

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
457-18

meddelad i Stockholm den 30 oktober 2018

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

AA
Ombud: Advokaterna Martin Nilsson och Carl Johan Zimdahl
Mannheimer Swartling Advokatbyrå
Box 1711
111 87 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 18 januari 2018 i ärende dnr 58-17/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

På inkomstbeskattningens område finns bestämmelser om fusion av värdepappersfonder och specialfonder som innebär att en kapitalvinst inte ska tas upp hos fondens andelsägare när sådana fonder fusioneras.

Dok.Id 198093

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

AA är andelsägare i den i Luxemburg etablerade Carnegie Fund of Funds International (FOFI) som är en delfond till Carnegie Fund II.

AA ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att få veta om en sammanläggning av FOFI med en delfond (Carnegie Wealth delfond) till den i Luxemburg etablerade Carnegie Wealth Management Fund SICAV (Carnegie Wealth) skulle leda till att han ska ta upp en kapitalvinst (fråga 1). Om en kapitalvinst ska tas upp enligt den svenska lagstiftningen ville han också veta om en sådan beskattning är förenlig med EU-rätten (fråga 2).

Av lämnade förutsättningar framgår följande.

FOFI omfattas inte av det s.k. UCITS-direktivet (2009/65/EG) utan är en s.k. alternativ investeringsfond. Den är en kontraktsrättslig fond och motsvarar en svensk specialfond vid tillämpningen av bestämmelserna i 42 kap. 43 och 44 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om schablonintäkt för fondandelsägare.

Carnegie Wealth delfond är en associationsrättslig fond. Om fonden hade varit kontraktsrättslig hade den motsvarat en svensk specialfond. En sammanläggning planeras av FOFI och Carnegie Wealth delfond som enligt lagstiftningen i Luxemburg i allt väsentligt motsvarar en fusion och som innebär att tillgångarna och skulderna i FOFI förs över till Carnegie Wealth delfond varefter FOFI upplöses. Andelsägarnas ekonomiska rättigheter och skyldigheter påverkas inte på annat sätt än att de kommer att äga andelar i en delfond tillhörig Carnegie Wealth i stället för en delfond tillhörig Carnegie Fund II.

Skatterättsnämnden fann att sammanläggningen medför att AA ska ta upp en kapitalvinst till beskattning och att detta inte strider mot EU-rätten.

YRKANDEN M.M.

AA yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att han inte ska ta upp en kapitalvinst när tillgångarna och skulderna i FOFI förs över till Carnegie Wealth delfond eftersom det skulle strida mot EU-rätten.

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågor i målet**

En fråga i målet är om undantaget från kapitalvinstbeskattning vid fusioner är tillämpligt när en utländsk fond som motsvarar en svensk specialfond fusioneras med en utländsk alternativ investeringsfond som är en juridisk person. Om undantaget inte är tillämpligt uppkommer frågan om det är förenligt med EU-rätten att en kapitalvinst ska tas upp av andelsägarna i den överlåtande fonden vid en sådan fusion.

Rättslig reglering

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. Dessa fonder är bildade på kontraktsrättslig grund.

Lagen om värdepappersfonder genomför direktivet 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 direktivet om förvaltare av alternativa investeringsfonder, AIFM-direktivet (2011/61/EU).

Direktivet syftar till att harmonisera bestämmelserna om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Direktivet reglerar dock inte alternativa investeringsfonder som sådana. AIFM-direktivet har genomförts genom lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Av 12 kap. 16 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder följer att specialfonder får läggas samman eller fusioneras. Vid fusion ska reglerna i bl.a. 8 kap. 1 § lagen om värdepappersfonder tillämpas vilket innebär att samtliga tillgångar och skulder i en fond överförs till en annan fond mot vederlag till andelsägarna i den eller de överlåtande fonderna (fusion). En överlåtande fond upplöses vid fusionen.

Av 48 kap. 18 § första stycket IL framgår att fusioner av värdepappersfonder enligt 8 kap. 1 § lagen om värdepappersfonder eller specialfonder enligt 12 kap. 16 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder inte ska leda till att kapitalvinster tas upp hos andelsägarna. Enligt fjärde stycket omfattas utländska värdepappersfonder, när respektive fond hör hemma i en stat inom EES om fusionen eller den gränsöverskridande fusionen har skett i enlighet med lagstiftningen i berörd stat.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inledningsvis har Högsta förvaltningsdomstolen att ta ställning till om undantaget från beskattning i 48 kap. 18 § IL är tillämpligt.

Bestämmelsen i första stycket är enligt sin ordalydelse tillämplig bara i fråga om fusioner av värdepappersfonder eller specialfonder som genomförs enligt lagen om värdepappersfonder respektive lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Det aktuella förfarandet genomförs inte enligt dessa regelverk och omfattas därför inte av bestämmelsen. Den kompletterande bestämmelsen i fjärde stycket gäller bara utländska värdepappersfonder och är inte tillämplig.

En sammanläggning av fonderna omfattas därför inte av bestämmelsen och kapitalvinsten som sammanläggningen kan ge upphov till ska därför tas upp av AA.

Återstår så frågan om en sådan beskattning är förenlig med EU-rätten.

Av EU-domstolens praxis framgår att det föreligger diskriminering om skilda regler tillämpas på jämförbara situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer (se t.ex. Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, p. 45 och där anmärkta rättsfall).

De svenska skattereglerna för fonder har ursprungligen tillkommit på grund av att fonderna inte var juridiska personer och när det gäller svenska fonder omfattar reglerna fortfarande endast fonder som inte är juridiska personer.

Den övertagande fonden Carnegie Wealth delfond är en alternativ investeringsfond bildad på associationsrättslig grund och därmed en juridisk person. Även vissa juridiska personer kan utgöra alternativa investeringsfonder i den mening som avses i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder (se prop. 2012/13:155 s. 192 och 195 f.). Alternativa investeringsfonder av det slaget har emellertid inte inordnats i den beskattningsordning som gäller för specialfonder och andelsägarna i sådana fonder.

Anledningen till att alternativa investeringsfonder bildade på associationsrättslig grund och dess andelsägare inte beskattas på samma sätt som specialfonder och dess andelsägare beror alltså inte på om fonderna är svenska eller utländska utan på fondernas rättsliga form. Med hänsyn härtill föreligger det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte någon jämförbar situation som medför att en

Mål nr
457-18

beskattning på grund av den aktuella fondsammanläggningen skulle vara oförenlig med EU-rätten.

Förhandsbeskedet ska således fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Anita Saldén Enéerus, Per Classon, Kristina Svahn Starrsjö och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreterarna Johanna Ekbäck och Birgitta Fors Almassidou.