

HFD 2016 ref. 22

Andelar i en utländsk fond som är en juridisk person motsvarar inte en specialfond vid tillämpningen av bestämmelserna om schablonintäkt i inkomstskattelagen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

42 kap. 43 och 44 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 18 mars 2016 följande dom (mål nr 4530-15).

Bakgrund

Svenska värdepappersfonder och specialfonder är inte juridiska personer men är ändå skattesubjekt enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Fonderna är emellertid inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. I stället ska andelsägarna ta upp en schablonintäkt som baseras på värdet på andelarna. Även andelar i utländska motsvarigheter till värdepappersfonder och specialfonder omfattas av bestämmelserna om schablonintäkt.

En specialfond är en alternativ investeringsfond enligt det s.k. AIFM-direktivet. Det direktivet syftar till att harmonisera bestämmelserna om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Till skillnad från vad som gäller värdepappersfonder, som omfattas av det s.k. UCITS-direktivet, saknas bestämmelser på EU-nivå om fonderna som sådana.

L.B. avser att förvärva andelar i en luxemburgsk fond. Fonden är en alternativ investeringsfond i form av en s.k. SICAV (Société d'Investissement à Capital Variable). En SICAV är ett bolag med rörligt aktiekapital. Enligt lagstiftningen i Luxemburg betalar fonden en årlig skatt som uppgår till 0,01 procent av fondförmögenheten.

I ansökan om förhandsbesked frågade L.B. om värdet på andelarna i fonden skulle ingå i kapitalunderlaget för beräkning av schablonintäkt enligt 42 kap. 43 och 44 §§ IL (fråga 1). Om frågan besvarades jakande ville han även veta om han hade rätt till avräkning för den skatt som fonden betalar i Luxemburg och som belöper på hans andelar i fonden (fråga 2).

Skatterättsnämnden konstaterade att den luxemburgska fonden bedrevs med tillstånd av en myndighet i Luxemburg och stod under dess tillsyn samt att placeringsreglerna för fonden inte skiljde sig från motsvarande regler för en svensk specialfond. Däremot saknades motsvarigheten till särskilda regler om bl.a. information motiverade av konsumentskyddsintresset. Betydelsen av att fonden – till skillnad från en svensk specialfond – var en juridisk person berördes inte.

Sammanfattningsvis ansåg nämnden att andelarna i den luxemburgska fonden vid tillämpningen av bestämmelserna om schablonintäkt skulle anses som andelar i en specialfond. Värdet på andelarna skulle därmed ingå i kapitalunderlaget för beräkning av schablonintäkt. Nämnden fann vidare att L.B. inte hade rätt till avräkning för den skatt som fonden betalar i Luxemburg.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra svaret på fråga 1 och förklara att den luxemburgska fonden inte ska anses som en specialfond vid tillämpningen av bestämmelserna om schablonintäkt. Verket yrkar vidare att svaret på fråga 2 ska fastställas.

L.B. bestrider bifall till ändringsyrkandet.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Huvudfrågan i målet är om värdet på andelar i en alternativ investeringsfond i form av en luxemburgsk SICAV ska ingå i kapitalunderlaget för beräkning av schablonintäkt enligt 42 kap. 43 och 44 §§ IL.

Rättslig reglering m.m.

Av 4 kap. 1 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder och 12 kap. 1 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder följer att värdepappersfonder och specialfonder inte är juridiska personer. Vid inkomstbeskattningen ska dock enligt 2 kap. 3 § andra stycket IL bestämmelserna om juridiska personer tillämpas också på sådana fonder.

Av 6 kap. 5 och 13 §§ IL framgår att värdepappersfonder och specialfonder inte är skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. I stället ska enligt 42 kap. 43 och 44 §§ den som vid ingången av ett kalenderår har ägt andelar i en sådan fond ta upp en schablonintäkt beräknad på ett kapitalunderlag som utgörs av värdet på andelarna.

Enligt 2 kap. 2 § första stycket IL omfattar de termer och uttryck som används i lagen också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Av bestämmelsen följer att inte bara andelar i svenska fonder utan också andelar i motsvarande utländska företeelser omfattas av bestämmelserna om schablonintäkt (prop. 2011/12:1 volym 1 a s. 521 f.).

Lagen om värdepappersfonder syftar till att genomföra Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag), UCITS-direktivet. Bestämmelserna om värdepappersfonder är således harmoniserade på EU-nivå.

En specialfond är en alternativ investeringsfond enligt definitionen i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010, AIFM-direktivet. Direktivet syftar till att harmonisera bestämmelserna om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Till skillnad från vad som gäller fonder som omfattas av UCITS-direktivet saknas bestämmelser på EU-nivå om fonderna som sådana. AIFM-direktivet har genomförts genom lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Den som innehar andelar i en värdepappersfond eller specialfond ska ta upp en schablonintäkt. Även värdet på andelar i motsvarande utländska företeelser ska ingå i kapitalunderlaget när schablonintäkten beräknas.

Med värdepappersfonder avses svenska och utländska fonder som omfattas av UCITS-direktivet (se prop. 2012/13:155 s. 390 f.). Av lämnade förutsättningar framgår att den luxemburgska fonden inte är en sådan fond. För att värdet på andelarna i fonden ska ingå i kapitalunderlaget krävs därmed att fonden kan anses motsvara en svensk specialfond.

I artikel 4 i AIFM-direktivet finns en definition av alternativ investeringsfond som omfattar såväl svenska specialfonder som den nu aktuella luxemburgska fonden. AIFM-direktivet syftar dock inte till att harmonisera regleringen av fonderna som sådana utan till att åstadkomma ett harmoniserat regelverk för förvaltarna av dem. I ingressen till direktivet framhålls att det finns ett stort antal inbördes mycket olika slag av alternativa investeringsfonder och att direktivet inte hindrar medlemsstaterna från att anta eller fortsätta att tillämpa nationella krav för sådana fonder som är etablerade inom deras territorier (beaktandesats 10).

Den omständigheten att den luxemburgska fonden är en alternativ investeringsfond enligt direktivet är således inte i sig tillräcklig för att fonden ska anses motsvara en svensk specialfond. Frågan om så är fallet måste i stället avgöras genom en bedömning av de likheter och skillnader som föreligger mellan den nu aktuella fonden och en svensk specialfond.

I förarbetena till bestämmelsen i 2 kap. 2 § IL uttalas att det inte är möjligt att ange hur nära den utländska företeelsen ska

överensstämma med den svenska för att anses motsvara denna utan att detta måste bli beroende av vilket slags företeelse och vilken regel det är fråga om (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 519). Någon absolut identitet krävs inte utan det får i det enskilda fallet avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara det som avses med den svenska termen (a. prop. del 2 s. 22).

Frågan om en viss utländsk företeelse ska anses motsvara en svensk måste således avgöras från fall till fall med hänsyn bl.a. till utformningen av och syftet med den skatteregel som det är fråga om.

Av praxis framgår vidare att det vid bedömningen har lagts stor vikt vid om den utländska företeelsen civilrättsligt kan anses motsvara den svenska företeelse som är i fråga (RÅ 2009 ref. 100, jfr även RÅ 1992 ref. 53).

Den luxemburgska fonden är ett bolag och därmed – till skillnad från en svensk specialfond – en juridisk person. Frågan är om redan denna omständighet innebär att den inte kan anses motsvara en specialfond vid tillämpningen av bestämmelserna om schablonintäkt i 42 kap. 43 och 44 §§ IL. Högsta förvaltningsdomstolen gör i den delen följande överväganden.

Det har funnits särskilda skattebestämmelser för fonder sedan 1975 (prop. 1974:181). Den första regleringen tillkom i samband med att en civilrättslig lagstiftning om aktiefonder infördes. Aktiefonderna var inte juridiska personer men av främst praktiska skäl ansågs det motiverat att trots det göra dem till skattesubjekt (a. prop. s. 39). Enligt de regler som då infördes beskattades aktiefonderna för inkomst av tillgångar i fonden.

Den nuvarande ordningen med beskattning på delägarnivå infördes 2012 och ersatte beskattningen på fondnivå (prop. 2011/12:1). Vid denna tidpunkt var det alltså så att den näringsrättsliga fondlagstiftningen – den lag som då hette lagen om investeringsfonder, numera lagen om värdepappersfonder – endast omfattade fonder som inte var juridiska personer.

Sedan lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder infördes 2013, och begreppet alternativ investeringsfond introducerades i fondlagstiftningen, kan även vissa juridiska personer utgöra fonder i den lagens mening (se prop. 2012/13:155 s. 192 och 195 f.). Alternativa investeringsfonder av det slaget har dock inte inordnats i den beskattningsordning som gäller för specialfonder och för andelsägarna i sådana fonder.

De särskilda skattereglerna för fonder och delägare i dessa tillkom således ursprungligen som ett sätt att hantera det faktum att fonderna inte var juridiska personer. Reglerna omfattar fortfarande, när det gäller svenska fonder, endast sådana fonder som inte är juridiska personer.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att en utländsk fond som är en juridisk person inte kan anses motsvara en specialfond vid tillämpningen av bestämmelserna om schablonintäkt i 42 kap. 43 och 44 §§ IL. Värdet på andelarna i den luxemburgska fonden ska därmed inte ingå i kapitalunderlaget för beräkning av schablonintäkt.

Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller fråga 2.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked förklarar Högsta förvaltningsdomstolen att svaret på fråga 1 är att värdet på andelarna i den luxemburgska fonden inte ska ingå i kapitalunderlaget för beräkning av schablonintäkt enligt 42 kap. 43 och 44 §§ inkomstskattelagen.

Fråga 2 förfaller.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Ståhl, Rynning* och *Classon*. Föredragande var justitiesekreteraren Anne-Therése Byström.

Skatterättsnämnden (2015-06-30, *André, ordförande, Bengtsson, Dahlberg, Gäverth, Lundström, Pahlsson och Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 1: L.B:s andelar i den luxemburgbaserade fonden ska vid tillämpning av 42 kap. 43 § IL, anses som andelar i en specialfond.

Fråga 2: L.B. har inte rätt till avräkning för den skatt som fonden betalar i Luxemburg och som belöper på hans andelar i fonden.

Motivering

Fråga 1: L.B. avser att förvärva andelar i en fond hemmahörande i Luxemburg. Hans fråga är om andelarna i fonden ska schablonbeskattas enligt 42 kap. 43 § IL som för andelar i en specialfond. En förutsättning är att fonden motsvarar en svensk specialfond.

Fonden uppfyller kraven på att vara en AIF-fond enligt definitionen i artikel 4 a) i AIFM-direktivet, en definition som även omfattar svenska specialfonder. Den luxemburgska fondlagstiftningen är även till stor del baserad på UCITS-direktivets regler. Fonden är ett bolag med rörligt aktiekapital. Den har tillstånd av en luxemburgsk myndighet att bedriva sin verksamhet där. Myndigheten utövar tillsyn över verksamheten på motsvarande sätt som Finansinspektionen beträffande specialfonder i Sverige.

När det gäller vilka tillgångar som är tillåtna för fonden att placera i skiljer sig reglerna för fonden inte från reglerna för en svensk specialfond. Däremot saknas i Luxemburg motsvarigheten till särskilda regler om information och annat som tar sikte på konsumentskydd.

Reglerna om specialfonder i 12 kap. lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder är interna regler som saknar motsvarighet i AIFM-direktivet. Bestämmelserna tillämpas endast när fråga är om en utländsk AIF-fond som ska förvaltas av en i Sverige etablerad AIF-förvaltare eller av en utländsk förvaltare som driver verksamhet här. Den situationen föreligger inte i detta fall där fråga är om att förvärva andelar i en fond hemmahörande i Luxemburg.

I ett lagstiftningsärende från 2000 om beskattning av utländska värdepappersfonder uttalade skatteutskottet att andelsägare i utländska fonder som motsvarar svenska värdepappersfonder (nu benämnda värdepappersfonder och specialfonder) vad avser öppenhet, reglering samt kontroll bör beskattas för sin andel på samma sätt som andelsägare i svenska värdepappersfonder (se 2000/01:SkU9 s. 7).

Detta synsätt har inte förändrats till följd av omläggningen av beskattningen av värdepappersfonder och specialfonder 2011 (jfr prop. 2011/12:1, volym 1, s. 404 och prop. 2012/13:155 s. 390–391).

I praxis har vidare i jämförbara fall den ståndpunkten intagits att vid en prövning mot EU-rätten ska ett av en utländsk myndighet meddelat tillstånd i ett EU-land anses ha skattemässig verkan i Sverige (jfr RÅ 2006 ref. 38 och RÅ 2001 not. 145).

Mot bakgrund av det anförda finner Skatterättsnämnden att L.B:s andelar i den luxemburgbaserade fonden vid tillämpning av 42 kap. 43 § IL ska anses som andelar i en specialfond.

Fråga 2: [text här utelämnad].