

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
1335-11

meddelad i Stockholm den 26 mars 2012

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

AA

Ombud: Advokat Emine Lundkvist  
Setterwalls Advokatbyrå AB  
Box 1050  
101 39 Stockholm

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Stockholms dom den 7 januari 2011 i mål nr 3348-10

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 2007

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att AA ska beskattas för kapitalvinst som uppkommer med anledning av likvidationen av det peruanska bolaget. Målet återförvisas till Skatteverket för vidare handläggning.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader med 10 000 kr.

Dok.Id 117459

**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

**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av kammarrättens dom, fastställer förvaltningsrättens dom i huvudsaken. I andra hand yrkar verket att beskattning ska ske som för utdelning. Skatteverket anför bl.a. följande. Det finns inte något hinder mot att tillämpa lagen (1995:575) mot skatteflykt i en skatteavtalsituation. För att skydda sig mot missbruk av skatteavtal tillämpar stater inhemska motverkansregler. Det är den allmänna uppfattningen inom OECD att sådana regler är en del av de grundläggande regler som finns i inhemsk rätt för att bestämma skattskyldigheten. Sådana regler tas inte in i skatteavtal och påverkas därför inte av dem.

AA bestrider bifall till överklagandet och yrkar ersättning för kostnader i målet med 38 000 kr. Han anför bl.a. följande. Skatteflyktslagen kan inte tillämpas i fråga om inkomster som undantagits från svensk beskattningsrätt genom bestämmelser i ett skatteavtal, i vart fall inte när det gäller skatteavtalet med Peru. En tillämpning av skatteflyktslagen skulle innebära att han skulle beskattas i strid med skatteavtalet. Detta är särskilt tydligt eftersom avtalet inte innehåller några särskilda skatteflyktsbestämmelser eller andra bestämmelser som tillåter att Sverige beskattar inkomsten. I en sådan situation finns det inte stöd för antagandet att den ena staten skulle medge en annan fördelning av beskattningsrätten än den som följer av avtalets bestämmelser.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET***Bakgrund*

AA ägde hälften av aktierna i AA och BB Fastigheter AB (Fastigheter). Av årsredovisningen för det räkenskapsår som avslutades i

Mål nr  
1335-11

juni 2006 framgår att Fastigheter hade ett fritt eget kapital om ca 33 miljoner kr. AA köpte den 4 april 2006 hälften av andelarna i det peruanska bolaget Inversiones Kappa Holding S.A.C. (Kappa) för en köpeskilling om ca 1 200 kr. Den 14 juni 2006 köpte han även hälften av aktierna i de svenska bolagen AA och BB Holding AB (Holding) och Goldcup D 1261 AB (Förvaltning).

AA sålde den 15 juni 2006 sina aktier i Holding till Kappa för 50 000 kr och sina aktier i Fastigheter till Förvaltning för 612 000 kr. Senare samma månad vidareförsålde Förvaltning dessa aktier till Holding för motsvarande belopp. AA förvärvade i samband med detta också hälften av aktierna i ytterligare ett bolag, Goldcup J 1746 AB (Consulting).

Consulting köpte den 28 juni 2006 samtliga aktier i Holding av Kappa för 40,5 miljoner kr, vilket motsvarade Holdings substansvärde. I september 2006 likviderades Kappa och AAs andel om hälften av Kappas fordran på köpeskillingen skiftades ut till honom.

*Vad målet gäller*

Målet gäller frågan om likvidationen av Kappa leder till några skattekonsekvenser för AA. Skatteverket anser att utskiftningslikviden ska undantas från svensk beskattning enligt skatteavtalet med Peru (SFS 1968:745; avtalet är numera upphävt, se SFS 2006:642) men att skatteflyktslagen är tillämplig på de genomförda transaktionerna. AA invänder att skatteflyktslagen inte kan tillämpas på inkomster som undantagits från svensk beskattningsrätt genom bestämmelser i ett skatteavtal, i vart fall inte när det gäller skatteavtalet med Peru.

En tillämpning av skatteflyktslagen innebär att man, om vissa förutsättningar är uppfyllda, vid taxeringen inte ska ta hänsyn till en rättshandling som företagits (se 2 §). I lagen har inte gjorts något undantag för rättshandlingar som omfattas av

skatteavtal. Inte heller skatteavtalet med Peru innehåller någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet. Det finns vidare ingenting som talar för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt. Det aktuella förfarandet kan således i och för sig prövas mot skatteflyktslagen.

En av förutsättningarna för att tillämpa skatteflyktslagen är att en taxering enligt det ordinarie regelsystemet på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (2 § 4). Först ska därför bedömas hur utskiftningen ska beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och skatteavtalet.

Beskattning med stöd av skatteflyktslagen kräver att Skatteverket åberopar lagen inför domstol. Domstolen är i övrigt inte bunden av en parts uppfattning om tillämpliga lagrum vid bedömningen av hur ett förfarande ska beskattas.

#### *Inkomstskattelagen*

AA ska som obegränsat skattskyldig beskattas för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, se 3 kap. 8 § IL. Enligt 44 kap. 7 § första stycket IL anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation. Likvidationen av Kappa leder därmed till att AA ska kapitalvinstbeskattas.

#### *Skatteavtalet med Peru*

Nästa fråga är om den svenska beskattningsrätten begränsas av skatteavtalet med Peru.

I avtalet finns ingen bestämmelse som uttryckligen tar sikte på utbetalningar i samband med bolagslikvidation. De artiklar som ligger närmast till hands att tillämpa är artikel VI om utdelning och artikel X om vinst vid försäljning, byte eller överlåtelse av förmögenhetstillgång. Att den sistnämnda artikeln gäller även försäljning av andelar i bolag framgår av RÅ 2004 not. 59.

Enligt tolkningsregeln i avtalets artikel II § 2 ska, såvitt inte sammanhanget kräver något annat, ett avtalsuttryck vars innebörd inte särskilt har angivits anses ha den betydelse som uttrycket har enligt gällande skattelag i den tillämpande staten. Tolkningsregeln innebär att man i första hand med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden ska försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt (se RÅ 1987 ref. 162 angående en motsvarande tolkningsregel i det dåvarande skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland). Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det inte möjligt att på detta sätt bestämma under vilken avtalsartikel utskiftningslikviden ska hänföras. Ledning får därför sökas i den interna rätten.

Som nämnts gäller enligt svensk rätt att andelar i ett företag anses avyttrade om företaget träder i likvidation. Uttrycket vinst vid försäljning i artikel X får därmed anses innefatta även vinst som uppkommer för delägare vid en bolagslikvidation.

Av artikel X följer att sådan vinst får beskattas endast i den avtalsslutande stat i vilken andelarna är belägna vid tidpunkten för beslutet om likvidation. Frågan var andelar i ett bolag ska anses vara belägna i den mening som avses i artikeln måste enligt Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning besvaras efter en sammanvägning av omständigheterna i varje enskilt fall. Ett enskilt anknytningsmoment, såsom platsen för bolagets registrering eller var andelsägaren är bosatt, kan således inte ensamt vara utslagsgivande. Vid den sammanvägning som ska göras bör

vidare anknytningsmoment som kan hänföras till källstaten ges särskild tyngd (jfr prop. 1967:26 s. 25 angående avtalets allmänt starka betoning av källstatsprincipen).

I RÅ 2004 not. 59 ansågs andelar i bolag som var registrerade i Peru och som uteslutande bedrev verksamhet i Peru vara belägna i Peru. I det nu aktuella fallet är förhållandena annorlunda. Kappa var vid likvidationen registrerat i Peru men synes inte ha bedrivit någon verksamhet där. Såvitt framgår av utredningen bestod bolagets enda tillgång av fordringen på Consulting avseende köpeskillingen från försäljningen av Holding. Värdestegringen på andelarna i Kappa var i sin helhet hänförlig till den fastighetsförvaltning som bedrivits i Fastigheter. Annat har inte framkommit än att denna fastighetsförvaltning har bedrivits i Sverige.

Förutom platsen för bolagets registrering pekar således samtliga anknytningsmoment mot Sverige. Mot den bakgrunden finner Högsta förvaltningsdomstolen att andelarna i Kappa vid tidpunkten för beslutet om likvidation ska anses ha varit belägna i Sverige. Skatteavtalet begränsar därmed inte Sveriges möjligheter att beskatta AA för den vinst han gjort med anledning av utskiftningen.

#### *Sammanfattande slutsats*

Enligt inkomstskattelagen ska AA beskattas för kapitalvinst som uppkommer med anledning av likvidationen av Kappa. Denna beskattning begränsas inte av skatteavtalet med Peru. Det saknas därmed anledning att pröva det aktuella förfarandet mot skatteflyktslagen.

#### *Ersättning för kostnader*

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och AA ska därför beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen enligt lagen

Mål nr  
1335-11

(1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.  
Ersättningen bör bestämmas till skäliga 10 000 kr.

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Eskil Nord

Kristina Ståhl

Helena Jäderblom

Johan Rubenson

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2012-01-25