

HFD 2020 ref. 31

En värdepappersfond som är organiserad i form av en unit trust och omfattas av UCITS-direktivet är utdelningsberättigad vid tillämpningen av kupongskattelagens bestämmelser om återbetalning av kupongskatt.

2 §, 4 § första stycket, 7 § och 27 § kupongskattelagen (1970:624)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 12 juni 2020 följande dom (mål nr 2858-18).

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.

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 avslog 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 avslog 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.

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. Trusteesn rättigheter är begränsade till att förvara tillgångarna i fråga. Tillgångarna är separerade från trusteesn andra tillgångar och det framgår av trust deed att trusteesn 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.

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 trusteeen. 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 trusteeen 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 bådas 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 kostnadsspecifikation (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 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.

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 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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

Förvaltningsrätten i Falun (2016-05-20, ordförande Karlsson Helghe):

Inledning

Om kupongskatt har innehållits för någon som inte varit skattskyldig har den utdelningsberättigade rätt till återbetalning av vad som innehållits för mycket. Förvaltningsrätten har således inledningsvis att ta ställning till om AXA Rosenberg Equity Alpha Trust (AXA) kan anses som utdelningsberättigad (jfr 4 § första stycket och 27 § kupongskattelagen [1970:624], KupL).

Utdelningsberättigad

AXA anger i ansökan om återbetalning företagsformen irländsk unit trust. När det gäller truster kan ifrågasättas om en trust har rättskapacitet och vanligen saknas rättskapacitet. De rättsliga befogenheterna utövas i stället av en trustee, i det här fallet State Street Custodial Services (Ireland) Limited (trusteen). Frågan är om AXA eller trusteen ska anses som utdelningsberättigad och därmed skattskyldig för kupongskatt. AXA:s ansökan har gjorts i AXA:s namn och med Axa Rosenberg Management Ireland Limited som ombud.

Eftersom trusteen är formell ägare av fondens tillgångar och AXA saknar rättskapacitet ska trusteen anses utdelningsberättigad och skattskyldig för kupongskatt (jfr Kammarrätten i Sundsvalls dom den 7 februari 2013 i mål nr 1306-11, 947-11 och 1748-11). Att det är AXA som i realiteten har mottagit utdelningarna med avdrag för kupongskatten föranleder

inte någon annan bedömning (jfr Kammarrätten i Sundsvalls dom den 7 februari 2013 i mål nr 1748-11). Ansökan om återbetalning är i aktuellt mål gjord i trustens namn och underskriven av två företrädare för trusten. Som ombud har i ansökan uppgetts AXA Rosenberg Management Ireland Limited. Överklagandet hos förvaltningsrätten har gjorts i trustens namn och har även undertecknats av två företrädare för trusten. Enligt förvaltningsrättens bedömning är ansökan således inte gjord av den som faktiskt är utdelningsberättigad och därmed kan ansökan inte heller anses avse den som faktiskt är utdelningsberättigad. Ansökan om återbetalning av kupongskatt kan således inte prövas (jfr ovan nämnda kammarrätts avgörande).

Kammarrätten i Sundsvall har i dom den 2 mars 2011 (bl.a. mål nr 1293-10) konstaterat att en luxemburgsk fond av typen FCP inte är att betrakta som en utländsk juridisk person och att eftersom fonden inte var en utländsk juridisk person var fonden inte heller skattskyldig för den kupongskatt som var aktuell i målet. Kammarrätten ansåg då att kupongskatten skulle återbetalas till fonden. Högsta förvaltningsdomstolen har den 25 april 2012 beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

AXA har anfört att mot bakgrund av denna dom så ska AXA inte heller anses skattskyldig för kupongskatt då AXA inte är en utländsk juridisk person. Vad bolaget har anfört i denna del föranleder inte någon annan bedömning från förvaltningsrättens sida då omständigheterna i kammarrättens dom och omständigheterna i aktuellt mål inte kan anses jämförbara. Aktuellt mål handlar om vem som är utdelningsberättigad för att kunna avgöra vem som har rätt till återbetalning (27 § KupL). AXA:s överklagande ska därmed avslås.

Ersättning för kostnader

Förvaltningsrätten har gett AXA tillfälle att precisera sitt yrkande om ersättning men något sådant har inte inkommit. Eftersom AXA inte har visat att den har haft kostnader i målet som berättigar till ersättning ska yrkandet härom avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet. Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Kammarrätten i Sundsvall (2017-11-29, Lif, Eriksson och Törnered):

Utdelningsberättigad

AXA är en irländsk unit trust som enligt lagstiftningen på Irland saknar förmåga att ingå avtal. Därmed kan AXA inte anses utgöra en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Kammarrätten har tidigare avgjort mål avseende återbetalning av kupongskatt vad gäller trustar i Storbritannien (se bl.a. dom den 7 februari 2013 i mål nr 1748-11). Kammarrätten fann att trusteen såsom formell ägare av fondens tillgångar skulle anses utdelningsberättigad. Ansökan om återbetalning av kupongskatt gällde fonden, men var underskriven av företrädare för trusteen och fick därmed anses avse den som faktiskt var utdelningsberättigad.

Kammarrätten finner vad gäller AXA att trusteen får anses utdelningsberättigad. Ansökan avser trusten och den är underskriven av företrädare för managern, vilket innebär att ansökan inte kan anses avse den som

faktiskt är utdelningsberättigad. Trots vad AXA anfört finner kammarrätten därmed, i likhet med förvaltningsrätten, att ansökan inte kan prövas.

Att kammarrätten i tidigare dom den 2 mars 2011 i mål nr 1293-10 medgivit återbetalning av kupongskatt till en luxemburgsk fond av typen FCP föranleder ingen annan bedömning eftersom fonden i nämnda mål var jämförbar med en svensk kontraktsrättslig fond och fonden ansågs, till skillnad mot AXA, vara utdelningsberättigad.

Nedsättning med stöd av dubbelbeskattningsavtal

Även vid nedsättning av skatt med stöd av dubbelbeskattningsavtal följer av 27 § första stycket KupL att det är den utdelningsberättigade som har rätt till återbetalning av vad som innehållits för mycket. AXAs yrkande i andra hand kan därmed inte heller bifallas.

Överklagandet ska därmed avslås i denna del.

Ersättning för kostnader

AXA har inte vunnit bifall till sin talan. Målet avser inte fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller synnerliga skäl för ersättning. AXA har därför inte rätt till ersättning för kostnader. Överklagandet i denna del och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därmed avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet. – Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.