såväl Förvaltningsrätten i Falun som Kammarrätten i Sundsvall fann att ansökningen om återbetalning inte kunde prövas och avslag överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader. Kammarrätten ansåg att trusteesn som formell ägare av fondens tillgångar var den som var utdelningsberättigad. Eftersom ansökningen avsåg fonden och var undertecknad av managern kunde den inte anses avse den som faktiskt var utdelningsberättigad.

DOM

Mål nr
2858-18

YRKANDEN M.M.

10. *AXA Rosenberg Management Ireland Ltd* yrkar att fonden ska medges full återbetalning av innehållen kupongskatt för åren 2006–2011 eller, i andra hand, nedsättning av skatten från 30 till 15 procent i enlighet med skatteavtalet mellan Sverige och Irland och anför följande. Trusteens rättigheter är begränsade till att förvara tillgångarna i fråga. Tillgångarna är separerade från trusteeens andra tillgångar och det framgår av trust deed att trusteeen inte är den reelle ägaren. Tillgångarna tillhör fonden som också är den som ska anses som utdelningsberättigad. Vidare yrkas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 102 870 kr, i kammarrätten med 144 238 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 640 439 kr.
11. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås men tillstyrker att ersättning beviljas för kostnader i samtliga instanser med sammanlagt 200 000 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

12. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd såvitt avser frågan om en värdepappersfond som är organiserad i form av en unit trust är utdelningsberättigad enligt kupongskattelagen (1970:624). Frågan om meddelande av prövningstillstånd rörande målet i övrigt har förklarats vilande.

Rättslig reglering m.m.

13. Enligt 4 § första stycket kupongskattelagen föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige.

DOM

Mål nr
2858-18

14. Med utdelningsberättigad avses, enligt 2 §, den som för egen del är berättigad att lyfta utdelning vid utdelningstillfället.
15. Av förarbetena framgår att begreppet utdelningsberättigad togs in i regelverket i samband med att lagstiftning om förenklad aktiehantering infördes. Aktieutdelningen kom genom den nya hanteringen att ske på grundval av registrering av den utdelningsberättigade i aktiebok eller särskild förteckning i stället för som tidigare mot kupong. I stället för den verkliga ägaren fick en förvaltare införas som utdelningsberättigad. Förvaltaren ansågs då vara behörig att ta emot utdelning. Om det efter det att utdelning skett visade sig att den registrerade inte hade rätt till utdelningen ansågs ändå det utdelande bolaget ha fullgjort sin betalningsskyldighet. (Prop. 1970:134 s. 42.)
16. Vid utdelning i avstämningsbolag ska den värdepapperscentral som betalar ut utdelningen innehålla kupongskatt om det inte av tillgängliga uppgifter om den utdelningsberättigade framgår att denne inte är skattskyldig (7 § första stycket).
17. Av 27 § första stycket framgår att den utdelningsberättigade har rätt till återbetalning om kupongskatt innehållits för någon som inte varit skattskyldig eller med högre belopp än vad som ska betalas enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning.
18. I samband med att den dåvarande inkomstbeskattningen av de svenska värdepappersfonderna togs bort 2011 infördes ett undantag i 4 § nionde stycket för bl.a. värdepappersfonder, som tillämpas på utdelningar efter utgången av 2011. Enligt den bestämmelsen föreligger inte skattskyldighet för fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen (2004:46) om värdepappersfonder som hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden.

19. Med fondföretag avses i lagen om värdepappersfonder ett utländskt företag som har tillstånd för verksamhet där det enda syftet är att göra kollektiva investeringar i vissa slags tillgångar med kapital från allmänheten eller från en särskilt angiven och avgränsad krets investerare, och som tillämpar principen om riskspridning samt vars andelar på begäran av innehavarna återköps eller inlöses med medel ur företagets tillgångar. Denna definition är utformad med artikel 1.2 i UCITS-direktivet som förebild (prop. 2002/03:150 s. 296). Direktivet medger att ett fondföretag kan bildas på kontraktsrättslig grund, enligt trustlagstiftning (som en unit trust) eller på associationsrättslig grund. Vid tillämpningen av direktivet ska med värdepappersfonder avses även unit trust-fonder (artikel 1.3).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

20. Fonden, som hör hemma på Irland och omfattas av UCITS-direktivet, är bildad genom en skriftlig överenskommelse, en trust deed, mellan en manager och en trustee. I trust deed regleras bl.a. fördelningen av arbetsuppgifter mellan parterna. Formellt ägs och förvaras tillgångarna i fonden av trustee. Fondens tillgångar får dock inte sammanblandas med trusteeens egna eller tas upp i dennes balansräkning. Managern förvaltar förmögenheten och utför den allmänna administrationen av fonden. Fonden är ingen juridisk person.
21. I rättsfallet HFD 2018 ref. 11, som avsåg bl.a. kupongskatt på utdelning på aktier som hade överförts till en trust, konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att det var den verkliga ägaren till aktierna som skulle beskattas. Den som hade bildat trusten och som var primär förmånstagare ansågs, med hänsyn bl.a. till hans möjligheter att förfoga över egendomen och dess avkastning, inte ha skilt sig från egendomen. Han ansågs därför vara utdelningsberättigad enligt kupongskattelagen.
22. Situationen är en annan när det gäller en värdepappersfond som är organiserad i form av en unit trust. En sådan fond är – i likhet med andra former av UCITS-fonder – i princip öppen för alla som vill investera i den. En andelsägares rätt är

begränsad till att få sin andel i fonden inlöst samt i förekommande fall utdelning. De enskilda andelsägarna förfogar därmed inte över tillgångarna i fonden eller avkastningen på dem och de kan därför inte anses vara utdelningsberättigade enligt kupongskattelagen. Frågan är då om fonden kan anses vara utdelningsberättigad, trots att trusteesn i egenskap av registrerad ägare till tillgångarna, är behörig att ta emot utdelningen.

23. En kontraktsrättslig värdepappersfond utgör inte en juridisk person utan anses ha en speciell juridisk konstruktion. Förmögenheten förvaltas av ett fondbolag och ett förvaringsinstitut förvarar tillgångarna. Skyldigheten att handla för fondens räkning ligger på antingen fondbolaget eller förvaringsinstitutet. De ska handla uteslutande i andelsägarnas intressen mot ersättning som utgår ur fondens förmögenhet. Tillgångarna är sakrättsligt skyddade gentemot bådass borgenärer. Genom konstruktionen anses den egentliga äganderätten till fondförmögenheten ha separerats från såväl förvaltningen som förvaringen av tillgångarna. Det innebär att det är andelsägarna som gemensamt äger tillgångarna i fonden och som har rätt till avkastningen på dem (jfr prop. 1989/90:153 s. 55 samt prop. 2002/03:150 s. 115 f. och 131 f.). En kontraktsrättslig värdepappersfond – bildad i enlighet med UCITS-direktivet – bör mot denna bakgrund anses vara utdelningsberättigad.
24. Att värdepappersfonder – oavsett organisationsform – är att anse som utdelningsberättigade synes vidare ha varit utgångspunkten när undantaget i 4 § nionde stycket kupongskattelagen från skattskyldighet för vissa utländska fondföretag infördes 2011. En beskattning av utländska fonder ansågs då riskera att utgöra en restriktion av etableringsfriheten eller av den fria rörligheten för kapital och därmed inte förenlig med unionsrätten (prop. 2011/12:1 s. 409 och 530).
25. En unit trust-fond är – i likhet med en kontraktsrättslig fond – inte ett eget rättssubjekt. De olika fondtyperna uppvisar även stora likheter när det gäller förvaltning och förvaring av fondens tillgångar. Det som skiljer en unit trust-fond från en kontraktsrättslig fond är att trusteesn formellt äger de förvarade tillgångarna.

Denna skillnad bör, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, inte medföra att en unit trust-fond behandlas annorlunda än en kontraktsrättslig fond i nu aktuellt avseende.

26. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd i ska därför besvaras med att en värdepappersfond som är organiserad i form av en unit trust är utdelningsberättigad vid tillämpningen av kupongskattelagens bestämmelser om återbetalning av kupongskatt.

Målets fortsatta handläggning

27. Med hänsyn till svaret på prejudikatfrågan bör prövningstillstånd meddelas i målet i övrigt. Det som återstår att bedöma är om förutsättningarna för återbetalning av den innehållna kupongskatten föreligger. Det ankommer inte på Högsta förvaltningsdomstolen att som första instans ta ställning i denna fråga. Underinstansernas avgöranden ska därför upphävas och målet visas åter till Skatteverket för fortsatt handläggning.

Ersättning för kostnader

28. Klaganden har fått bifall till sin talan och målet avser i den del som prövningstillstånd har meddelats en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar för att bevilja ersättning för kostnader.
29. Det underlag som har lämnats in uppfyller inte de krav som ställs på en kostnads-specifikation (jfr HFD 2019 ref. 16). Det framgår varken vilka arbetsmoment som har utförts eller vilken timkostnaden är. Det framgår inte heller vem som har utfört de olika arbetsmomenten. En sammantagen skälighetsbedömning av hela

DOM

Mål nr
2858-18

det utförda arbetet måste därför göras. Vid denna bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att ersättning bör medges med sammanlagt 200 000 kr för processerna i samtliga instanser.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Mahmut Baran och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lena Åberg.