



KLAGANDE

Swedbank Robur Fonder AB, 556198-0128

Ombud: Maria Westergren
Swedbank AB
105 34 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
Skattekontoret Östersund
831 87 Östersund

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Härnösands dom den 13 juni 2014 i mål nr 696-14,
se bilaga A

SAKEN

Hemvistintyg för 2013 med anledning av dubbelbeskattningsavtal

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten meddelar prövningstillstånd.

Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och förklarar att Swedbank Robur Europafond (504400-8331) år 2013 hade hemvist i Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien samt att ett hemvistintyg därmed ska utfärdas för detta år.

Det ankommer på Skatteverket att utfärda hemvistintyg.

SAMMANFATTNING

Frågan i målet är om **Swedbank Robur Europafond** (Fonden), som är en svensk värdepappersfond, hade hemvist i Sverige år 2013 enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien. Skatteavtalet är baserat på Organisationen för ekonomiskt samarbete och utvecklings (OECD) modellavtal och bestämmelsen om hemvist i skatteavtalet är därför identisk med den i andra skatteavtal som Sverige ingått. För att hemvist ska föreligga enligt skatteavtalet krävs att Fonden är skattskyldig i Sverige. Tillgängliga rättskällor ger enligt kammarrättens mening inget klart svar på vad kravet på skattskyldighet innefattar. Till följd av lagändringar som trädde i kraft den 1 januari 2012 torde svenska värdepappersfonder i praktiken inte längre vara skattskyldiga för någon inkomst i Sverige, samtidigt som fonderna ändå är svenska skattesubjekt och obegränsat skattskyldiga. Med hänvisning främst till rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 finner kammarrättens majoritet att den skattemässiga anknytningen, och inte den faktiska beskattningen, är avgörande för bedömningen av om hemvist föreligger. Med beaktande av syftet med och betydelsen av de svenska värdepappersfondernas obegränsade skattskyldighet i Sverige anser kammarrättens majoritet därför att Fonden hade hemvist i Sverige 2013.

YRKANDEN M.M.

Swedbank Robur Fonder AB (Fondbolaget) överklagar förvaltningsrättens dom och yrkar att förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut ska upphävas och ärendet återförvisas till Skatteverket för utfärdande av hemvistintyg.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet.

VAD PARTERNA ANFÖR I KAMMARRÄTTEN

Båda parter hänvisar till vad de anfört i underinstanserna och utvecklar sin argumentation om hur aktuella bestämmelser ska tolkas och vilken betydelse och tolkning vissa rättskällor ska ges. De tillägger i övrigt huvudsakligen följande.

Fondbolaget

Förvaltningsrätten anger i domen att den avgörande frågan är om Fonden, trots skattefrihet, ska anses ha hemvist i Sverige enligt avtalet. Det stämmer visserligen att Fonden inte erlägger någon skatt och inte har deklarerat några skattepliktiga inkomster av tillgångar eller förpliktelser enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för år 2012 och framåt. Fondbolaget menar emellertid att frågan i målet blivit fel ställd. Fonden synes vara skattskyldig enligt IL. Den fråga som först borde ha prövats i målet är därför om Fonden verkligen, enligt gällande lagstiftning, är befriad från skattskyldighet enligt IL.

Fondbolaget vill även lyfta frågan om OECD:s kommentarers rättskällevärde. Fondbolagets uppfattning är att det fordras att kommentaren kan passas in i Wienkonventionens tolkningsregler. Rättskällevärdet av kommentaren beror sedan på var i Wienkonventionens system kommentaren passar in. Förvaltningsrätten har inte redovisat hur den kommer fram till att kommentaren kan användas som rättskälla. Kommentaren har ett begränsat rättskällevärde eftersom den i de av domstolen återgivna delarna inte fanns vid den tidpunkt då det aktuella dubbelbeskattningsavtalet ingicks.

Om kammarrätten mot förmodan skulle anse att begreppet ”tillgångar” i IL har olika innebörd, beroende på var i lagen begreppet återfinns, på så sätt att det även ska anses omfatta inkomst av ”förpliktelse” såvitt avser 6 kap. 5 § IL, och att nya kommentarsuttalanden påverkar tolkningen av

dubbelbeskattningsavtal ingångna dessförinnan, vill Fondbolaget anföra bl.a. följande. Förvaltningsrätten har gjort en alltför snäv tolkning av punkterna 6.11 och 6.12 i kommentaren till artikel 1. Tolkningen har därigenom blivit syftesvidrig. Väljer läsaren att studera kommentaren och särskilt punkt 6 i sin helhet framgår klart att syftet med tillkomsten av kommentaren är att, eftersom länder har anpassat sina skattesystem för fonder i syfte att uppnå neutralitet mellan direkta investeringar och sparande i fonder, uppnå ett resultat som tillförsäkrar neutralitet (punkt 6.18).

Om skatteavtalet ska skydda mot en potentiell beskattning talar det till Fondbolagets fördel. Förvaltningsrätten har dock hävdad att det är en omständighet till stöd för att avslå Fondbolagets överklagande.

Av förarbetena (prop. 2011/12:1 s. 419) går inte att utläsa att regeringen har beaktat effekterna av att fonder eventuellt inte skulle omfattas av avtalsförmåner. Det enda som regeringen har beaktat är den bortfallna möjligheten till avräkning av utländsk skatt när reglerna utformades för hur man ska beräkna schablonintäkt för fondandelsägarna.

Regeringen ska enligt modellavtalet underrätta avtalsslutande stater om förändrad nationell lagstiftning och därefter överlägga om konsekvenserna av sådan. Det finns inte några indikationer på att regeringen har underrättat andra stater om innebörden av den förändrade lagstiftningen och överlagt om vilka konsekvenser den får. Regeringen borde följaktligen ha vidtagit sådana åtgärder om någon förändring var avsedd. Det förhållandet talar för att svenska värdepappersfonder och specialfonder även fortsatt, enligt regeringens förmenande, ska omfattas av avtalsförmåner i de dubbelbeskattningsavtal Sverige har ingått.

Det står tämligen klart att Fondbolaget och Skatteverket gör olika tolkningar av ett för närvarande oklart rättsläge. Såsom påtalats av Fondbolaget har ämnet flitigt diskuterats i doktrinen. Det har även anordnats särskilda

seminarier där Skatteverket deltagit i debatten – och där även Skatteverket gett uttryck för ett oklart rättsläge. Det torde också stå klart, bl.a. med hänsyn till tillämpningen och av artiklar som ingivits i målet, att det föreligger delade meningar bland olika länder om hur hemvistartikeln ska tolkas.

Rättsutlåtande

Fondbolaget ger in och åberopar ett rättsutlåtande utfärdat den 18 augusti 2014 av Mattias Dahlberg, professor i finansrätt vid Uppsala universitet, avseende frågan om svenska värdepappersfonder omfattas av de svenska skatteavtalens hemvistbegrepp. I utlåtandet anförs följande allmänna slutsatser.

Sammanfattningsvis anser jag att övervägande skäl talar för att svenska värdepappersfonder omfattas av hemvistbegreppet och därmed av tillämpningsområdet för Sveriges skatteavtal. Skälen till detta är följande. Värdepappersfonderna är alltjämt obegränsat skattskyldiga i Sverige. Visserligen erlägger de inte längre någon skatt på schabloninkomst men det var genom avdrag för utdelning möjligt att undvika sådan beskattning också enligt det tidigare systemet för beskattning. Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i RÅ 1996 ref. 84 av luxemburgska fondbolag i förhållande till artikel 4 i 1983 års skatteavtal mellan Sverige och Luxemburg, har stark bäring i förhållande till svenska värdepappersfonder.

De luxemburgska värdepappersfonder som prövades i det fallet var också obegränsat skattskyldiga men erlade på grund av ett undantag inte någon skatt i Luxemburg. Visserligen var det fråga om ett undantag från huvudregeln som medförde den mycket låga beskattningen (i praktiken skattebefrielse) i Luxemburg, men det är enligt min mening sannolikt att detta undantag i praktiken var huvudmetoden för utländska bolags etablering av fondbolag och värdepappersfonder i Luxemburg eftersom det medförde en mycket låg beskattning. I anknytning till den ändrade svenska beskattningen av värdepappersfonder uttalade regeringen att det fanns en risk att fonderna inte skulle omfattas av skatteavtalens förmåner, men något entydigt besked gav regeringen inte.

Enligt punkt 6.16 i kommentaren till artikel 1 och punkt 52 till artikel 25 i OECD:s modellavtal ska de avtalsslutande staterna underrätta varandra om innebörden av förändrad nationell lagstiftning och överlägga med varandra om vilka konsekvenser det får för tillämpningen av avtalet. Såvitt jag känner till har det inte ägt rum vad gäller 2012 års förändrade bestämmelser om beskattning av värdepappersfonder.

Om det kan visas att Sverige har informerat sina avtalspartners om att beskattningen av svenska värdepappersfonder har förändrats kan det däremot få betydelse för avtalstolkningen i det enskilda fallet. Så länge det inte har skett, talar enligt min mening övervägande skäl, och framförallt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i RÅ 1996 ref. 84, för att svenska värdepappersfonder alltså omfattas av hemvistbegreppet och därmed av tillämpningsområdet för Sveriges skatteavtal.

Skatteverket

Skatteverket delar förvaltningsrättens uppfattning att Fonden inte kan bli skattskyldig för några inkomster.

Skatteverket delar inte uppfattningen att det inte skulle kunna vara möjligt att åberopa och hänvisa till kommentarer i OECD:s modellavtal som inte fanns när det aktuella skatteavtalet mellan Sverige och ett annat land ingicks. En ändring i kommentarerna är normalt enbart ett förtydligande av innebörden av artikeln.

Huvudsyftet med alla skatteavtal är att undanröja dubbelbeskattning samt undvika dubbel icke-beskattning. En förutsättning för att kunna tillämpa ett skatteavtal på en person är att den har hemvist i den ena eller andra avtalsslutande staten. Hemvistet bestäms enligt artikel 4. Punkterna 6.9-6.16 i kommentaren till artikel 1 handlar om hur modellavtalet ska tillämpas på Collective Investment Vehicles (CIV). I angivna punkter tas frågan upp om när en CIV kan vara en person och när den kan vara en "resident" varvid hänvisning görs till punkterna 8.6 och 8.7 i kommentaren till artikel 4. Läser man allt detta tillsammans ser man att det uppkommer problem därför att olika stater har olika sätt att helt eller delvis befria fonder från full inkomstskatt. I dessa punkter finns det inget exempel som visar att fonder som är i samma skattesituation som svenska värdepappersfonder och specialfonder ska anses ha hemvist enligt skatteavtal.

I punkt 8.6 tredje meningen i kommentaren till artikel 4 anges att det är vissa villkor i skattelag som ska vara uppfyllda när man avgör om någon är skattskyldig eller inte. Den omständigheten att en fond eller annat företag

omfattas av viss civilrättslig lagstiftning innebär inte att de uppfyller vissa krav i skattelag för att vara undantagna från beskattning. Det ska vara vissa villkor i IL som ska vara uppfyllda. Värdepappersfonder och specialfonder är två specifika företeelser som alltid är undantagna från skattskyldighet i IL och som därför inte behöver uppfylla vissa kriterier i IL för att bli skattebefriade.

Skatteverket delar Fondbolagets uppfattning att det inte går att utläsa ur förarbetena att den bortfallna möjligheten till avtalsförmåner har beaktats när nivån på schablonintäkten fastställts. Det går dock inte heller att utläsa att den bortfallna möjligheten till avtalsförmåner inte har beaktats.

Fondbolaget anför att eftersom det inte finns indikationer på att regeringen har underrättat Sveriges avtalspartners om ändringarna i lagstiftningen så talar det för att fonderna ska ha fortsatt rätt till skatteavtalsförmåner. Det finns inga uppgifter som visar om Fondbolagets påstående är korrekt eller inte och Skatteverket anser att det saknar betydelse. Det faller på sin egen orimlighet att en ändring i svensk intern rätt inte skulle få genomslag i skatteavtalsstillämpningen enbart av den anledningen att Sverige inte underrättat andra länder om ändringen.

Beträffande de allmänna slutsatserna i Mattias Dahlbergs rättsutlåtande vill Skatteverket anföra följande. Det är en avsevärd skillnad i beskattningssituationen för värdepappersfonder och specialfonder efter 2012 års lagändring. Den omständigheten att de tidigare i praktiken inte beskattades därför att de anpassade avdraget för utdelning, är en stor skillnad jämfört med att de nu inte kan beskattas för några inkomster alls. Den avgörande frågan är om det finns en principiell skattskyldighet överhuvudtaget. Det saknar därför betydelse om etableringen av fonder i Luxemburg i praktiken alltid skedde på ett sätt som innebar att de uppfyllde kraven för att inte bli beskattade. Svenska fonder anpassade sin skattesituation på samma sätt före 2012 års lagändring men dåvarande

lagstiftning var utformad på ett sätt som innebar att de hade hemvist i Sverige enligt skatteavtal.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Tillämpliga bestämmelser m.m. framgår i allt väsentligt av förvaltningsrättens dom.

Partsställning

Kammarrätten konstaterar att underinstanserna tagit upp Fonden som sökande respektive klagande. Enligt 4 kap. 1 § första stycket lagen (2004:46) om värdepappersfonder, LVF, kan en värdepappersfond dock inte förvärva rättigheter eller ta på sig skyldigheter. En värdepappersfond kan inte heller föra talan inför domstol eller någon annan myndighet.

Fondbolaget företräder dock andelsägarna i alla frågor som rör en värdepappersfond och handlar vid förvaltningen av fonden i eget namn men ska ange fondens beteckning (4 kap. 2 § första stycket LVF).

I 2 kap. 3 § andra stycket IL anges visserligen att bestämmelserna om juridiska personer ska tillämpas också på värdepappersfonder och specialfonder. Eftersom Fonden enligt specialbestämmelse inte kan föra talan och prövningen av ansökningar om hemvistintyg inte är reglerad, kan den emellertid inte anses som part i målet. Fondens talan har dock genomgående förts av Fondbolaget, som får anses ha partsställning i Fondens ställe. Kammarrätten upptar därför endast Fondbolaget som enskild part. Med hänsyn till hur processen förts i underinstanserna och i kammarrätten bör denna formella partsförändring dock inte ha någon påverkan på målets handläggning eller prövningen av sakfrågan.

Prövningstillstånd

Kammarrätten noterar att överklagande av beslut om hemvistintyg inte är reglerat. Det rör sig varken om ett beslut enligt IL eller enligt skatteförfarandelagen (2011:1244). Enligt 22 a § andra stycket förvaltningslagen (1986:223), FL, krävs det därför prövningstillstånd för att kammarrätten ska kunna pröva överklagandet.

Kammarrätten anser att det finns skäl att meddela prövningstillstånd och meddelar därför sådant. Kammarrätten anser även att målet nu kan tas till slutligt avgörande.

Överklagbart beslut

Det finns inga särskilda bestämmelser som rör överklagande av beslut om hemvistintyg. Ett beslut får dock enligt 22 § FL överklagas av den som beslutet angår, om det har gått honom emot och beslutet kan överklagas.

Beslutet angår Fondbolaget eftersom det rör en fond som Fondbolaget förvaltar. Även om beslutet inte avser svensk skatt har det faktiska verkningar i form av skattemässig behandling utomlands. Denna kan i sin tur påverka värderingen av Fonden och därigenom andelsägarna. Beslutet, som har gått Fondbolaget emot, är därför överklagbart.

Frågan i målet

Frågan i målet är om Fondbolaget har rätt att få ett hemvistintyg för Fonden med anledning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien (skatteavtalet). Avtalet återges i förordning (1977:75) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien.

Förutsättningarna för hemvistintyg

För att ett hemvistintyg ska utfärdas för Fonden krävs dels att den är en person enligt skatteavtalet, dels att den har hemvist i Sverige.

I artikel 4.1. i skatteavtalet anges att vid tillämpningen av detta avtal förstås med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" varje person, som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig, "liable to tax", där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller varje annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper dock inte en person som är skattskyldig i denna avtalsslutande stat endast för inkomst från källa i denna stat eller förmögenhet belägen där. De spanska och engelska språkversionerna avviker inte från den svenska.

I OECD:s kommentar till artikeln (p. 8.3) anges att bestämmelsen är avsedd att träffa de fall då en person enligt nationell rätt är obegränsat skattskyldig, alltså omfattas av den mest omfattande skattskyldigheten i staten (skattskyldighet för globala inkomster).

Parterna är överens om att Fonden ska anses vara en person enligt skatteavtalet. Denna tolkning har stöd i såväl artikel 3 i skatteavtalet som i kommentaren till OECD:s modellavtal. Kammarrätten gör därför ingen annan bedömning i denna del. Frågan är därmed om Fonden ska anses ha hemvist i Sverige.

Fondens skattskyldighet

Frågan om Fondens skattskyldighet är av intresse eftersom den kan påverka bedömningen av om Fonden har hemvist i Sverige.

Före den 1 januari 2012 beskattades både svenska värdepappersfonder och specialfonder (investeringsfonder) och deras i Sverige skattskyldiga delägare. Detta ansågs innebära en nackdel för svenska fonder i jämförelse med många utländska fonder och deras delägare. Detta förhållande i kombination med det s.k. UCITS-direktivet från 2009 (Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG) som underlättar för svenska fonder att flytta ut från Sverige ansågs kunna leda till att den svenska skattebasen när det gällde beskattningen av investeringsfonder

skulle erodera (Fi 2010/688 s. 6.) Genom lagändringar som trädde i kraft den 1 januari 2012 är svenska värdepappersfonder och specialfonder inte längre skattskyldiga enligt IL för inkomster av tillgångar som ingår i fonden (6 kap. 5 § IL). I stället har beskattningen överförs till delägarna som schablonbeskattas i förhållande till värdet på de egna andelarna.

När det gällde frågan hur beskattningen av fonderna skulle slopas ansågs det inte vara en framkomlig väg att bara ta bort alla regler i IL som handlade om fondernas beskattning. Bakgrunden till det var följande. Enligt 2004 års lag om investeringsfonder var fonderna inte juridiska personer. För att kunna beskatta dem var det nödvändigt att införa bestämmelsen i 2 kap. 3 § IL om att de regler i IL som handlar om juridiska personer också skulle tillämpas på investeringsfonder. Härigenom blev fonderna skattesubjekt. Skulle 2 kap. 3 § andra stycket IL tas bort skulle värdepappersfonderna och specialfonderna varken vara juridiska personer eller skattesubjekt. Den situationen skulle då uppkomma att alla inkomster som före 2012 års lagändringar hanterades inom ramen för fondernas beskattning skulle behöva fördelas på delägarna. ”En sålunda utformad beskattning skulle antagligen kräva synnerligen omfattande administration inte bara från fondernas sida utan också från både delägare och Skatteverket. Själva idén med investeringsfonder, det kollektiva ägandet, skulle riskera att gå förlorad” (prop. 2011/12:1 s. 401).

Bestämmelserna i IL om juridiska personer är därmed tillämpliga på värdepappersfonder och specialfonder. Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer (6 kap. 3 § IL). Enligt 6 kap. 1 § andra stycket IL finns bestämmelser om obegränsat skattskyldiga i 3-6 §§. Av lagstiftningens systematik följer därför att Fonden är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 4 § IL).

Fondbolaget har anfört att Fonden kan vara skattskyldig för inkomst av förpliktelser, en bedömning som Skatteverket invänt mot. Skatteverket har bl.a. anfört att om Fondbolagets tolkning är korrekt var svenska investeringsfonder (numera värdepappersfonder och specialfonder) inte skattskyldiga för inkomster av förpliktelser före 2012. Skatteverket har hänvisat till prop. 2011/12:1 s. 410, där regeringen uttalat att det inte finns någon reell risk att det skulle kunna uppstå några skattepliktiga inkomster hos en investeringsfond.

Skatteverkets motargument har visst stöd i förarbetena. Fonderna bör dock ha varit obegränsat skattskyldiga även före lagändringen. Eftersom svenska värdepappersfonder är obegränsat skattskyldiga, innebär den nuvarande utformningen av lagen att de i princip är skattskyldiga för alla sina inkomster (jfr 6 kap. 4 § IL) förutom inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Utifrån lagtextens nuvarande utformning bör fonderna därför i och för sig kunna vara skattskyldiga för inkomster av förpliktelser som ingår i fonden, om begreppet tillgångar inte omfattar förpliktelser.

Fondbolaget har i denna del hänvisat till förarbetena gällande reglerna om beskattning av finansiella instrument på investeringssparkonto (prop. 2012/13:24) där regeringen gör skillnad mellan tillgång och förpliktelse. Även om det är olyckligt om samma begrepp kan ges olika innebörd i olika delar av IL framstår Fondbolagets bedömning inte som en rimlig tolkning av IL. Denna slutsats har stöd i lagrådets yttrande (a. prop. s. 18 f), där lagrådet ställde sig tveksamt till behovet av en lagändring och bl.a. anförde att det inte skulle framstå som alldeles överraskande om man vid en domstolsprövning skulle tolka uttrycket tillgångar i 42 kap. 42 § IL på så sätt att med uttrycket avses investeringstillgångar och kontofrämmande

tillgångar oavsett tillgångarnas karaktär av ”riktiga” tillgångar eller förpliktelser.

För kammarrättens slutsats talar även den omständigheten att deklARATIONSSKYLDIGHETEN för fondbolag, förvaltningsbolag och förvaringsinstitut avseende investeringsfonder slopades i samband med att fonderna inte längre skulle vara skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonderna (jfr prop. 2011/12:1 s. 409 f.).

Kammarrätten kan mot denna bakgrund inte finna annat än att värdepappersfonder och specialfonder, som är kontraktsrättsliga fonder, inte är skattskyldiga för någon inkomst i Sverige. Den omständigheten att fonder kan ha andra former, t.ex. vara bildade på associationsrättsliga grunder, och då vara skattskyldiga för inkomst innebär inte att värdepappersfonder och specialfonder är skattskyldiga för några inkomster i Sverige. Det ska emellertid anmärkas att denna bedömning inte påverkar bedömningen att Fonden är obegränsat skattskyldig i Sverige. Kammarrätten konstaterar vidare att svenska värdepappersfonder och specialfonder fortfarande är svenska skattesubjekt genom bestämmelsen i 2 kap. 3 § andra stycket IL.

Tolkningsfrågan

Frågan om hemvist är avhängig tolkningen av rekvisitet skattskyldig i artikel 4.1 i skatteavtalet. Frågan är om det för hemvist räcker att Fonden är obegränsat skattskyldig i Sverige, trots att den i praktiken inte kan bli skattskyldig för någon inkomst här. Det bör anmärkas att frågan måste begränsas till att gälla förutsättningarna i det enskilda fallet, dvs. de som angavs i ansökan. Frågan avser därmed om Fonden ska anses ha haft hemvist i Sverige under 2013 enligt skatteavtalet med Spanien.

Tolkningsmetod

I rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 har Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, uttalat följande angående tolkning av skatteavtal.

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal ska inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten ska ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31-33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten (SÖ 1975:1). Vad nu sagts gäller visserligen i första hand i förhållandet mellan de avtalsslutande staterna men samma principer bör - såsom belyses av bl.a. rättsfallet RÅ 1987 ref. 162 - normalt kunna ligga till grund också för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten. Detta innebär att tolkningen i enlighet med artikel 31 i första hand ska grundas på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med vad som är den gängse meningen av avtalets uttryck, varvid dock uttrycken ska ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte (punkt 1 i artikel 31). I "sammanhanget" ingår förutom avtalstexten i dess helhet vissa överenskommelser och dokument som i samband med avtalsslutet ingåtts resp. upprättats mellan parterna (punkt 2). Utöver "sammanhanget" ska beaktas efterföljande överenskommelser och praxis som klargör parternas gemensamma uppfattning om avtalets tolkning samt relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna (punkt 3). Ett uttryck ska tilläggas en speciell mening, om det fastställts att detta var parternas avsikt (punkt 4). Enligt artikel 32 kan vissa s.k. supplementära tolkningsmedel, bl.a. avtalets förarbeten och omständigheterna vid dess ingående, anlitas för att få bekräftelse på den tolkning som gjorts enligt artikel 31 eller för att fastställa avtalets mening när en tolkning enligt artikel 31 antingen inte ger något klart besked eller leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt. Utöver dessa allmänna riktlinjer bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat (se beträffande betydelsen av modellavtalet med kommentar bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68).

Utgångspunkten för kammarrättens prövning är därmed avtalstexten.

Tolkning av begreppet hemvist

Utgångspunkter

Skatteavtalets definition av begreppet hemvist ger ingen direkt ledning för tolkningen.

I artikel 3.2 i skatteavtalet anges att då en avtalsslutande stat tillämpar detta avtal anses, såvida icke sammanhanget föranleder annat, varje däri förekommande uttryck, vars innebörd icke angivits särskilt, ha den betydelse, som uttrycket har enligt den statens lagstiftning rörande sådana skatter, som omfattas av avtalet.

Inte heller svensk lagtext ger något svar på tolkningsfrågan. Det framgår inte heller vilken avsikt, om någon, Sverige och Spanien haft i denna del.

Värdepappersfonder och specialfonder är inte direkt jämförbara med t.ex. ideella föreningar, som kan bli skattebefriade först om de uppfyller vissa villkor i skattelag, detta p.g.a. att fonderna enligt nuvarande rättsläge inte behöver uppfylla några ytterligare villkor för att erhålla skattefriheten.

Skatteavtalet är utformat enligt OECD:s modellavtal och både Sverige och Spanien är medlemmar i OECD. Kommentarererna till modellavtalet bör därför kunna tillmätas särskild betydelse (jfr rättsfallet RÅ 1996 ref. 84). Parterna har diskuterat vilken vikt som ska läggas vid – särskilt senare tillkomna – kommentarer till modellavtalet. Wienkonventionen utesluter dock inte kommentarer som tolkningsmedel. Vilken betydelse de har i praktiken beror vidare på de övriga tolkningsmedel som finns att tillgå.

Av punkterna 8.6 och 8.7 i kommentaren till artikel 4 framgår att olika stater har olika synsätt. Enligt OECD anser många stater att personer kan ha hemvist även om de inte erlägger skatt, medan vissa stater motsätter sig en sådan tillämpning. Det anges en del exempel, bl.a. pensionsfonder, där en person visserligen omfattas av skattskyldighet men kan undantas från att betala skatt om vissa villkor i skattelag är uppfyllda. Enligt kommentaren anser de flesta stater (p. 8.6), men inte alla (p. 8.7), att sådana personer har hemvist.

Av kommentaren framgår således att de flesta stater anser att personer som får skattefrihet endast om de uppfyller vissa villkor i skattelag har hemvist. Det framgår emellertid inte om dessa stater dessutom ställer krav på en i vart fall teoretisk möjlighet till beskattning. Kommentaren framstår som en beskrivning av olika synsätt, inte som en rekommendation.

Rättsfallet RÅ 1996 ref. 84

Både parterna och förvaltningsrätten har ingående och utförligt tolkat rättsfallet RÅ 1996 ref. 84. För en utförligare redogörelse för rättsfallet hänvisas till förvaltningsrättens dom. Se även det tidigare avsnittet om tolkningsmetod.

Rättsfallet tar upp en fråga som liknar den i detta mål.

Hemvistbestämmelsen som tolkades var även den utformad i enlighet med modellavtalet och de överväganden som HFD gör är aktuella även i detta mål.

I domen angav HFD bl.a. följande.

Av handlingarna i målet framgår att fondbolagen på grund av omständigheter som avses i artikel 4 punkt 1 första meningen har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör (société anonyme) normalt medför oinskränkt skattskyldighet till luxemburgsk bolagsskatt. Den utredning som förebragts beträffande tillämpningen av 1988 års lagstiftning om kollektiva placeringar ger emellertid - såsom Skatterättsnämnden funnit - stöd för bedömningen att ett fondbolag på grund av denna speciallagstiftning är befriat från bolagsskatt och annan luxemburgsk skatt som omfattas av avtalet så länge bolaget inte förvaltar mer än en värdepappersfond.

Den avgörande frågan är om fondbolagen trots denna skattefrihet ska anses ha hemvist i Luxemburg enligt artikel 4 punkt 1. Med hänsyn till föreliggande omständigheter finns det anledning att i målet pröva två olika tolkningsalternativ. Det ena alternativet innebär att det för hemvist är tillräckligt att fondbolagen i enlighet med det föregående har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt (tolkningsalternativ 1). Enligt det andra alternativet - som Skatterättsnämnden stannat för - fordras också att de faktiskt är underkastade sådan beskattning och

således inte på grund av speciallagstiftning är befriade från bolagsskatt (tolkningsalternativ 2).

Lydelsen av skattskyldighetsrekvisitet i artikel 4 punkt 1 pekar närmast på ett krav på faktisk skattskyldighet enligt tolkningsalternativ 2 men ger utrymme också för en tolkning enligt alternativ 1. Vad som i det föregående sagts om dubbelbeskattningsavtalets syfte och ändamål, avtalets innehåll i övrigt, ståndpunktstagandena i den skatterättsliga litteraturen och konsekvenserna från tillämpningssynpunkt ger till övervägande del stöd för tolkningsalternativ 1. De skäl som kan anföras till förmån för detta tolkningsalternativ får sammantagna anses ha tillräcklig styrka för att ge det alternativet företräde framför tolkningsalternativ 2.

HFD ansåg därmed att det inte fanns något krav på faktiskt beskattning. Till skillnad från värdepappersfonder, som inte behöver uppfylla ytterligare villkor, var det dock fråga om skattesubjekt som var skattskyldiga men befriades från skatt endast för att de uppfyllde vissa villkor. Parterna har diskuterat betydelsen av denna skillnad. Kammarrätten anser inte att man kan bortse från skillnaden. HFD:s dom kan också tolkas så att i frågan om ”liable to tax” är ett anknytningsrekvisit eller ett skattebetalningsrekvisit har HFD stannat för det förstnämnda.

HFD:s avgörande innehåller även ett antal övriga uttalanden och överväganden som kan tolkas på olika sätt. Vad gäller tolkningsfrågan i detta mål ger avgörandet dock inget tydligt svar. Det utesluter varken Skatteverkets eller Fondbolagets tolkning. Det kan även noteras att HFD lyfte fram svagheter med båda tolkningsalternativen. Det framstår mot den bakgrunden som att tolkningsfrågan i detta mål inte heller har någon lösning som är utan svagheter. En sammanvägd bedömning av flertalet omständigheter måste göras.

Med hänsyn till att HFD fann att det inte krävdes faktisk beskattning gör kammarrätten bedömningen att Sverige, i vart fall då, var en sådan stat som avses i punkt 8.6 i kommentaren till artikel 4 i modellavtalet.

Kammarrätten anser mot denna bakgrund att de hittills redovisade rättskällorna inte ger något tydligt svar. Parterna har visserligen åberopat doktrin i form av bl.a. artiklar och ett rättsutlåtande till stöd för sin respektive uppfattning. Med hänsyn till kammarrättens bedömning och till de skilda uppfattningar som redovisats även i den doktrin parterna åberopat bör dock ytterligare tolkningsmedel användas. Om inte annat kan detta bidra till tolkningen av de redan redovisade rättskällorna.

Svenska förarbeten

Förarbetena till det nu aktuella skatteavtalet ger ingen ledning i tolkningsfrågan.

Skatteverket har bl.a. hänvisat till förarbetena till skatteavtalet med Polen. Där uttalar regeringen att den skattskyldighet som avses i avtalet inte är någon formell eller symbolisk skattskyldighet, utan att skattskyldigheten i princip ska innebära en skyldighet att erlagga skatt enligt de inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer som är obegränsat skattskyldiga i staten i fråga (prop. 2004/05:121 s. 42).

Formuleringen förefaller vara en följd av RÅ 1996 ref. 84, där HFD lyfte fram att tolkningsalternativ 2 aktualiserade frågan om skattskyldighetsrekvisitet skulle anses uppfyllt så snart oinskränkt skattskyldighet faktiskt förelåg eller om en viss höjd av skatteuttaget skulle krävas. I det förra fallet skulle avtalets tillämplighet, enligt HFD, kunna bli beroende av ett helt obetydligt – kanske närmast formellt – skatteuttag. Det kan noteras att HFD diskuterat ett formellt *skatteuttag*, och regeringen en formell eller symbolisk *skattskyldighet*.

Frågan är om regeringen avsett att uttrycka att Sverige numera anser att HFD:s tolkningsalternativ 2 är det riktiga och att Sverige är en sådan stat som avses i punkt 8.7 i kommentaren till modellavtalet. Även skatteavtalet med Polen är i denna del utformat i enlighet med modellavtalet. Enbart

uttalanden i förarbetena bör dock inte medföra att HFD:s ställningstagande i RÅ 1996 ref. 84 förlorat sin aktualitet; särskilt inte avseende skatteavtal som ingåtts tidigare.

Tolkningen av förarbetsuttalandet är inte heller helt oproblematiske, även om mycket talar för att avsikten varit att det måste finnas en åtminstone teoretisk möjlighet till faktisk beskattning. Det kan också ses som att Sverige rent faktiskt måste ha utnyttjat sin beskattningsrätt mer än formellt eller symboliskt. För värdepappersfonder fyller den obegränsade skattskyldigheten den funktion som lagstiftaren avsåg, nämligen att de inkomster som behandlas inom ramen för fondens beskattning inte behöver fördelas på delägarna (jfr prop. 2011/12:1 s. 401). Även om skattskyldigheten således kan sägas vara endast formell i en bemärkelse är den samtidigt av stor praktisk – särskilt skattemässig – betydelse.

I förarbetena till den lagändring som innebar att värdepappersfonder inte längre skulle vara skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden uttalade regeringen följande (prop. 2011/12:1 s. 419).

Den omständigheten att investeringsfonder nu föreslås inte längre vara skattskyldiga för intäkter i fonden innebär att fonderna riskerar att inte längre ses som sådana subjekt som har rätt till förmåner enligt skatteavtalen. Detta skulle innebära att de inte längre kommer att kunna åtnjuta de begränsningar av den utländska källskatten som följer av skatteavtal. Det skulle också innebära att förutsättningarna för att investeringsfonder ska kunna begära avräkning under skatteavtalen bortfaller. Eftersom investeringsfonder inte betalar någon skatt i Sverige för de utländska inkomsterna föreligger inte heller någon möjlighet för fonderna att begära avräkning av den utländska skatten enligt avräkningslagen.

Regeringen har därmed varit medveten om att lagändringen skulle kunna medföra att värdepappersfonder och specialfonder inte längre skulle anses omfattas av skatteavtal. Regeringen tar dock inte ställning i frågan.

Parterna har även diskuterat om regeringen vid utformningen av reglerna för beräkning av schablonintäkt beaktat följderna av att fonderna inte skulle omfattas av skatteavtal, och därmed få erlägga högre skatt i andra länder. Detta skulle kunna ha betydelse för neutraliteten mellan direkt ägande och indirekt ägande genom en värdepappersfond eller specialfond. Av propositionen framgår endast att den bortfallna möjligheten till avräkning beaktats (prop. 2011/12:1 s. 419).

Skatteverket har hänvisat till den promemoria som låg till grund för lagstiftningen. I den anges följande (Fi 2010/688 s. 38).

Den omständigheten att investeringsfonder nu föreslås inte längre vara skattskyldiga för intäkter i fonden innebär att fonderna inte längre kommer att anses som sådana subjekt som har rätt till förmåner enligt skatteavtalen. Detta innebär att de i regel inte längre kommer att kunna åtnjuta de begränsningar av den utländska källskatten som följer av skatteavtal. Det innebär också att förutsättningarna för att en investeringsfond ska kunna begära avräkning under skatteavtalen bortfaller.

Den slutsats som dras om fondernas hemvist i promemorian torde endast återspegla utredarens bedömning. Regeringen har inte uttryckt sig lika tydligt. Av Skatteverkets yttrande framgår även att vissa länder uppenbarligen ger skatteavtalsförmåner till svenska fonder även om Skatteverket inte utfärdar hemvistintyg. Utgångspunkten för beräkningen av schablonintäkten har dessutom varit att förslaget skulle vara offentligfinansiellt neutralt, inte att det skulle uppnå neutralitet mellan direkt och indirekt ägande (jfr Fi 2010/688 s. 41 och 44 f).

Med tanke på de skilda uppfattningar som finns på området ger förarbetena inte tillräckligt stöd för annat än att regeringen varit medveten om problematiken. Även om regeringen i förarbetena hade tagit tydlig ställning, utan att denna hade återspeglats i lagtext eller avtal, skulle rättskällevärdet av ett sådant uttalande dessutom kunna diskuteras.

Modellavtalets kommentarer gällande CIV

Modellavtalet innehåller numera kommentarer som särskilt tar upp frågan om en CIV (Collective Investment Vehicle), som innefattar svenska värdepappersfonder, ska anses ha hemvist i avtalsslutande stater. Dessa finns i punkterna 6.11 och 6.12 i kommentaren till artikel 1.

Av punkt 6.11 framgår att frågan om en CIV har hemvist i en avtalsslutande stat inte beror på dess legala form (så länge den är att anse som en person) utan på dess skattemässiga behandling i den stat där den är etablerad. En skattemässigt transparent CIV anses inte ha hemvist. Svenska värdepappersfonder är emellertid inte skattemässigt transparenta.

I punkt 6.12 ges exempel på när en CIV anses ha hemvist. Ett exempel som nämns är att en CIV i princip är skattskyldig men att dess inkomst kan vara undantagen från beskattning, exempelvis om CIV:n uppfyller särskilda villkor avseende ändamål, aktiviteter eller verksamhet, vilket kan inkludera krav på viss utdelning, inkomstkällor eller verksamhetsområde.

Det anges vidare att “[e]ven in the case where the income of the CIV is taxed at a zero rate, or is exempt from tax, the requirements to be treated as a resident may be met if the requirements to qualify for such lower rate or exemption are sufficiently stringent”. Detta indikerar att det för hemvist krävs tillräckligt tydliga villkor för att få undantag från beskattningen. Vad som närmare avses med ”sufficiently stringent” framgår dock inte.

I den rapport som låg till grund för dessa punkter i kommentaren (The Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective Investment Vehicles, OECD Committee on Fiscal Affairs 23 April 2010) uttalas följande (p. 29).

A CIV that is transparent for tax purposes in the State in which it is established will not be treated as a resident because it is not liable to tax

in that State, nor will a CIV that is totally and unconditionally exempt from income taxation (e.g. without regard to the type of income it receives or its distribution policy). However, a CIV that is treated as opaque in the Contracting State in which it is established will be treated as a resident of that Contracting State even if the specific items of income it receives are exempt from taxation, or if it receives a deduction for dividends paid to investors, or it is subject to a lower rate of tax on its income.

Det som anges i uttalandet skulle kunna tolkas som att en CIV som är totalt och ovillkorligen undantagen från beskattning inte har hemvist. Vad som menas med detta är dock inte heller helt klart och måste läsas tillsammans med uttalandet att en CIV som behandlas som icke transparent har hemvist. För det fallet nämns inte uttryckligen något krav på tydliga villkor.

För svenskt vidkommande kan det diskuteras om en värdepappersfond är totalt och ovillkorligen undantagen från beskattning, och om det i sammanhanget är av betydelse att den principiella obegränsade skattskyldigheten högst sannolikt inte ens medför en teoretisk möjlighet till beskattning. Någon säker slutsats är svår att dra.

I den doktrin som åberopats i målet diskuteras kravet på tillräckligt tydliga villkor och om den svenska regleringen uppfyller ett sådant krav. Mot bakgrund av tolkningsmetoden och de tolkningssvårigheter som beskrivits finner kammarrätten inte skäl att gå vidare i en sådan analys. Det framgår inte om regeringen underrättat Spanien eller andra avtalsparter med likartade skatteavtal om lagändringen. Kammarrätten finner inte skäl att utreda den frågan närmare.

Sammanvägd bedömning

Som framgår av underinstansernas avgöranden, parternas argumentation och kammarrättens domskäl som återgivits i det föregående är det möjligt att göra olika bedömningar i tolkningsfrågan. En bidragande orsak till detta synes vara att åsikterna om kraven för hemvist går isär inte bara i Sverige utan även internationellt. Flera av de rättskällor som har störst

tolkningsvärde ger även de utrymme för olika tolkningar. Den svenska lagstiftaren synes, trots en medvetenhet om problematiken, inte ha tagit tydlig ställning i frågan.

Lagstiftningens systematik leder till att svenska värdepappersfonder och specialfonder är obegränsat skattskyldiga, men att de inte är skattskyldiga för viss inkomst. Samtidigt är skattskyldighet för annan inkomst inte heller aktuell. Det rör sig således om skattesubjekt som avsiktligt är obegränsat skattskyldiga, men som i praktiken aldrig torde bli skattskyldiga för någon inkomst. Skälen för denna konstruktion har beskrivits i det föregående.

Ett av syftena med skatteavtal är att åstadkomma en fördelning av beskattningsunderlaget mellan staterna. Avseende svenska värdepappersfonder och specialfonder kan Sverige sägas ha använt sin beskattningsrätt utifrån fördelningen av beskattningsunderlaget. Att Sverige valt att i nuläget undanta vissa inkomster från beskattning förändrar inte den bedömningen.

Den omständigheten att det i praktiken inte kan finnas några beskattningsbara inkomster och att det därmed heller aldrig kan bli fråga om dubbelbeskattning talar dock med viss styrka emot att Fondens skattemässiga behandling i Sverige är tillräcklig för hemvist här. Fonden är inte en juridisk person och äger inte tillgångarna i Fonden. Eftersom den inte ska deklarerera eller skatta för något i Sverige kan det argumenteras för att det närmast rör sig om en skattemässig icke-behandling.

Bedömningen av tolkningsfrågan bör inte vara beroende av lagstiftarens avsikt, utan vara avhängig det sätt som lagstiftaren rent faktiskt lagstiftat på. Lagstiftarens syfte med 2012 års lagändringar kan visserligen vägas in vid tolkningen, men bestämmelsernas faktiska utformning, funktion och följder, såväl skattemässiga som övriga, måste vara det avgörande. Vid den bedömningen kan det vara lämpligt att se både till detaljerna och till

helhetsbilden, inbegripet det skattesystem i vilket fonderna är delar och vilka förhållanden de har till andra skattesubjekt.

Enligt kammarrättens mening ger rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 stöd för att det avgörande för hemvist inte är den faktiska beskattningen utan den skattemässiga anknytningen. Som kammarrätten konstaterat är Fondens skattskyldighet av direkt avgörande betydelse för att fylla den funktion som lagstiftaren avsett, nämligen att de inkomster som behandlas inom ramen för Fondens beskattning inte behöver fördelas på andelsägarna, och där Fonden är ett separat skattesubjekt mellan tillgångarna i Fonden och andelsägarna. Med ett bredare perspektiv är det därmed tydligt att Fonden är underkastad en skattemässig behandling i Sverige och att denna har stor betydelse för andelsägarna. Eftersom Fonden varken är en juridisk person eller själv äger tillgångarna i Fonden bör det vara naturligt att beakta de skattemässiga effekterna för andelsägarna. Den skattemässiga behandlingen av värdepappersfonder förefaller med det synsättet vara en central kugge i den svenska skattelagstiftningen på området. Utifrån lagstiftningen har Fonden således en betydelsefull skattemässig anknytning till Sverige. Trots att den i praktiken inte kan ha någon beskattningsbar inkomst i Sverige bör den därför likväl anses ha hemvist i här.


Rätten till hemvistintyg


Följden av att Fonden ska anses ha hemvist i Sverige är att Skatteverket inte borde ha avslagit ansökan om hemvistintyg. Överklagandet ska därmed bifallas och Fondbolaget ha rätt till ett hemvistintyg avseende Fonden. Det får ankomma på Skatteverket att utfärda hemvistintyget.

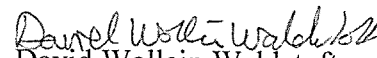
Eftersom det saknas bestämmelser om beslut om hemvistintyg kan kammarrättens dom inte anses gälla omedelbart.

Beslutet att meddela prövningstillstånd får enligt 33 § tredje stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) inte överklagas.

HUR MAN ÖVERKLAGAR I ÖVRIGT, se bilaga B (formulär 1).


Annika Sandström
kammarrättslagman
ordförande
(skiljaktig mening)


Petra Ebbing
kammarrättsråd


David Wollein Waldetoft
tf. kammarrättsassessor
referent

Annika Sandströms skiljaktiga mening

Jag delar majoritetens slutsatser under rubriken *Sammanvägd bedömning* t.o.m. det stycke som slutar med ”förändrar inte den bedömningen”.

Enligt min mening talar emellertid den omständigheten att det i praktiken inte kan finnas några beskattningsbara inkomster, och att det därmed heller aldrig kan bli fråga om dubbelbeskattning, med styrka emot att Fondens skattemässiga behandling i Sverige är tillräcklig för hemvist här. Fonden är inte en juridisk person och äger inte tillgångarna i Fonden. Eftersom den inte ska deklarerera eller skatta för något i Sverige rör det sig närmast om en skattemässig icke-behandling.

Jag anser vidare att man inte kan dra de slutsatser av rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 som majoriteten gör. I det fallet gällde frågan ett luxemburgskt företag som i grunden var skattskyldigt men som blev skattebefriat endast därför att det uppfyllde vissa villkor i speciallagstiftning (att inte förvalta mer än en värdepappersfond). Det är alltså inte samma situation som i det nu aktuella målet där Fonden inte kan bli skattskyldig för några inkomster över huvud taget – Fondens skattebefrielse är ovillkorlig. Rättsfallet ger därmed inte någon ledning i frågan om Fonden ska anses ha hemvist eller inte.

Eftersom det enligt min mening inte finns någon principiell skattskyldighet för Fonden, ens i teorin, kan Fonden heller inte vara en sådan ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” som avses i artikel 4 punkt 1 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. Något hemvistintyg kan därför, som förvaltningsrätten funnit, inte utfärdas. Överklagandet ska alltså enligt min mening avslås.



KLAGANDE

Swedbank Robur Europafond, 504400-8331
c/o Swedbank Robur Fonder AB
105 34 Stockholm

Ombud: Maria Westergren
Swedbank AB
105 34 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
Skattekontoret Östersund
831 87 Östersund

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skattekontoret Östersunds beslut 2013-12-16,
diariennr 470 721058-13/5323, 5044008331

SAKEN

Beräkning av skatter och avgifter m.m. enligt skatteförfarandelagen; hemvist-
intyg

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Dok.Id 75575

Postadress
Box 314
871 27 Härnösand

Besöksadress
Backgränd 9

Telefon
0611-46 06 00

E-post:
forvaltningsratteniharnosand@dom.se

Telefax
0611-51 18 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:00

Innehållsförteckning

1. BAKGRUND OCH YRKANDE	3
1.1. Skatteverkets beslut	3
1.2. Fondens överklagande	7
1.3. Skatteverkets yttrande nr 1	16
1.4. Fondens yttrande nr 1	22
<i>1.4.1. Begreppet "liable to tax" och dess förhållande till skattskyldighet</i>	22
<i>1.4.2. Fondmarknadens olika fondtyper</i>	26
<i>1.4.3. Särskilt om skattskyldighet för värdepappersfonder och specialfonder</i>	31
1.5. Skatteverkets yttrande nr 2	33
<i>1.5.1. Begreppet "liable to tax" och dess förhållande till skattskyldighet</i>	35
<i>1.5.2. Fondmarknadens olika fondtyper</i>	37
<i>1.5.3. Särskilt om skattskyldighet för värdepappersfonder och specialfonder</i>	38
1.6. Fondens yttrande nr 2	39
1.7. Skatteverkets yttrande nr 3	41
2. SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET	43
2.1. Bestämmelser och dubbelbeskattningsavtalet	43
2.2. RÅ 1996 ref. 84	48
2.3. Förarbeten	52
2.4. Sammanfattning av förvaltningsrättens bedömning	53

BAKGRUND OCH YRKANDE

Swedbank Robur Europafond (Fonden) har begärt att Skatteverket ska utfärda ett hemvistintyg för den i förhållande till skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. Skatteverket har den 16 december 2013 beslutat att avslå Fondens begäran om hemvistintyg och istället utfärdat ett intyg som förklarar Fondens skattesituation i Sverige.

Skatteverkets beslut

Svenska investeringsfonder är inga juridiska personer civilrättsligt men i IL (inkomstskattelag 1999:1229) ska bestämmelserna om juridiska personer tillämpas på investeringsfonder (2 kap. 3 § andra stycket IL). Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga (6 kap. 3 och 7 § IL). Således är svenska investeringsfonder obegränsat skattskyldiga men fr.o.m. den 1 januari 2012 är de inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden (6 kap. 5 § IL).

Skatteavtalet med Spanien tillämpas på personer som har hemvist i en eller båda avtalsslutande staterna (artikel 1). Med ”person” avses en fysisk person, bolag eller annan sammanslutning, och med ”bolag” avses juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas som juridisk person (artikel 3 punkt 1 d och e i skatteavtalet). Var en person har hemvist regleras i artikel 4 i skatteavtal. I artikel 4 punkt 1 anges att med uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” avses en person som enligt lagstiftningen i den staten är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Har en person hemvist i båda staterna enligt artikel 4 punkt 1 avgörs hemvistet enligt bestämmelserna i artikel 4 punkt 2 eller 3.

Ett hemvistintyg utfärdas av en avtalsslutande stat och intyget innebär att den person som det utfärdats för anses ha hemvist i enlighet till artikel 4 punkt 1, d.v.s. personen är skattskyldig på grund av hemvist, bosättning,

plats för företagsledning eller liknande omständighet i enlighet med lagstiftningen i det land som utfärdar nämnda intyg. En person som har hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal har normalt rätt till lägre källskatter i det andra landet på bl.a. utdelning och ränta än vad som följer av det andra landets interna rätt.

Uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” definieras i artikel 4 i OECD:s modellavtal. Med uttrycket avses en person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. I punkt 8.6 i kommentaren till artikel 4 i modellavtalet utvecklas närmare vad som avses med att någon är skattskyldig. Där anges att många stater anser en person skattskyldig även om denne inte kommer att betala någon skatt. Exempelvis pensionsfonder, välgörenhetsorganisationer och andra organisationer kan vara undantagna från skatt men bara om de uppfyller alla krav för undantag som uppställs i lagstiftningen. Om de inte uppfyller alla krav blir de skyldiga att betala skatt. De flesta stater anser sådana enheter vara personer med hemvist vid tillämpning av skatteavtal.

Investeringsfonder (Collective Investment Vehicles, CIV) behandlas särskilt i kommentaren till artikel 1 i modellavtalet. Frågan om en CIV är en person med hemvist i en avtalsslutande stat beror inte på dess legala form (så länge den är att anse som en person) utan på dess skattemässiga behandling i den stat där den är etablerad (punkt 6.11 av kommentaren till artikel 1). Det konstateras att tanken är att beskattning bara ska ske på en nivå, antingen av CIV själv eller av investerarna. Detta löses på olika sätt i olika stater. I vissa stater är det ”delägarna” till CIV som är skattskyldiga för CIV:s inkomst istället för att CIV själv är skattskyldig för dessa inkomster. En sådan skattemässigt transparent CIV skulle inte bli behandlad som en person med hemvist i den avtalsslutande stat i vilken den är etablerad eftersom den inte är skattskyldig där.

I punkt 6.12 av kommentaren till artikel 1 i modellavtalet tas situationen upp att en CIV i princip är skattskyldig men inkomsten kan vara undantagen från beskattning, exempelvis när CIV uppfyller vissa villkor avseende ändamål, aktiviteter eller verksamhet, vilket kan inkludera krav på viss utdelning, inkomstkällor eller verksamhetsområde. Andra vanliga sätt är att CIV är skattskyldig men att skattebasen är reducerad. Att medge avdrag för utdelningar innebär vanligtvis att ingen skatt kommer att betalas. Vissa stater beskattar CIV men med en lägre skattesats. I de stater som delar den uppfattning som anges i punkt 8.6 i kommentaren till artikel 4 - att en person kan vara skattskyldig även om ingen skatt tas ut - kommer CIV att ses som en person med hemvist i den stat där den är etablerad i samtliga de fall som angetts ovan. Även i fall när någon faktisk skatt inte tas ut på CIV:s inkomst eller inkomsten är undantagen från beskattning kan CIV anses uppfylla kraven för att ses som en person med hemvist, om de krav som ställs för att uppfylla villkoren för ett sådant lägre skatteuttag eller undantag från beskattning är tillräckligt tydliga.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett luxemburgskt bolag, som på grund av speciallagstiftning var befriat från bolagsskatt, hade hemvist i Luxemburg enligt skatteavtalet (RÅ 1996 ref. 84). Det var fråga om ett fondbolag som normalt var obegränsat skattskyldigt till luxemburgsk bolagsskatt men skattebefriat om det inte förvaltade mer än en värdepappersfond.

Förarbetena till de svenska skatteavtalen innehåller ofta en förklaring till vad som avses med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat". Följande exempel är hämtat ur propositionen till skatteavtalet mellan Sverige och Polen (prop. 2004/05:121 s. 42). "Avtalet är enligt dessa bestämmelser endast tillämpligt i fråga om personer som enligt den interna rätten i en avtalsslutande stat är skattskyldig där på grund av domicil, bostättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket innefattar endast person som är obegränsat skattskyldig, d.v.s. en

person som är skattskyldig för hela sin världsvida inkomst i denna stat och inte en person som är skattskyldig endast för inkomst som har sin källa i staten i fråga. Den skattskyldighet som avses i avtalet är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Skattskyldigheten ska i princip innebära en skyldighet att erlagga skatt enligt de inkomstskattetabletter som normalt tillämpas för personer som är obegränsat skattskyldiga i staten i fråga.”

Skatteverket anser att en svensk investeringsfond uppfyller villkoren för att vara en person i skatteavtalens mening. Skatteverket anser däremot inte att en svensk investeringsfond kan vara en person med hemvist i Sverige. Från och med den 1 januari 2012, med tillämpning första gången vid 2013 års taxering, kan en investeringsfond inte under några omständigheter vara skattskyldig för några inkomster i Sverige. De exempel som ges i kommentaren till artikel 1 och artikel 4 i modellavtalet är sådana fall där vissa villkor ska vara uppfyllda för att komma i åtnjutande av lägre skatt eller ingen beskattning alls. Den situation som de svenska investeringsfonderna befinner sig i - att inte vara skattskyldiga överhuvudtaget för någon inkomst - omnämns inte som exempel på fall när en person kan ha hemvist i en avtalsslutande stat.

Skatteverket anser inte att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1996 ref. 84 gett uttryck för ett synsätt som innebär att sådana personer som överhuvudtaget aldrig kan vara skattskyldiga för några inkomster kan ha hemvist enligt skatteavtal. Vidare anser Skatteverket att det som lagstiftaren anfört exempelvis i propositionen till skatteavtalet med Polen, också pekar på att avsikten från svensk sida är att en person som befinner sig i en sådan skattesituation som investeringsfonderna inte ska anses vara en person med hemvist i en avtalsslutande stat.

Den omständigheten att bestämmelserna om juridiska personer tillämpas på investeringsfonder och att de därmed tillhör kategorin obegränsat skatt-

skyldiga personer medför ingen annan bedömning. Skatteverket anser utifrån det som angetts ovan att uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” innehåller ett krav på att personen ska kunna vara skattskyldig för vissa inkomster. En svensk investeringsfond kan inte längre bli skyldig att erlagga någon svensk inkomstskatt överhuvudtaget.

Då Skatteverket inte anser att en svensk investeringsfond kan vara en person med hemvist i Sverige kan inte Skatteverket utfärda ett hemvistintyg vari verket intygar att Fonden har hemvist i Sverige enligt artikel 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. Även om Spanien skulle kunna ge uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” en annan innebörd kan Skatteverket inte utfärda intyg som sträcker sig längre än vad verket anser att uttrycket avser.

Fondens överklagande

Fonden har överklagat Skatteverkets beslut och yrkar att förvaltningsrätten ska upphäva Skatteverkets beslut och bifalla Fondens begäran att hemvistintyg ska utfärdas. Till grund för yrkandet åberopar Fonden att den har hemvist i Sverige enligt artikel 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien.

Fonden har utvecklat sin talan enligt följande. Enligt 2 kap. 3 § IL ska bestämmelserna om juridiska personer tillämpas på värdepappersfonder och specialfonder. Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga enligt 6 kap. 3 § IL. Sedan den 1 januari 2012 är däremot svenska värdepappersfonder och specialfonder enligt 6 kap. 5 § IL inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. På grund av dessa förändringar anser Skatteverket att fonderna inte har hemvist i Sverige enligt artikel 4, eller motsvarande artikel i tillämpligt skatteavtal, och utfärdar därför inte längre hemvistintyg. Skatteverkets agerande får till följd att Fonden i vissa länder måste erlagga full källskatt på bl.a. utdelningar. Följande omstän-

digheter lämnas till stöd för att Skatteverkets tolkning om att det är förhindrat att utfärda hemvistintyg är oriktig.

Enligt artikel 1 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien tillämpas avtalet på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda staterna. Avtalet mellan Sverige och Spanien tar sin utgångspunkt i OECD:s modellavtal (som är skrivet på engelska). Det framgår av detta avtal att det ska tillämpas på "persons who are residents of one or both of the Contracting States". Det är ostridigt mellan Skatteverket och Fonden att Fonden utgör en "person" i skatteavtalets mening. Frågan är istället om Fonden har något skatterättsligt hemvist enligt avtalet.

Hur begreppet "resident[s] of one or both of the Contracting States" ska tolkas framgår av artikel 4 punkt 1 skatteavtalet mellan Spanien och Sverige. I nämnda artikel står följande att läsa: "For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the law of that State, is liable to taxation therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, but the term does not include any person who is liable to tax in that Contracting State in respect only of income from sources therein or capital situated in that State."

Huruvida lågbeskattade utländska juridiska personer ska omfattas av uttrycket "hemvist i en avtalsslutande stat" har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1996 ref. 84. Förutsättningarna i målet var följande. Ett svenskt bolag (bank) ägde aktierna i ett luxemburgskt fondbolag som, på grund av omständigheter som avses i artikel 4 punkt 1 första meningen, hade en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör (société anonyme) normalt medför oinskränkt skattskyldighet till luxemburgsk bolagsskatt. Genom speciallagstiftning var emellertid fonden befriad från bolagsskatt och annan luxemburgsk skatt som omfattas av avtalet så

länge bolaget inte förvaltade mer än en värdepappersfond. Frågan i målet var därför om fondbolagen trots denna skattefrihet skulle anses ha hemvist i Luxemburg enligt skatteavtalet. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det för hemvist är tillräckligt att fondbolagen har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i skälen bl.a. följande. Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal ska inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt. Dubbelbeskattningsavtalen [...] har också till uppgift att åstadkomma en skälig fördelning av beskattningsunderlaget mellan de båda avtalsslutande staterna. En stat kan av olika skäl välja att för tillfället avstå från att utnyttja det beskattningsutrymme som den erhållit genom avtalet. Det kan ifrågasättas om detta förhållande utan vidare bör komma den andra staten tillgodo genom en utvidgning av det beskattningsutrymme som den staten erhållit genom avtalet. Den förstnämnda staten kan också senare komma att utvidga sin beskattning och det kan mot den bakgrunden hävdas att avtalen bör skydda inte bara mot en aktuell utan också mot en ”potentiell” dubbelbeskattning (se bl.a. Vogel m.fl., *On Double Taxation Conventions*, 1990, s. 20 och 154). När det gäller beskattningen av de särskilda inkomstslagen gäller enligt avtalen normalt principen att den skattebefrielse som avtalet ger den enskilde i den ena staten inte är beroende av att inkomsten verkligen blir beskattad i den andra staten. Det ligger nära till hands att tillämpa motsvarande princip vid avgränsningen av det begrepp som utgör avtalens egentliga nyckel för fördelningen av beskattningsanspråken, nämligen hemvistbegreppet. För att en person ska anses ha hemvist i en avtalsslutande stat skulle med denna uppfattning inte krävas mer än att personen har en sådan anknytning till den aktuella staten som enligt den statens lagstiftning kan medföra oinskränkt skattskyldighet (en sådan uppfattning hävdas också av Vogel m.fl., a.a. s. 154). Det förhållandet att staten i sin interna lagstiftning avstår från att beskatta personen i fråga skulle med andra ord inte hindra att hemvistregelns skattskyldighetskrav anses uppfyllt.

Genom avgörandet får Sverige anses ha befast samma synsätt som Fonden, att det inte ställs ett krav på faktisk beskattning utan att det får anses tillräckligt att Fonden omfattas av obegränsad skattskyldighet för att omfattas av hemvistbegreppet i artikel 4 punkt 1 i aktuellt skatteavtal.

På sätt Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar i RÅ 1996 ref. 84 ska tolkningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien ta sin utgångspunkt i parternas gemensamma avtalsavsikter. Den främsta rättskällan är därför avtalet mellan Sverige och Spanien i detta fall. Högsta förvaltningsdomstolen menar dock att en sådan avtalstolkning, i enlighet med Wienkonventionens regler om traktattolkning, ska ta sin utgångspunkt från OECD:s kommentar till modellavtal. Även OECD anser att kommentarerna ska följas när medlemsstaterna ska tolka skatteavtal som bygger på modellavtalet.

I OECD:s kommentar till modellavtalet (från år 2000) artikel 4 punkt 8.3, anges att artikeln ska träffa de fall när en person enligt nationell rätt är obegränsat skattskyldig, d.v.s. när personen i fråga är skattskyldig för dess globala inkomster i landet. Att det ska vara fråga om obegränsad skattskyldighet enligt kriterierna i den nationella rätten framgår direkt av artikel 4 punkt 1 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. I artikeln anges följaktligen detta: ”under the law of that State, is liable to taxation therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature”. Så som anförts inledningsvis uppfyller Fonden sådan obegränsad skattskyldighet enligt nationell rätt (se 2 kap. 3 § andra stycket IL jämfört med 6 kap. 3 § IL).

Skatteverket synes mena i sitt avslagsbeslut att begreppet ”liable to tax” i dubbelbeskattningsavtalet innefattar ett krav på verklig beskattning i Sverige. Det menar Fonden är en felaktig tolkning som får den orimliga konsekvensen att Fonden anses sakna hemvist enligt skatteavtal i något land.

Fonden anser att den lexikaliskt mest tillfredsställande tolkningen av begreppet "liable to tax" "under the law of that state" endast kräver en obegränsad skattskyldighet enligt svensk lag, d.v.s. inte en skyldighet att faktiskt erlägga skatt. Begreppen "liable to tax" och "subject to tax" är vanligt använda inom den internationella skatterätten. Fondens uppfattning är att endast det sistnämnda, d.v.s. "subject to tax" innefattar ett krav på verklig beskattning. Stöd för Fondens lexikaliska tolkning av begreppet "liable to tax" kan hämtas i OECD:s kommentar till modellavtalets artikel 4 punkt 8.6: "In many countries, a person is considered liable to comprehensive taxation even if the Contracting State does not in fact impose tax. For example, pension funds, charities and other organisations may be exempted from tax, but they are exempt only if they meet all of the requirements for exemption specified in the tax laws. They are, thus, subject to the tax laws of a Contracting State. Furthermore, if they do not meet the standards specified, they are also required to pay tax. Most countries would view such entities as residents for purposes of the Convention."

Det är också den mest rimliga tolkningen mot bakgrund av att Skatteverket före lagändringen den 1 januari 2012 utfärdade hemvistintyg. För även om en svensk fond fram till den 1 januari 2012 var skattskyldig för utdelning, räntor och kapitalvinster på andra tillgångar än delägarätter, samt skyldig att ta upp en schablonintäkt till beskattning, betalade fonderna i princip inte skatt. För att skattepliktiga intäkter som sparades i fonden inte skulle bli dubbelbeskattade (dels i fonden, dels hos andelsägaren när denne genom försäljning av fondandelen realiserar den redan realiserade värdeökningen på fondandelen som dessa intäkter gett upphov till) delade svenska fonder, lagenligt och med avdragsrätt, regelmässigt ut så mycket att det inte uppstod någon skattepliktig intäkt. Från den svenska regeringens sida har vid ingåendet av dubbelbeskattningsavtal före 1 januari 2012, såvitt känt, aldrig ifrågasatts att svenska fonder omfattas av skatteavtalen. Fonden anser därför inte att förutsättningarna har förändrats nämnvärt med den nya lag-

stiftningen. Även före lagändringen var Fonden obegränsat skattskyldig och betalade i princip ingen skatt.

Att ställa ett krav på skattebetalning på sätt Skatteverket gör strider dessutom mot modellavtalets systematik i stort. I OECD:s kommentar till modellavtalets artikel 1 punkt 15 anges att medlemsstaterna kan villkora avtalets tillämplighet av att personen ska erlagga skatt genom en s.k. "subject-to-tax-clause". Något sådant villkor har inte tagits in i avtalet mellan Sverige och Spanien. Om det ursprungliga syftet när modellavtalet och dess kommentar upprättades varit att uppställa ett krav på faktisk beskattning skulle kommentaren inte innehålla en sådan skrivelse. Klausuler med denna innebörd skulle följaktligen vara överflödiga. Det skulle vidare medföra en svårförklarad skillnad mellan uteslutningsartiklarna och fördelningsartiklarna. Som exempel på den nämnda systematiken i modellavtalet kan nämnas att OECD i kommentaren till modellavtalets artikel 10 punkt 20 anger att källstaten måste begränsa sin beskattning oavsett om hemviststaten beskattar utdelningen.

Fondens tolkning av att den har rätt till hemvistintyg överensstämmer dessutom med det i doktrinen vanligaste synsättet (se t.ex. Klaus Vogel, on Double Taxation Conventions, och John F. Avery Jones, Sidney I. Roberts och Kees van Raad, A Resident of a Contracting State for Tax Treaty Purposes: A Case Comment on Crown Forest Industries), nämligen att syftet med artikel 4 är att uppnå en skälig fördelning av beskattningsunderlaget mellan avtalsstaterna.

Fonden anser således att den omfattas av avtalet eftersom "liable to tax" ska tolkas som ett anknytningsrekvisit och inte som ett skattebetalningsrekvisit. Vid en sådan tolkning är "liable to tax" mer en förutsättning för tillräckligt stark anknytning till hemlandet än som ett rekvisit som kräver

verklig beskattning. Sådan koppling finns för fonderna eftersom dessa uppfyller svensk intern rätts krav på obegränsad skattskyldighet.

Fonden vill här också framhålla de orimliga konsekvenserna av en motsatt tolkning av avtalet. Det skulle t.ex. leda till att Spanien skulle ta ut en högre källskatt på utdelning till fondandelsägare som äger aktier inom ramen för ett fondskal än vid utdelning till en aktieägare som direktäger aktierna. Direktägande ger dessutom möjlighet till avräkning av erlagd utländsk skatt. Andelsägaren har i dag ingen möjlighet att avräkna utländsk skatt som betalas av Fonden mot erlagd svensk skatt. Det beror på att det inte är andelsägaren, utan Fonden, som har fått inkomsten och beskattats för denna i utlandet. Andelsägaren kan inte heller tillämpa skatteavtalet för att få direktnedsättning.

En bärande tanke hos OECD är dessutom att neutraliteten mellan direkta och indirekta investeringar inte ska påverkas av huruvida fonder omfattas av avtal eller inte (se ”The granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective Investment Vehicles”, OECD Committee on Fiscal Affairs 23 April 2010). För de fall Fonden inte omfattas av avtalet är avsikten att andelsägarna i stället ska kunna ta del av avtalsförmånerna personligen. Detta är i dag inte möjligt enligt svensk lagstiftning.

Fonden menar också att lagstiftaren genom valet av metod att lagstifta, nämligen att begränsa undantaget från beskattning till att endast gälla inkomster på tillgångar som ingår i fonden och inte andra inkomster, inrangerat sig i det synsätt Högsta förvaltningsdomstolen intagit i RÅ 1996 ref. 84. Lagstiftaren måste åtminstone teoretiskt ha tänkt sig en situation att fonder kan komma att bli skattskyldiga för annat än inkomst på tillgångar, t.ex. en transaktionsskatt eller en mindre förmögenhetsskatt. I ett sådant fall är undantaget i IL:en inte tillämpligt. Lagstiftaren borde följaktligen ha

valt en annan lagstiftningsteknik om avsikten varit att undanta fonderna från samtliga eventuella skatter.

Ett sådant synsätt stärks också av de ändringar som skett i 42 kap. 42 § IL genom lag (2012:830) om ändring i inkomstskattelagen. Före lagändringen framgick tydligt att utdelning, kapitalvinst och annan avkastning på *tillgångar* som förvaras på ett investeringssparkonto inte skulle tas upp till beskattning. I paragrafen har emellertid en ändring gjorts så att det tydligt numera framgår att utdelning, kapitalvinst och annan avkastning på *tillgångar och förpliktelser* på ett investeringssparkonto inte ska tas upp. Med utgångspunkt i den promemoria (Fi2012/2512) som låg till grund för nämnda ändring kan konstateras att lagtexten i 6 kap. 5 § IL e contrario ger uttryck för att fonder är skattskyldiga för inkomst av förpliktelser. Av förarbetena (prop. 2012/13:24 s. 7 och 8) framgår följande. ”Regeringens bedömning är att uttrycket tillgång i 42 kap. 42 § första stycket inkomstskattelagen inte omfattar finansiella instrument som är förpliktelser. Av avsnitt 6 framgår att det med denna tolkning finns risk för att skattskyldiga undgår beskattning på ett sätt som inte kan accepteras. Med detta som utgångspunkt är det nödvändigt att bestämmelsen ändras.” Det kan därför enligt Fondens synsätt inte uteslutas att lagstiftaren, med utgångspunkt i vad som framgår rörande ändringen i 42 kap. 42 § IL, har tänkt sig att kunna beskatta förpliktelser.

I Skatteverkets beslut hänvisar det till OECD:s kommentar till modellavtalet och särskilt till punkt 8.6 som tillkommit i kommentaren år 2010. I punkten utvecklas närmare vad som avses med att någon är skattskyldig. Där anges att många stater anser en person skattskyldig även om denne inte kommer att betala någon skatt. Exempelvis pensionsfonder, välgörenhetsorganisationer och andra organisationer kan vara undantagna från skatt men bara om de uppfyller alla krav för undantag som uppställs i lagstiftningen. Om de inte uppfyller alla krav blir de skyldiga att betala skatt.

De flesta stater anser sådana enheter vara personer med hemvist vid tillämpning av skatteavtal. Skatteverket tar detta uttalande till stöd för att personer som kommer i åtnjutande av lägre skatt eller skattebefrias för att de uppfyller vissa särskilda villkor, och om dessa villkor inte uppfylls, ska erlagga skatt och ska omfattas av skatteavtalens hemvistbegrepp. Fonder, däremot, uppfyller enligt Skatteverket inte dessa kriterier. Fonden menar emellertid att Skatteverkets tolkning av OECD:s uttalande är felaktig. Den svenska lagtekniska konstruktionen där värdepappersfonder och specialfonder undantas från skatt på tillgångar i fonden är unik och tillkom efter OECD:s senaste översyn av modellavtalet och dess kommentar från år 2010. OECD intar i kommentaren till artikel 4 punkt 8.6 ett inkluderande förhållningssätt i att det räknar upp ett antal personer som visserligen är skattesubjekt men som i praktiken inte erlagger någon skatt, såsom pensionsfonder och ideella organisationer, och anger att sådana ska omfattas av avtalets hemvistbegrepp. I samma punkt noterar OECD därefter att skattebefrielsen är beroende av att personerna uppfyller vissa kriterier. Fonden menar att det finns en klar parallell till de svenska fonderna som enligt den nya skatterättsliga regleringen ska behandlas som juridiska personer men är skattebefriade för inkomster av tillgångar i fonderna. Enligt Fondens uppfattning ställs civilrättsliga krav för att en fond ska anses uppfylla villkoren för att utgöra en svensk värdepappersfond i lagen (2004:46) om värdepappersfonder (LVF) och för att utgöra en svensk specialfond i lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder (LAIF). Om en fond inte uppfyller dessa krav ska konventionell beskattning ske enligt IL.

Sedan den 22 juli 2013 anser Fonden dessutom att förutsättningarna i aktuell fråga har förändrats och har stärkts i sin uppfattning att Fonden omfattas av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien. Detta har att göra med införandet av den nya LAIF. Enligt 6 kap. 5 § IL undantas svenska värdepappersfonder och specialfonder från beskattning. Genom LAIF har emellertid en tredje fondtyp införts som inte undantas från be-

skattning på inkomst av tillgångar i fonden enligt den svenska skattelagstiftningen, nämligen sådana övriga alternativa investeringsfonder som inte utgör specialfonder. Det går därför inte längre, på sätt Skatteverket gör, att hävda att svenska fonder inte under några omständigheter kan vara skattskyldiga för några inkomster i Sverige. Genom LAIF finns en fondtyp som i skattelagstiftningen inte undantas från beskattning på inkomster av tillgångar som ingår i fonden.

Fonden anser att det förstås är beklagligt att Sverige i förarbetena till införlivandelagar av avtal mellan Sverige och Polen samt Luxemburg (se prop. 1996/97:43 s. 44 och prop. 2004/05:121 s. 42) anger att det inte ska vara någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Fonden vill emellertid framhålla att förarbetenas rättskällevärde kan ifrågasättas mot bakgrund av att de endast ger uttryck för en av avtalsparternas uppfattning. Oavsett detta står det i vart fall klart att det i dag inte längre är fråga om en formell eller symbolisk skattskyldighet eftersom svenska alternativa investeringsfonder kan bli föremål för konventionell beskattning.

Fonden bifogar brev till Finansdepartementet från Fondbolagens förening, uppsatsen *Är svenska investeringsfonder "liable to tax"* enligt artikel 14 i OECD:s modellavtal/Joakim Söderlund och artikeln *Investeringsfonder och beskattning-nya problem med förändrar lagstiftning*/Mattias Dahlberg.

Skatteverkets yttrande nr 1

Skatteverket anser inte att Fonden har hemvist i Sverige enligt artikel 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. Därför kan hemvistintyg inte utfärdas.

Skatteverket hänvisar till vad som framgår av beslutet och vill därutöver anföra följande. Inledningsvis vill Skatteverket påtala att i beslutet har ordet investeringsfond använts. Investeringsfonder var tidigare det gemen-

samma namnet på värdepappersfonder och specialfonder. Från och med den 22 juli 2013 har begreppet investeringsfond utmönstrats ur lagtexten i IL, och i stället används begreppet värdepappersfonder och specialfonder. Med värdepappersfonder avses sådana fonder som regleras i LVF. Specialfonder reglerades tidigare i samma lag men från och med den 22 juli 2013 har bestämmelserna flyttats till 12 kap. LAIF. Ändringen av uttryckssätt i IL innebär ingen ändring i sak. Fonden är enligt Swedbanks information en värdepappersfond/specialfond.

När skattskyldigheten för värdepappersfonderna och specialfonderna slopades den 1 januari 2012 innebar det att fonderna inte längre kan vara skattskyldiga för några inkomster. Skatteverket delar inte Fondens uppfattning att lagstiftaren teoretiskt tänkt sig att sådana fonder kan bli skattskyldiga för några inkomster. När skattskyldigheten avskaffades för värdepappersfonderna och specialfonderna avskaffades också deklaraskyldigheten. Av förarbetena framgår att det ifrågasattes om inte fonderna skulle kunna ha inkomster som inte omfattades av skattefriheten. Men regeringen uttalar att det inte finns någon reell risk för att det skulle kunna uppstå några skattepliktiga inkomster hos en investeringsfond (prop. 2011/12:1 s.410). Skatteverket kan därför inte se att värdepappersfonder och specialfonder kommer att bli beskattade i Sverige.

Värdepappersfonder och specialfonder är således inte skattskyldiga för några inkomster och regeringen uttalade i förarbetena att detta innebär en risk för att fonderna inte har rätt till förmåner enligt skatteavtalen (prop. 2011/12:1 s. 419). Regeringen har således förutsett den situation som nu uppkommit.

Fonden anför att subject-to-tax-bestämmelser skulle vara obehövligen om det ställs ett krav på skattebetalning på det sätt Skatteverket gör. Skatteverket delar inte denna uppfattning. Subject-to-tax-bestämmelser finns till

därför att en stat (oftast hemviststaten) inte vill avstå från att beskatta en inkomst om den inte blir beskattad i källstaten. Sådana bestämmelser är således till för att undvika att inkomsten blir helt skattefri. Frågan i detta mål gäller i stället vilka villkor som ska vara uppfyllda för att en person ska ha hemvist enligt skatteavtal.

Effekten av att hemvistintyg inte utfärdas är att Fonden inte får del av skatteavtalsförmåner i form av lägre källskatt i Spanien. Eftersom Fonden inte beskattas i Sverige uppkommer ingen dubbelbeskattning av Fonden. Någon dubbelbeskattning uppkommer inte för fondandelsägarna heller eftersom de inte beskattas för fondens inkomster. Andelsägarna beskattas för utdelning som fonden lämnar, för kapitalvinst vid avyttring samt för schablonintäkten (som inte motsvarar fondens inkomster). Trots det diskuterades i förarbetena om andelsägarna skulle få avräkning för fondens skatt. Lagstiftaren valde dock att inte låta andelsägarna få avräkning för den källskatt fonderna betalar. I stället har utformningen av schablonintäkten anpassats utifrån det faktum att avräkning inte medges (prop. 2011/12:1 s. 419). Skatteverket kan därför inte se att neutraliteten mellan direkta och indirekta investeringar påverkas. Det vore i så fall en sak för lagstiftaren att åtgärda och kan inte påverka kriterierna för när någon har hemvist enligt skatteavtal.

Skatteverket anser att uttrycket ”liable to tax” i skatteavtal och OECD:s modellavtal innebär att det ska finnas en teoretisk möjlighet att vara skattskyldig för vissa inkomster. Det krävs däremot inte att det sker en faktisk beskattning. Exempelvis ideella föreningar och stiftelser är i grunden skattskyldiga men blir skattebefriade om vissa villkor är uppfyllda. Fonderna var tidigare skattskyldiga och var därför ”liable to tax” trots att de genom avdrag för lämnad utdelning kunde få ett skattemässigt nollresultat. Dessa situationer är emellertid helt annorlunda jämfört med värdepappersfonder-

nas och specialfondernas skattesituation från och med 2012 när de inte längre kan bli skattskyldiga för någonting.

I kommentaren till OECD:s modellavtal (punkt 6.12 i kommentaren till artikel 1 och punkt 8.6 i kommentaren till artikel 4) tas situationen upp att en person, exempelvis en fond, blir skattebefriad därför att vissa villkor är uppfyllda. Fonden anses i så fall kunna ha hemvist. Däremot omnämns inte situationen att en fond inte kan bli skattskyldig för några inkomster överhuvudtaget. Det finns därför inga uttalanden som visar att en fond ska anses ha hemvist även i det fallet och Skatteverket anser att kommentaren till modellavtalet visar att det krävs en teoretisk möjlighet att vara skattskyldig för vissa inkomster för att ha hemvist enligt skatteavtal.

I RÅ 1996 ref. 84 gällde frågan ett luxemburgskt företag som i grunden var skattskyldigt men som blev skattebefriad därför att det uppfyllde vissa villkor i speciallagstiftning. Högsta förvaltningsdomstolen har därför inte prövat den situation som numera gäller för svenska värdepappersfonder och specialfonder.

Det bör också noteras att det har tillkommit en hel del kommentarer till modellavtalet vad gäller hemvistbegreppet sedan Högsta förvaltningsdomstolen meddelade sin dom. Detsamma gäller Klaus Vogels bok *On double Taxation Conventions*, vilken åberopas av Fonden, vars senaste upplaga är från 1997. Det finns således förtydliganden från OECD som inte har kunnat beaktas av vare sig domstolen eller Vogel.

Skatteverket anser även att det framgår att regeringens uppfattning är att det krävs i vart fall en principiell skattskyldighet för att en person ska ha hemvist enligt skatteavtal. Det framkommer i förarbetena till flera skatteavtal. Ett exempel på detta är propositionen till skatteavtalet mellan Sverige och Polen där följande framgår (prop.2004/05:121 s. 42). ”Den skatt-

skyldighet som avses i avtalet är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Skattskyldigheten ska i princip innebära en skyldighet att erlagga skatt enligt de inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer som är obegränsat skattskyldiga i staten i fråga.” Artikel 4 i skatteavtalet med Polen överensstämmer med artikel 4 i OECD:s modellavtal (bortsett från bestämmelsen om handelsbolag vilket dock saknar betydelse i detta sammanhang). Skatteverket har svårt att tro att det som regeringen offentligt ger uttryck för i propositionen inte skulle överensstämma med den gemensamma partsavsikten vid avtalets tillkomst. Om partsavsikten varit någon annan hade de båda avtalsslutande staterna haft möjligheter att ändra avtalstexten.

Fonden anför att om en fond inte uppfyller villkoren i LVF eller LAIF så ska konventionell beskattning ske enligt IL. Fonden anför att genom LAIF har det införts en tredje fondtyp som inte undantas från beskattning och därför går det inte att hävda att svenska fonder inte under några omständigheter kan vara skattskyldiga för några inkomster i Sverige. Skatteverket delar inte Fondens uppfattning.

LAIF har införts för att införliva Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU om förvaltare av alternativa investeringsfonder i svensk rätt. Direktivets regler gäller förvaltarna av sådana fonder och LAIF innehåller ingen reglering av några fonder förutom av specialfonderna i 12 kap. LAIF. Svenska fonder som inte uppfyller villkoren för att kunna vara värdepappersfonder eller specialfonder är i regel bildade på associationsrättslig grund som kommanditbolag eller aktiebolag (prop. 2012/13:155 s. 177). Det gäller exempelvis riskkapitalfonder, fastighetsfonder etc. Med undantag för specialfonder regleras inte fonders eller förvaltares juridiska form i LAIF. Svenska fonders rättsliga ställning påverkas därför inte av att LAIF införts (prop. 2012/13:155 8. 185). Fonderna får inte heller någon annan skatterättslig ställning än vad de hade innan LAIF infördes (prop.

2012/13:155 s. 387). Det har således inte införts någon ny typ av fonder genom LAIF utan enbart skett en reglering av förvaltningen av vissa fonder. En riskkapitalfond som exempelvis är bildad som ett kommanditbolag beskattas på samma sätt både före och efter införandet av LAIF. Det är enbart de båda kontraktsrättsliga fondtyperna värdepappersfonder och specialfonder som är särreglerade i fondlagstiftningen och som omfattas av den totala skattefriheten i IL. Det går inte att jämföra dessa med andra typer av fonder som har associationsformerna aktiebolag, kommanditbolag etc. och hävda att det föreligger en principiell skattskyldighet för fonder. Skattskyldigheten för varje företagsform måste givetvis bedömas för sig. Det är så man kan konstatera att exempelvis ideella föreningar i grunden är fullt ut skattskyldiga men är skattebefriade för viss verksamhet om vissa villkor är uppfyllda.

Sammanfattningsvis anser Skatteverket följande. Det krävs att det åtminstone ska finnas en teoretisk möjlighet att vara skattskyldig för vissa inkomster för att en person ska ha hemvist i Sverige enligt skatteavtal. Det framgår inte av vare sig kommentarerna till OECD:s modellavtal eller RÅ 1996 ref. 84 att någon som har en sådan skattesituation som svenska värdepappersfonder och specialfonder, ska anses ha hemvist i Sverige enligt skatteavtal. Regeringen framhåller i förarbetena till skatteavtalen att det krävs i vart fall viss principiell skattskyldighet. Vid bedömningen av om det föreligger en principiell skattskyldighet ska enbart skattesituationen för värdepappersfonder och specialfonder beaktas eftersom det är en särreglerad typ av fonder. Det går inte att göra en jämförelse med skattesituationen för aktiebolag, kommanditbolag m.m. Eftersom Fonden inte kan bli skattskyldig för några inkomster har den inte hemvist i Sverige enligt artikel IV i skatteavtalet med Spanien. Något hemvistintyg kan därför inte utfärdas.

Fondens yttrande nr 1

Inledningsvis vill Fonden anmärka att Fonden är en värdepappersfond enligt LVF. Specialfonder och övriga alternativa investeringsfonder regleras i annan lag, LAIF.

Parterna är överens om att det inte erfordras en faktisk beskattning för att Fonden ska omfattas av begreppet "liable to tax" enligt skatteavtal och OECD:s modellavtal. Skatteverket menar emellertid att det ska finnas en teoretisk möjlighet att vara skattskyldig för vissa inkomster. Fonden menar emellertid det är en felaktig tolkning av skatteavtalet. Om domstolen skulle anse att Skatteverkets tolkning är riktig är Fondens inställning att Fonden/fonder, i såväl teori som praktik, är skattskyldiga redan i dag på flera olika grunder.

Begreppet "liable to tax" och dess förhållande till skattskyldighet

Skatteavtalet mellan Spanien och Sverige tillkom år 1977 och tar sin utgångspunkt i OECD:s modellavtal. Utgångspunkten vid tolkning av skatteavtal är parternas gemensamma syfte med avtalet (se artikel 31 i Wienkonventionen), d.v.s. dess avtalsavsikt. Det finns sedan RÅ 1996 ref. 84 uttryckligt stöd i svensk rättspraxis för att använda Wienkonventionens tolkningsregler i tvister mellan enskilda och Skatteverket. Följaktligen ska således Wienkonventionens tolkningsregler ligga till grund för bedömningen i förevarande mål. Skatteverket anför i sitt svaromål att artikel 4 och begreppet "liable to tax" innefattar ett krav på teoretisk beskattning och gör en jämförelse med stiftelser och ideella föreningar, särskilt stöd hämtas från kommentaren till OECD:s modellavtal (artikel 1 punkt 6.12 och artikel 4 punkt 8.6). Fonden instämmer i att kommentarer till modellavtalet ska kunna användas vid tolkning av innebörden av skatteavtalen. Av artikel 4 (som återges i överklagandet) framgår att ledning ska sökas i Sveriges och Spaniens interna rätt för att bestämma i vilken stat en person har hemvist enligt avtalet. Det framgår uttryckligen av den första punkten

”...any person who, under the laws of that state, is liable to tax therein...”. I samma punkt anges därefter exempel på anknytningskriterier i den interna rätten som binder ett skattesubjekt. I artikel 4 punkt 1 andra meningen står det: ”This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein”. I den andra meningen stadgas således, att uttrycket ”resident of a contracting state” emellertid (”however”) inte omfattar person som är skattskyldig i den staten endast för inkomst av källa i den staten eller för förmögenhet belägen där. Användningen av ordet ”however” i den andra meningen påvisar att den meningen ska ställas i förhållande till den första meningen. Den andra meningen åsyftar enligt sin ordalydelse inte en sådan fullständig skattskyldighet som en obegränsad skattskyldighet innebär. Istället avses en mindre omfattande skattskyldighet endast baserad på inkomst från källa eller förmögenhet belägen i den staten. Det är i den andra meningen fråga om att en person p.g.a. ett särskilt skatteobjekt är skattskyldig i den staten. Med svensk terminologi benämns det ”begränsad skattskyldighet”. Motsatsvis av den andra meningen följer således, att den första meningen avser en betydligt mer omfattande skattskyldighet, en så kallad obegränsad skattskyldighet.

Därefter kan man ställa sig frågan om det fordras att Sverige även utnyttjar denna obegränsade beskattningsrätt. I denna fråga synes Skatteverket och Fonden vara överens om att så inte är fallet, dock att Skatteverket hävdar att en teoretisk beskattning ska kunna vara aktuell. Fonden kan inte se stöd för denna tolkning i ordalydelsen av modellavtalet enligt ovan utan Fonden menar att det är fullt tillräckligt att man uppfyller kraven enligt de i artikel 4 angivna anknytningskriterierna, d.v.s. förutsättningarna för en obegränsad skattskyldighet.

När det gäller tolkningen av RÅ 1996 ref. 84 kan inte Fonden hålla med Skatteverket. Situationen i det avgörandet är istället högst jämförbar med

den situation Fonden har. Förutsättningarna i avgörandet var följande. Ett svenskt moderbolag, AB X, ägde fem luxemburgska fondbolag. Fondbolagen omfattades av en luxemburgsk lag från år 1988 om kollektiva placeringar (jfr Fonden som omfattas av motsvarande LVF). Fondbolagen förvaltade i sin tur varsin värdepappersfond. Varje fondbolag var en SA. (société anonyme) och hade registerat kontor och central administration i Luxemburg. Enligt luxemburgsk skattelagstiftning var en S.A. med registerat kontor och central administration i princip obegränsat skattskyldig (jfr 6 kap. 5 § IL avseende värdepappersfonder). Enligt lagen från 1988 om kollektiva investeringar (jfr LVF och förutsättningar för att utgöra en värdepappersfond) jämte dess förarbeten, förelåg dock en skattebefrielse för bolag som inte förvaltade mer än en värdepappersfond. Den skatt som bolagen utgav var dels begränsad till en engångsskatt vid bolagsbildning, dels en årlig taxe d'abonnement som beräknas på förmögenheten i värdepappersfonden och som belastade förmögenheten. Huvudfrågan i målet, som är av mindre intresse i förevarande mål, var om den svenska delägaren kunde bli löpande skattskyldig för inkomsterna i fondbolagen enligt den svenska CFC-lagstiftningen. För att avgöra denna fråga behövde fastställas om fondbolagen omfattades av 1983 års skatteavtal mellan Sverige och Luxemburg. I sådant fall var den svenska CFC-lagstiftningen inte tillämplig. Regeringsrätten konstaterade att det fanns två tolkningsalternativ: 1) Att det för hemvist var tillräckligt att fondbolagen hade en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt, och 2) Att det utöver kraven enligt det första alternativet även fordrades att de är underkastade sådan beskattning och således inte på grund av speciallagstiftning är befriade från bolagsskatt. Regeringsrätten fann att tolkningsalternativ 1 var det riktiga (de närmare skälen härför har redogjorts för i överklagandet). Det kan emellertid konstateras att förutsättningarna i RÅ 1996 ref. 84 i stort påminner om förhållandena i förevarande mål eftersom en förutsättning för skattebefri-

else från inkomst av tillgångar i fonden förutsätter att fonden uppfyller förutsättningarna i LVF för att utgöra en värdepappersfond.

Det finns med anledning av Skatteverkets svaromål även anledning att kort bemöta argumentet kring svenska förarbetens betydelse vid avtalstolkning. Artikel 32 i Wienkonventionen behandlar s.k. supplementära tolkningsmedel. Av artikeln framgår att supplementära tolkningsmedel inbegriper "preparatory work of the treaty". De svenska förarbetena är inte förarbeten i denna mening. De är förarbeten till den lag varigenom avtalet införlivats med svensk rätt. Det skulle kunna hävdas, såsom Skatteverket måste förstås göra, att uppgifterna som återfinns i dessa internrättsliga förarbeten är en upplysning om innehållet i ett supplementärt tolkningsmedel. För att kunna hävda något sådant måste dock bevis förebringas för att uttalandet i de interna förarbetena överensstämmer med ett sådant supplementärt tolkningsmedel som avses i artikel 32. Ett sådant bevis skulle kunna uppvisas genom skriftväxling mellan parterna, i detta fall Sverige och Spanien. Det förekommer t.ex. att protokoll och noter införlivas med svensk rätt tillsammans med det aktuella skatteavtalet. Ett "blankt" påstående i ett internrättsligt förarbete om att det är båda avtalsslutande staters uppfattning att ett avtal ska tolkas på ett visst sätt utan att påståendet skriftligt verifieras kan därför inte tillmätas någon betydelse vid tolkning av ett skatteavtal.

I propositionen (prop. 1976/77:2) som föregick avtalet mellan Sverige och Spanien finns inte heller den skrivning Skatteverket hänvisar till i sitt svaromål om att inte endast en "formell eller symbolisk skattskyldighet" ska vara för handen. Det är också svårförståeligt för Fonden vad skillnaden är på en "formell skattskyldighet" enligt ovan och den inställning som angivits i svaromålet att det åtminstone ska finnas en "teoretisk möjlighet" att vara skattskyldig. Det är önskvärt att Skatteverket förtydligar sin inställning i detta avseende, särskilt för att Fonden ska koncentrera sin argumentation kring vad som är stridigt parterna emellan.

När det gäller att fastställa Sveriges inställning till begreppet "liable to tax" har Skatteverket dessutom hänvisat till ett förarbetsuttalande av lagstiftaren där det framgår att det finns en "risk för att fonderna inte har rätt till förmåner enligt skatteavtalen" (prop. 2011/12:1 s. 419). Uttalandet kan inte tas till stöd för att Skatteverkets uppfattning i frågan överensstämmer med lagstiftarens i större utsträckning än Fondens. Ett sådant uttalande får ses som ett generellt uttalande av lagstiftaren utan koppling till specifika skatteavtal.

Fonden vill också förtydliga sin argumentation kring s.k. subject-to-tax artiklar. I kommentaren till artikel 1 punkt 15 i OECD:s modellavtal anges att medlemsstaterna kan villkora avtalets tillämplighet av att personen ska betala skatt, en s.k. subject-to-tax artikel. Någon sådan artikel har inte tagits in i modellavtalet. Avtalet mellan Spanien och Sverige bygger, som nämnts ovan, på OECD:s modellavtal. En källstat måste begränsa sin källbeskattning av t.ex. utdelningar oavsett om hemviststaten beskattar utdelningen eller inte. Skatteavtalens fördelningsartiklar är följaktligen inte beroende av att skatt betalas i det land som inte behöver inskränka sitt beskattningsanspråk. Det måste således inte vara en fråga om en dubbelbeskattning (reell eller teoretisk) för att avtalen ska bli tillämpliga.

Fondmarknadens olika fondtyper

Skatteverket anför i yttrandet att fonderna sedan den 1 januari 2012 "inte längre kan vara skattskyldiga för några inkomster". Fonden är av motsatt uppfattning. I Sverige finns alltsedan den 22 juli 2013, då LAIF trädde i kraft, tre "fondtyper" i Sverige enligt följande:

- 1) Värdepappersfonder bildade enlighet med LVF
- 2) Alternativa investeringsfonder som uppfyller förutsättningarna i 12 kap. LAIF, s.k. specialfonder
- 3) Övriga alternativa investeringsfonder

Värdepappersfonder är harmoniserade fonder som uppfyller UCITS-direktivets krav och som efter notifiering får marknadsföras fritt inom EU. Värdepappersfonder kallas även UCITS-fonder. En UCITS-fond måste vända sig till allmänheten. Det är således inte möjligt att begränsa kretsen av investerare i en UCITS-fond. Eftersom UCITS-fonder vänder sig till allmänheten gäller särskilda placeringsbestämmelser som syftar till att tillvarata investerarnas behov av riskspridning. Placeringsbestämmelserna innebär begränsningar av vilka tillgångsslag fondens medel får placeras i och begränsningar av vilka riskkoncentrationer som en UCITS-fond får ha. Utöver placeringsbestämmelserna gäller särskilda skyddsregler för UCITS-fonder, t.ex. att andelar i fonden måste kunna lösas in eller återköpas på fondandelsägarens begäran, att fondandelsägarna ska få tillgång till viss information om fonden och att tillgångarna i fonden ska förvaras hos ett förvaringsinstitut. Ett viktigt syfte med den gemensamma regleringen för UCITS-fonder är att skapa en gemensam fondmarknad inom EU.

Med alternativ investeringsfond avses enligt 1 kap. 2 § LAIF följande:

Med alternativ investeringsfond avses ett företag som har bildats för kollektiva investeringar och som

- 1) tar emot kapital från ett antal investerare för att investera det i enlighet med en fastställd investeringspolicy till förmån för dessa investerare, och
- 2) inte kräver auktorisation enligt artikel 5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag), senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU.

Skatteverket anger i sitt yttrande att LAIF reglerar förvaltarna av sådana fonder och att LAIF inte innehåller någon reglering av andra fonder förutom specialfonderna. Det menar Fonden är en alltför förenklad förklaring av LAIF. Syftet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU

om förvaltare av alternativa investeringsfonder var visserligen en rörelse-reglering och inte en produktreglering. Det har emellertid sin bakgrund i att EES-länderna har en rik mängd av fonder av olika slag och sort varför en harmonisering skulle vara ogörlig. I t.ex. Luxemburg finns bolagsrättsliga fonder (SICAV) som är att jämföra med såväl svenska värdepappersfonder av UCITS-karaktär som specialfonder. I samma land finns även FCP:er som är kontraktsrättsliga. Det går därför inte att genom direktiv reglera alla fondtyper som finns inom EES. För att undvika systemrisker och upprätthålla ett starkt konsumentskydd på fondmarknaden har Europaparlamentet och Rådets direktiv varit nödvändigt. Fondmarknadens rikhaltiga flora av fondtyper har dessutom omöjliggjort en harmonisering på EU-nivå av samtliga fonder.

Som ovan angetts innehåller LAIF en definition av vad en alternativ investeringsfond är, d.v.s. en produktreglering. Definitionen är vidare än definitionen av en specialfond enligt 12 kap. LAIF. Definitionen av en alternativ investeringsfond innefattar följaktligen förutom de svenska specialfonderna, även andra fonder. I prop. 2012/13:155 s. 176-177 beskrivs förhållandet mellan alternativa investeringsfonder och specialfonder enligt följande.

”Definitionen av AIF (alternativa investeringsfonder, Fondens anmärkning) i AIFM direktivet omfattar - utöver specialfonder - även andra fonder som inte omfattas av den svenska fondlagstiftningen. Det gäller sådana fonder som investerar i andra typer av tillgångar än vad LIF (lagen (2004:46) om investeringsfonder) medger att medlen i en investeringsfond investeras i, exempelvis riskkapitalfonder, fastighetsfonder eller råvarufonder. Riskkapitalfonder som är baserade i Sverige är bildade på associationsrättslig grund, som kommanditbolag eller som aktiebolag. I andra jurisdiktioner förekommer dock att riskkapitalfonder har en annan rättslig struktur. Exempelvis är det vanligt förekommande att riskkapitalfonder

bildas på kontraktsrättslig grund som s.k. limited partnerships på Jersey. Fastighetsfonder som direktinvesterar i fastigheter och är etablerade i Sverige är i regel bildade på associationsrättslig grund som aktiebolag eller kommanditbolag. Svenska fastighetsfonder liknar riskkapitalfonder på så sätt att de är slutna till formen och främst riktar sig till en begränsad grupp professionella och institutionella investerare. Infrastrukturfonder är vanligen organiserade på ett liknande sätt som riskkapitalfonder, och förvaltningen sköts ofta av bolag vars verksamhet även omfattar förvaltning av riskkapitalfonder. Precis som med riskkapitalfonder är infrastrukturfonder även ett sätt att organisera offentliga och privata saminvesteringar i infrastruktur.”

För att få förvalta en alternativ investeringsfond erfordras tillstånd enligt 3 kap. 1 § LAIF. Förutsättningar för tillstånd anges i 3 kap. 3 och 5 §§ LAIF. Av dessa paragrafer framgår bl.a. att till ansökan om tillstånd att förvalta en alternativ investeringsfond ska bifogas information om vilken eller vilka investeringsstrategier som ska användas (p. 5), fondbestämmelser, bolagsordning eller motsvarande handlingar (p. 7). Om AIF-förvaltarens förvaltning avser specialfonder ska utkast till informationsbroshyr och utkast till faktablad enligt 10 kap. 2 § LAIF bifogas. Det erfordras således att Fonden lämnar in ett stort antal handlingar kring fonderna oavsett om dessa utgör alternativa investeringsfonder av ”specialfondstyp” eller inte. En produktreglering i stor utsträckning omfattar således även de alternativa investeringsfonder som inte utgör specialfonder.

Av författningskommentaren till 3 kap. 5 § (prop. 2012/13:155 s. 440 och 441) framgår bl.a. följande. Punkterna 5-9 tar sikte på de alternativa investeringsfonder som AIF-förvaltaren avser att förvalta och att uppgiftskraven gäller för varje fond. Med uppgifter om investeringsstrategier avses bl.a. avsedd typ av underliggande fonder för en s.k. fond i-fond, riktlinjer för användning av finansiell hävstång samt riskprofiler och andra uppgifter

om de alternativa investeringsfonder som sökanden förvaltar eller avser att förvalta. Det finns följaktligen en omfattande reglering av fonderna inbyggd lagen, dock att den skiljer sig i kraven fondtyperna emellan.

Specialfonder är en typ av alternativa investeringsfonder som är vanlig i Sverige. I samband med att LAIF trädde kraft flyttades regleringen av specialfonder från LIF till 12 kap. LAIF eftersom specialfonderna omfattades av direktivets vidare definition av alternativa investeringsfonder. Specialfonder är följaktligen nationellt reglerade och behöver inte följa UCITS-direktivets regler. De kallas ibland för icke-harmoniserade fonder och får endast marknadsföras i en medlemsstat i den mån det är förenligt med nationell lagstiftning i den medlemsstaten. Till skillnad mot vad som gäller för värdepappersfonder får en specialfond vända sig till en begränsad krets investerare. En specialfond behöver inte erbjuda samma likviditet som en värdepappersfond men måste vara öppen för inlösen minst en gång per år. Placeringar av fondmedel i en specialfond behöver inte heller följa de placeringsregler som gäller för värdepappersfonder. Undantag från placeringsreglerna prövas av Finansinspektionen och grundar sig på förhållandena i det enskilda fallet.

Det görs följaktligen skillnad mellan alternativa investeringsfonder som uppfyller förutsättningarna för att vara specialfonder och övriga alternativa investeringsfonder. Lagstiftaren har i LAIF tydligt uttryckt vad som är en övrig alternativ investeringsfond och vad som är en alternativ investeringsfond av ”specialfondstyp”. I lagtexten erfordras tillstånd för båda dessa fondtyper, dock att det ställs fler krav på en specialfond. Det finns följaktligen lagstiftning som reglerar fonder (s.k. produktreglering) som inte utgör värdepappersfonder eller specialfonder i Sverige.

Av 6 kap. 5 § IL framgår att svenska värdepappersfonder och specialfonder inte är skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Eftersom

begreppet alternativa investeringsfonder är vidare än begreppet specialfonder finns följaktligen fonder som inte omfattas av inkomstskattelagens skattefrihet. Det fordras följaktligen att svenska fonder uppfyller särskilda, i lag angivna villkor för att uppnå den skattebefriade position som 6 kap. 5 § IL erbjuder. Det går därför inte att hävda att fonder generellt sett är skattebefriade i Sverige. I stället är situationen högst jämförbar med t.ex. ideella föreningar och stiftelser som är undantagna från skatt om vissa särskilda villkor är uppfyllda. I fråga om värdepappersfonder erfordras att dessa uppfyller i LVF strikt uppställda krav. För specialfonder regleras uppställda krav i bl.a. 12 kap. LAIF.

Särskilt om skattskyldighet för värdepappersfonder och specialfonder

Skatteverket menar att värdepappersfonder och specialfonder inte kan vara skattskyldiga och därför inte har rätt till Förmåner enligt skatteavtalen. Fonden menar emellertid att lagstiftaren hade valt en annan lagstiftningsteknik om avsikten hade varit att undanta värdepappersfonder och specialfonder från all form av beskattning. Begreppet ”inkomst av tillgångar som ingår i fonden”, 6 kap. 5 § IL, är inte heltäckande. Om lagstiftaren hade haft för avsikt att helt undanta värdepappersfonder och specialfonder från beskattning hade dessa lämpligtvis räknats upp i 7 kap. (”Vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer”) 2 § IL eftersom bestämmelserna om juridiska personer enligt 3 kap. 2 § IL ska tillämpas för dessa typer av fonder.

Att begreppet ”inkomst av tillgångar” inte är heltäckande kan även, såsom Fonden varit inne på i överklagandet, utläsas direkt av systematiken i övrigt i inkomstskattelagen. Såsom påpekats har lagstiftaren i 42 kap. 42 § IL valt ett annat uttryck för att säkerställa investeringssparkontots omfattning. Av förarbetena till denna paragraf (prop. 2012/13:24 s. 6-8) framgår bl.a. följande. Uttrycket tillgång i inkomstskattelagen används inte enbart i förhållande till bestämmelserna som rör beskattning av tillgångar på investe-

ringssparkonto. Det finns dock i lagen inte någon definition av uttrycket. Rent språkligt förstås med tillgång en resurs för innehavaren. I förhållande till finansiellt instrument måste tillgång tolkas som att det avser ett finansiellt instrument med en rättighet eller, annorlunda uttryckt, ett positivt värde för innehavaren. Med förpliktelse avses att innehavaren av förpliktelsen har en skyldighet. Enligt 42 kap. 42 § första stycket IL ska utdelning, kapitalvinst och annan avkastning på tillgångar som förvaras på ett investeringssparkonto inte tas upp. Utgifter och kapitalförluster som avser tillgångar på ett investeringssparkonto får, enligt paragrafen, inte dras av. Uttrycket tillgångar i detta stycke syftar inte på andra ord eller vissa särskilt angivna företeelser, t.ex. särskilda finansiella instrument eller tillgångar, utan rent allmänt på tillgångar som förvaras på ett investeringssparkonto. På grund av detta bör betydelsen av uttrycket tillgångar tolkas självständigt, d.v.s. det omfattar inte förpliktelser. Eftersom paragrafen inte omfattar förpliktelser gäller allmänna regler för sådana tillgångar. Det innebär bl.a. att en kapitalförlust på ett finansiellt instrument som är en förpliktelse och som förvaras på ett investeringssparkonto ska dras av inom konventionell beskattning.

Mot bakgrund av ovanstående resonemang har regeringen funnit det nödvändigt att göra ett tillägg i 42 kap. 42 § IL. Tilläggas kan att i remissförfarandet (se prop. 2012/13:24 s. 8 och 11) kring ändringen av paragrafen har även frågan om ordalydelsen i 6 kap. 5 § IL lyfts upp av såväl remissinstanser, lagrådet som regeringen. Samtliga förefaller vara överens om tolkningen av begreppet "tillgång" och behovet av att justera inkomstskattelagen i övrigt. En sådan ändring har emellertid inte kommit till stånd. Det går därför inte att hävda att fonder är skattebefriade för inkomster av förpliktelser enligt 6 kap. 5 § IL. Även Skatteverket synes i andra sammanhang dela regeringens syn på vad en "tillgång" respektive en "förpliktelse" är. Skatteverket har t.ex. i ett ställningstagande den 11 april 2005 (Beskattning av futures-terminer, dnr 130 192631-05/111) uttalat att beroende på vad

kursen är på den underliggande egendomen i förhållande till terminskursen har den ena parten i ett terminsavtal en förpliktelse och den andra parten en tillgång.

En jämförelse kan också göras med 44 kap. 13 § IL. Av denna paragraf framgår att kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången eller för den utfärdade förpliktelsen minskad med utgifterna för avyttringen eller utfärdandet, och omkostnadsbeloppet. När det gäller begreppet ”förpliktelser” har det tillagts på förslag av lagrådet (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 521) att också vinst och förlust på grund av förpliktelser enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal ska omfattas. Detsamma gäller för 52 kap. 1 § IL (prop. 1999/2000:2 del 2, s. 605) som anger ramen för prövningen av 52 kap. till att omfatta kapitalvinst vid avyttring av andra tillgångar och förpliktelser än sådana som avses i 45, 46, 48 och 50 kap.

Ordalydelsen i 6 kap. 5 § IL ger följaktligen inte stöd för att undanta ”förpliktelser” från beskattning. Det är oklart huruvida Skatteverket instämmer i Fondens uppfattning i denna del.

Därtill kan tilläggas att värdepappersfonder och specialfonder i dag erlägger källskatt på investeringar i andra länder. Det går därför inte att hävda att det rör sig om subjekt som inte kan vara skattskyldiga för några inkomster. Utdelningar, räntor, kapitalvinster m.m. är i stor utsträckning redan i dag föremål för beskattning.

Skatteverkets yttrande nr 2

Skatteverket vidhåller att hemvistintyg inte kan utfärdas för Fonden. Fonden har begärt att få ett hemvistintyg där Skatteverket intygar att Fonden har hemvist i Sverige enligt skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. Om Skatteverket utfärdar ett hemvistintyg medför det att Fonden har rätt till de

skatteavtalsförmåner som följer av avtalet med Spanien. Det innebär exempelvis att om Fonden investerar i spanska aktier och fordringar har Spanien rätt att beskatta utdelning och ränta på dessa värdepapper med högst 15 % av utdelningens och räntans bruttobelopp (artikel 5 och 6 i avtalet med Spanien) Om Skatteverket inte utfärdar ett hemvistintyg medför det att Fonden riskerar att inte få rätt till skatteavtalsförmåner och Spanien har rätt att ta ut den skatt på utdelning och ränta på spanska värdepapper som följer av Spaniens interna rätt. För närvarande uppgår källskatten i Spanien på utdelning och ränta till 21 %. Effekten av att Skatteverket inte utfärdar ett hemvistintyg är således att Fonden kan komma att få betala 6 % mer skatt i Spanien än om Skatteverket utfärdat ett hemvistintyg.

Fonden är en svensk värdepappersfond. Det innebär att den inte är skattskyldig för räntor och utdelningar (6 kap. 5 § IL). Fonden är inte heller deklarationsskyldig avseende fonden (prop. 2011/12:1 s. 409 f. och SFS 2011:1287). Den omständigheten att Skatteverket inte utfärdat hemvistintyg har således ingen påverkan på någon svensk skatt eller avgift. Skatteverkets beslut att inte utfärda hemvistintyg påverkar enbart storleken på skatteuttaget i Spanien. Eftersom Fonden inte är skattskyldig i Sverige går det inte heller att få avräkning för spansk skatt.

Eftersom Skatteverkets beslut inte avser skatt eller avgift enligt någon av de uppräknade lagarna i 2 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ser Skatteverket inte att den lagen är tillämplig på beslutet. Det torde enbart vara förvaltningslagens (1986:223) bestämmelser som är tillämpliga på beslutet.

Skatteverkets beslut att inte utfärda hemvistintyg har inte någon påverkan på den svenska beskattningen men har givetvis stor betydelse för Fonden. Om Skatteverket inte har gjort en korrekt tolkning av skatteavtalet kan Fonden få betala mer skatt i Spanien.

Begreppet "liable to tax" och dess förhållande till skattskyldighet

Fonden har begärt att Skatteverket ska förtydliga skillnaden mellan att det finns en formell eller principiell skattskyldighet jämfört med att det finns en teoretisk möjlighet att vara skattskyldig.

Som framgår av Skatteverket föregående yttrande och även under rubriken "Särskilt om skattskyldighet för värdepappersfonder och specialfonder" anser Skatteverket att det inte är möjligt att beskatta en svensk värdepappersfond för någonting. Det finns således inte en teoretisk möjlighet att beskatta Fonden. Däremot när det exempelvis gäller ideella föreningar så är dessa i grunden fullt ut skattskyldiga men om de uppfyller vissa villkor blir de skattebefriade för vissa inkomster (se 7 kap. 3 § IL). Skattefriheten för ideella föreningar är således beroende av att de uppfyller vissa villkor, att detta prövas varje år samt att de kan växla mellan skattefrihet och beskattning beroende på om villkoren är uppfyllda. Skatteverket anser att även om en ideell förening är skattebefriad därför att villkoren är uppfyllda så föreligger en principiell eller formell skattskyldighet. Skillnaden mellan en principiell/formell skattskyldighet och en teoretisk möjlighet att vara skattskyldig ligger således i om det över huvud taget är möjligt att beskatta rättsfiguren för några inkomster.

Parterna är eniga om att Wienkonventionens tolkningsregler är tillämpliga vid tolkning av skatteavtal, att tolkningen syftar till att utröna parternas gemensamma avsikt samt att kommentarerna till OECD:s modellavtal kan användas vid tolkningen av skatteavtalsbestämmelser som överensstämmer med modellavtalet.

Artikel 4 punkt 1 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien överensstämmer med artikel 4 punkt 1 i modellavtalet bortsett från den del i modellavtalet som avser staten och andra offentliga organ. Sistnämnda saknar dock betydelse i detta mål.

Skatteverket delar inte Fondens uppfattning att den andra meningen i artikel 4 punkt 1 i modellavtalet innebär att alla som inte omfattas av lydelsen i den meningen motsatsvis måste anses ha hemvist. Vare sig ordalydelsen i modellavtalet eller det spanska skatteavtalet ger grund för en sådan tolkning. Inte heller kommentaren till modellavtalet. Den andra meningen ger exempel på när villkoren i första meningen inte är uppfyllda.

De exempel som ges i kommentaren till modellavtalet (som Skatteverket hänvisade till i föregående yttrande) på när en person kan anses ha hemvist gäller situationer när det föreligger en principiell/formell skattskyldighet och tar inte upp den skattesituation Fonden befinner sig i. Detsamma gäller RÅ 1996 ref. 84. Även det handlar om fondbolag där det förelåg en principiell/formell skattskyldighet.

Skatteverket anser därför att vare sig skatteavtalets ordalydelse, kommentaren till modellavtalet eller RÅ 1996 ref. 84 tar upp eller ger stöd för att Fonden ska anses ha hemvist i Sverige.

Det finns däremot ett antal uttalanden från regeringen (Skatteverket pekade på ett par i föregående yttrande) som visar att det är regeringens uppfattning att någon som är i Fondens situation inte ska anses ha hemvist i Sverige. Även om det inte finns ett motsvarande uttalande i förarbetena till det spanska skatteavtalet blir det konstigt om skatteavtal med identisk ordalydelse tolkas olika beroende på om uttalandet finns med i förarbetena eller inte. Det är svårt att tro att regeringen ändrar uppfattning utan att det kommer till uttryck i själva avtalstexten. Det är förvisso ett uttalande från den ena partens sida men måste anses ge uttryck för Sveriges inställning i skatteavtalsförhandlingarna. Det finns heller ingenting i avtalstexten i det spanska avtalet som tyder på att en person kan ha hemvist enligt skatteavtalet trots att denne inte är skattskyldig för någonting.

När det gäller att utröna den gemensamma partsavsikten bakom avtalet mellan Sverige och Spanien anser Skatteverket sammanfattningsvis att omständigheterna som angetts ovan talar för att Fonden inte ska anses ha hemvist i Sverige.

Fondmarknadens olika fondtyper

Frågan gäller om Fonden (som är en värdepappersfond) har rätt att få ett hemvistintyg utfärdat. Fonden har inte fått något hemvistintyg eftersom värdepappersfonder och specialfonder inte är skattskyldiga för några inkomster från och med den 1 januari 2012 (6 kap. 5 § IL). Det är enbart dessa båda fondtyper som befinner sig i en sådan skattesituation och där det inte utfärdas hemvistintyg.

Fonden har anfört att det finns fonder som inte omfattas av inkomstskattelagens skattefrihet och att det därför inte går att hävda att fonder generellt är skattebefriade i Sverige.

Värdepappersfonder och specialfonder är bildade på kontraktsrättslig grund. Det är två speciella fondtyper som fritt får säljas till konsumenter och som därför är särskilt reglerade i lagstiftningen. Värdepappersfonder omfattas av UCITS-direktivet och regleras i LVF. Specialfonder får i viss utsträckning avvika från UCITS-direktivets bestämmelser och regleras i 12 kap. LAIF. Värdepappersfonder och specialfonder är två specifika rättsfigurer med en särskild civilrättslig reglering och med en särskild skatterättslig reglering i 6 kap. 5 § IL för just dessa.

Definitionen av alternativa investeringsfonder i LAIF omfattar dels specialfonder men även andra typer av fonder såsom riskkapitalfonder, fastighetsfonder etc.

Svenska fonder som inte uppfyller villkoren för att kunna vara värdepappersfonder eller specialfonder är i regel bildade på associationsrättslig grund som kommanditbolag eller aktiebolag (prop. 2012/13:155 s. 177). Det gäller exempelvis riskkapitalfonder och fastighetsfonder. Dessa fonder kan utgöra alternativa investeringsfonder enligt definitionen i 1 kap. 2 § LAIF. Ett svenskt aktiebolag är alltid skattskyldigt för sin verksamhet såsom inkomst av näringsverksamhet, även om det uppfyller villkoren för att vara en alternativ investeringsfond. Resultatet i ett svenskt kommanditbolag beskattas hos dess delägare även om kommanditbolaget anses vara en alternativ investeringsfond. Dessa båda företagsformer beskattas enligt det regelverk som gäller för dem oavsett om de anses utgöra alternativa investeringsfonder eller inte. Det är ingen skillnad i beskattning om de bedriver sådan verksamhet att de anses utgöra alternativa investeringsfonder eller om de bedriver annan verksamhet.

Det är enbart värdepappersfonder och specialfonder som inte kan få hemvistintyg därför att de inte beskattas för några inkomster. Den omständigheten att ett svenskt aktiebolag (som bedriver sådan verksamhet att det utgör en alternativ investeringsfond) är skattskyldigt för sina inkomster, är inget skäl för att hemvistintyg ska utfärdas för värdepappersfonder och specialfonder. Värdepappersfonder blir inte skattskyldiga bara därför att aktiebolag är det. Detta är en väsentlig skillnad jämfört med ideella föreningar och stiftelser. Ideella föreningar är en speciell associationsform som kan vara antingen skattskyldig eller skattebefriad beroende på inriktningen på verksamheten. Detsamma gäller juridiska personer i form av stiftelser.

Särskilt om skattskyldighet för värdepappersfonder och specialfonder

Före den 1 januari 2012 hade 6 kap. 5 § IL följande lydelse. ”Svenska investeringsfonder är skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden.” Från och med den 1 januari 2012 har 6 kap. 5 § IL följande lydelse.

”Svenska investeringsfonder är inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden.”

Från och med den 1 januari 2012 är fondbolag, förvaltningsbolag och förvaringsinstitut inte längre deklarationsskyldiga avseende värdepappersfonder och specialfonder. Regeringen uttalar i förarbetena att den inte ser någon reell risk för att det skulle kunna uppstå några skattepliktiga inkomster hos en investeringsfond (prop. 2011/12:1 s. 409 f.). Investeringsfond är den tidigare beteckningen på värdepappersfonder och specialfonder.

Skatteverket ser inte hur Fonden skulle kunna bli beskattad för någonting i Sverige. Den omständigheten att Fonden kan få betala källskatt i andra länder på investeringar i utländska värdepapper saknar betydelse för frågan om Fonden kan bli beskattad för någonting i Sverige.

Fondens yttrande nr 2

På sätt Skatteverket anger i sin skrivelse berör det överklagade beslutet endast källskatter i Spanien. Konsekvenserna av Skatteverkets beslut att inte utfärda hemvistintyg får dock bäring i samtliga utländska investeringsländer som svenska fonder investerar i och vars skatteavtal bygger på OECD:s modellavtal. Av den skrift från Fondbolagens förening som bifogades till Fondens överklagandeskrift framgår att konsekvenserna av Skatteverkets agerande leder till ökade källskatter för fondandelsägarna om ca 1,3 miljarder kr. Skatteverkets ställningstagande av den 24 april 2012, som ligger till grund för det överklagade avslagsbeslutet, leder följaktligen på sätt Skatteverket uppger i svaromålet, inte till några intäkter till den svenska staten.

Skatteverket uppger i svaromålet att det inte delar Fondens uppfattning om tolkningen av den andra meningen artikel 4 punkt 1. Fonden kan inte alls se att det av ordalydelsen finns stöd för den tolkning Skatteverket gör. En

utförlig förklaring finns i senaste yttrandet från Fonden. Den tolkning Fonden gör synes också vara den förhärskande i internationella och svenska artiklar (några ingivna som bilaga till överklagandet) och har stöd i den svenska doktrinen (se t.ex. professor Mattias Dahlbergs avhandling "Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag").

Skatteverket uppger i svaromålet att skillnaden mellan en principiell/formell skattskyldighet och en teoretisk ligger i att rättsfiguren ska vara möjlig att beskatta. Såsom har redogjorts för i tidigare inlagor betalar av lagstiftaren särskilt utpekade fonder, s.k. övriga alternativa investeringsfonder, skatt i dag. Fonder går följaktligen att beskatta.

Den diskussion Skatteverket för om att förutsättningarna i RÅ 1996 ref. 84 skulle skilja sig från förevarande mål eftersom det där var fråga om en principiell/formell skattskyldighet talar dessutom till Fondens fördel. Det är svårförståeligt varför svenska staten skulle anse att fonder, som endast formellt men aldrig i teorin kan bli skattskyldiga, omfattas av avtalsförmåner på sätt HFD i sådant fall fann i RÅ 1996 ref. 84, medan de som i teorin kan vara skattskyldiga inte skulle omfattas av avtalsförmåner. HFD uttalar i motiveringen till domen inte heller något som går att ta till stöd för att regeringen avsett att göra sådan skillnad mellan principiell/formell skattskyldighet och teoretisk skattskyldighet.

Till stöd för avslagsbeslutet hänvisar Skatteverket ett upprepat antal gånger till att lagstiftaren uttalat i förarbeten att det finns en risk att andra länder kan komma att anse att fonderna inte omfattas av avtalsförmåner. Enligt Fondens förmenande innebär det till ingen del att regeringen genom det uttalandet förmedlat Sveriges inställning i frågan. Regeringens inställning måste givetvis vara att svenska skattesubjekt ska omfattas avtalsförmåner. Det kan omöjligt ligga i regeringens intresse att svenska rättssubjekt ska erlägga skatter utomlands.

Eftersom Skatteverket och Fonden är överens om att det är Wienkonventionens tolkningsregler som är tillämpliga, dock att Skatteverket fortsätter hänvisa till förarbeten till andra skatteavtal än det som tecknats med Spanien, vill Fonden också passa på att erinra Skatteverket än en gång om artikel 32 i Wienkonventionen och om vad som utgör ”preparatory work of the treaty”.

Fonden saknar i svaromålet bemötande av fondens skattskyldighet för inkomster av förpliktelser. Lagstiftaren har på andra ställen i IL gjort en ändring så att även ”förpliktelser” omfattas av skattskyldighet (för en utförlig redogörelse se Fondens senaste yttrande). Eftersom en sådan ändring inte gjorts för värdepappersfonder och specialfonder går det inte att tolka inkomstskattelagen på annat sätt än att värdepappersfonder och specialfonder är skattskyldiga för inkomster av förpliktelser. I sådant fall måste värdepappersfonder och specialfonder deklarerera sådana inkomster.

Skatteverkets yttrande nr 3

Verket vidhåller att hemvistintyg inte kan utfärdas för Fonden och vill anföra följande med anledning av vad som framförs Fondens yttrande.

Skatteverket delar inte Fondens uppfattning om att det finns en förhärskande syn på innebörden av artikel 4 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Tvärtom tycks det inte finnas någon internationell konsensus om vilken typ av anknytning eller skattskyldighet som krävs för att en person ska anses ha hemvist i en avtalsslutande stat. Följande visar detta. 1. En artikel av Joanna Wheeler som heter “The Missing Keystone of Income Tax Treaties” och som publicerats i World Tax Journal juni 2011. World Tax Journal är en akademisk tidskrift som publiceras av IBFD. Av avsnitt 2.3.2 och 2.3.4 framgår att det inte finns någon enighet i den fråga som är föremål för prövning i detta mål. 2. En artikel av Dr G K. Fibbe som heter “Changes to

the OECD Commentary on Collective Investment Vehicles Proposed by the OECD Committee on Fiscal Affairs” och som publicerats i Bulletin for International Taxation i mars 2010. Av avsnitt 3.3 framgår att det inte finns någon internationell konsensus om vad som avses med “liable to tax”. OECD har därför infört två möjligheter för avtalslutande stater att lösa detta vilket framgår av punkt 8.5 och 8.6 i kommentaren till artikel 4 i modellavtalet.

När det gäller uttalandet i Fondens yttrande om alternativa investeringsfonder har Skatteverket tidigare förklarat att det inte är möjligt att beskatta värdepappersfonder och specialfonder. Den omständigheten att det är möjligt att beskatta andra legala företagsformer ändrar inte detta faktum.

I Fondens yttrande står följande. “Det är svårförståeligt varför svenska staten skulle anse att fonder, som endast formellt men aldrig i teorin kan bli skattskyldiga, omfattas av avtalsförmåner på sätt HFD i sådant fall fann i RÅ 1996 ref. 84, medan de som i teorin kan vara skattskyldiga inte skulle omfattas av avtalsförmåner.” Skatteverket finner meningen svårförståelig och där läggs en annan innebörd i formell skattskyldighet och teoretisk möjlighet att vara skattskyldig än den som Skatteverket gav uttryck för i föregående yttrande. Skatteverket ser inte hur det är möjligt att vara formellt skattskyldig men aldrig skattskyldig i teorin.

I Fondens yttrande står att Skatteverket ett upprepat antal gånger hänvisat till att “lagstiftaren uttalat i förarbeten att det finns en risk att andra länder kan komma att anse att fonderna inte omfattas av avtalsförmåner”. Vare sig Skatteverket eller lagstiftaren har uttalat sig på det sättet. Lagstiftaren har inte uttalat någonting om vad andra länder kan anse utan gjort allmänna uttalanden om rätt till skatteavtalsförmåner (prop. 2011/12:1 s. 419) och vilken skattskyldighet som krävs enligt skatteavtal (prop. 2004/05:121 s. 42). Skatteverket kan inte se annat än att det som angetts i

förarbetena är regeringens inställning i frågan och att detta gäller även i förhållande till skatteavtalet med Spanien.

När det slutligen gäller fondens skattskyldighet konstaterar Skatteverket att före lagändringen 2012 hade 6 kap. 5 § IL följande lydelse. "Svenska investeringsfonder är skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden." Om begreppet "tillgång" inte omfattar förpliktelser var svenska investeringsfonder inte skattskyldiga för inkomster av förpliktelser före 2012. Enligt den nya lagtexten 2012 blev svenska värdepappersfonder och specialfonder (tidigare benämnda investeringsfonder) inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. I förarbetena (prop. 2011/12:1 s. 410) uttalar regeringen att det inte finns någon reell risk för att det skulle kunna uppstå några skattepliktiga inkomster hos en investeringsfond. Därför ändrades 2 kap. 7 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter så att deklARATIONSSKYLDIGHETEN för fondbolag, förvaltningsbolag och förvaringsinstitut avseende investeringsfonder slopades. Det är således inte möjligt att deklarerera några inkomster. Skatteverket har därför svårt att se att verket skulle tolka in en skattskyldighet för fonderna enligt inkomstskattelagen som inte funnits tidigare när regeringen tydligt uttalar att fonderna inte kommer att vara skattskyldiga för några inkomster efter lagändringen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Bestämmelser och dubbelbeskattningsavtalet

Swedbank Robur Europafond är en värdepappersfond enligt LVF. Enligt 2 kap. 3 § IL ska bestämmelserna om juridiska personer tillämpas på värdepappersfonder och specialfonder. Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga enligt 6 kap. 3 § IL. Sedan den 1 januari 2012 är svenska värdepappersfonder och specialfonder inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden (6 kap. 5 § IL).

Skatteverket är den myndighet som utfärdar hemvistintyg. Hemvistintyget innebär att den person som det utfärdas för anses ha hemvist i enlighet med det aktuella dubbelbeskattningsavtalet.

År 1976 ingick Sverige och Spanien ett dubbelbeskattningsavtal. Avtalet ska, enligt artikel 1, tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda staterna. Uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” förklaras närmare i artikel 4 punkt 1: ”Vid tillämpningen av detta avtal förstås med uttrycket person med hemvist i en avtalsslutande stat varje person, som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller varje annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper dock icke en person som är skattskyldig i denna avtalsslutande stat endast för inkomst från källa i denna stat eller förmögenhet belägen där.”

Det är ostridigt mellan Skatteverket och Fonden att Fonden utgör en ”person” i dubbelbeskattningsavtalets mening. Frågan är istället om Fonden har skatterättsligt hemvist enligt avtalet.

Som nämnts ovan är svenska värdepappersfonder och specialfonder sedan den 1 januari 2012 inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Den avgörande frågan blir då om Fonden trots denna skattefrihet ska anses ha hemvist i Sverige enligt avtalet. Är det tillräckligt för hemvist att Fonden är obegränsat skattskyldig i Sverige eller fordras det också att den faktiskt ska beskattas i Sverige?

Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal bör, i enlighet med Wienkonventionens regler om traktattolkning, särskild betydelse tillmätas OECD:s modellavtal och kommentarerna till detta. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna

avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat (se RÅ 1996 ref. 84). OECD:s kommentarer som kommer behandlas nedan har tillkommit efter det att Sverige och Spanien ingick dubbelbeskattningsavtalet. OECD anser dock att nya kommentarer ska användas vid tolkning även för avtal som slutits innan kommentarerna lades till.

Huruvida en person räknas som skattskyldig i en stat även om denne faktiskt inte betalar någon skatt i staten utvecklas närmare i punkterna 8.6 och 8.7 i kommentarerna till artikel 4 i OECD:s modellavtal. OECD konstaterar att många stater ser personer som skattskyldiga även om de inte betalar någon skatt. Exempelvis kan pensionsfonder, välgörenhetsorganisationer och andra organisationer vara undantagna från att betala skatt, under förutsättning att de uppfyller alla krav som uppställs i lagstiftningen för att bli undantagna. Om de inte uppfyller alla krav blir de skyldiga att betala skatt. De flesta stater anser att sådana enheter är personer med hemvist vid tillämpning av skatteavtal. I vissa andra stater är personerna däremot inte att anse som skattskyldiga om de är undantagna från att betala skatt enligt landets lagar. Kommentaren ger således ingen direkt vägledning i tolkningsfrågan i nu aktuellt mål.

Investeringsfonder (Collective Investment Vehicles, CIV) behandlas särskilt i punkterna 6.11 och 6.12 i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal. OECD uttalar där att vilken legal form en fond har inte är avgörande för frågan om en CIV är en person med hemvist i en avtalsslutande stat (så länge den är att anse som en person) utan på dess skattemässiga behandling i den stat där den är etablerad. Hur investeringsfonder behandlas skattemässigt skiljer sig åt mellan länder men ett gemensamt mål är att säkerställa att beskattning bara sker på en nivå, antingen av CIV själv eller av investerarna. Detta löses på olika sätt i olika stater. I de stater där det är delägarna till CIV som är skattskyldiga för CIV:s inkomster (istället för att CIV själv är skattskyldig för inkomsterna, "transparenta CIV") torde CIV inte bli behandlad

som en person med hemvist i den avtalsslutande staten i vilken den är etablerad eftersom den inte är skattskyldig där. Detsamma gäller sådana fonder som är totalt och ovillkorligen undantagna från inkomstskatt. (Se även "The granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective Investment Vehicles", OECD Committee on Fiscal Affairs 23 April 2010, som ligger till grund för den rapport som de ovannämnda kommentarerna till OECD:s modellavtal hänvisar till.) I andra länder kan en CIV i princip vara skattskyldig men inkomsten kan vara undantagen från beskattning, exempelvis när CIV uppfyller vissa villkor avseende ändamål, aktiviteter eller verksamhet, vilket kan inkludera krav på viss utdelning, inkomstkällor eller verksamhetsområde. Andra vanliga sätt är att CIV är skattskyldig men att skattebasen är reducerad, att avdrag medges för utdelningar innebär till exempel att ingen skatt kommer att betalas. Det kan också vara så att vissa stater beskattar CIV men med en lägre skattesats. I dessa stater kommer CIV att ses som en person med hemvist i den stat där den är etablerad. Även i de fall när någon faktisk skatt inte tas ut på CIV:s inkomst eller inkomsten är undantagen från beskattning kan CIV anses uppfylla kraven för att ses som en person med hemvist, om de krav som ställs för att uppfylla villkoren för ett sådant lägre skatteuttag eller undantag från beskattning är tillräckligt tydliga.

I kommentarerna nämns först exempel på investeringsfonder som kommer ses som personer utan hemvist. Det rör sig om s.k. transparenta investeringsfonder där delägarna är skattskyldiga för fondens inkomster. Svenska investeringsfonders inkomster beskattas inte direkt hos delägarna (se även prop. 2011/12:1 s 401). De tillhör således inte den typen av fonder som enligt kommentarerna saknar hemvist. Kommentarerna ger senare exempel på investeringsfonder som kommer att ses som personer som har hemvist. Det rör sig då om t.ex. fonder som i princip är skattskyldiga men där inkomsten kan vara undantagen från beskattning, exempelvis när investeringsfonden uppfyller vissa villkor avseende ändamål, aktiviteter eller

verksamhet, vilket kan inkludera krav på viss utdelning, inkomstkällor eller verksamhetsområde. Det rör sig vidare om exempelvis investeringsfonder där någon faktisk skatt inte tas ut på investeringsfondens inkomst eller inkomsten är undantagen från beskattning förutsatt att de krav som ställs för att uppfylla villkoren för ett sådant lägre skatteuttag eller undantag från beskattning är tillräckligt tydliga.

Av de olika uppräknade fondtyperna i kommentarerna är Fonden, enligt förvaltningsrättens mening, närmast att jämföra med den typ av investeringsfond som nämns sist bland exemplen på investeringsfonder i 6.12 i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal (den fondtyp där någon faktisk skatt inte tas ut på investeringsfondens inkomst eller inkomsten är undantagen från beskattning). Dessa investeringsfonder anses således ha hemvist förutsatt att de kriterier som ställs för att kvalificera sig för ett sådant lägre skatteuttag eller undantag från beskattning är tillräckligt tydliga ("if the requirements to qualify for such lower rate or exemption are sufficiently stringent").

För att denna typ av investeringsfond ska anses ha hemvist ska det alltså finnas kriterier som investeringsfonden behöver uppfylla för ett sådant lägre skatteuttag eller undantag från beskattning som är tillräckligt tydliga. Förvaltningsrätten tolkar detta uttalande som att skattefriheten inte bara ska uppkomma på grund av ett tydligt undantag från en annars obegränsad skattskyldighet utan att det ska finnas faktiska och tydliga villkor som måste vara uppfyllda för att skattefrihet ska uppkomma. Det bör med andra ord finnas en risk för att investeringsfonden skulle kunna bli tvungen att betala skatt för det fall att den inte uppfyller villkoren för att befrias från detta.

Svenska värdepappersfonder är, som nämnts ovan, inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Fonden behöver således inte upp-

fylla vissa kriterier enligt IL för att skattebefrielsen ska gälla på samma sätt som t.ex. ideella föreningar eller stiftelser vilka i grunden är skattskyldiga men blir skattebefriade om de uppfyller vissa kriterier. Att värdepappersfonder och specialfonder inte längre kan bli skattskyldiga för några inkomster torde stå klart då regeringen dels avskaffat deklarationsskyldigheten för dessa, dels uttalat att det inte finns någon reell risk för att det skulle kunna uppstå några skattepliktiga inkomster hos en investeringsfond (prop. 2011/12:1 s. 410). De enda kriterier svenska värdepappersfonder behöver uppfylla för att befrias från skattskyldigheten är att de krav som gäller enligt LVF för att vara en värdepappersfond. Skulle en svensk värdepappersfond inte längre uppfylla kriterierna enligt LVF för att vara en värdepappersfond upphör den således att vara en värdepappersfond. Så länge den uppfyller kriterierna enligt LVF är den en värdepappersfond och till följd härav befriad från skatt. Det finns således ingen risk för att svenska värdepappersfonder kan bli skyldiga att betala skatt under gällande lagstiftning. Det faktum att det finns andra typer av fonder som inte omfattas av samma skattefrihet som värdepappersfonder och specialfonder påverkar inte att Fonden är skattebefriad.

Även om Fonden inte heller tidigare i praktiken betalade skatt på grund av att den regelmässigt delade ut så mycket att det inte uppstod någon skattepliktig intäkt var den ändå fram till den 1 januari 2012 skattskyldiga för utdelning, räntor och kapitalvinster på andra tillgångar än delägarätter, samt skyldiga att ta upp en schablonintäkt till beskattning. Det är en väsentlig skillnad jämfört med dagens situation.

RÅ 1996 ref. 84

Huruvida lågbeskattade utländska juridiska personer ska omfattas av uttrycket "hemvist i en avtalsslutande stat" har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1996 ref. 84. Förutsättningarna i målet var följande.

Ett svenskt moderbolag ägde fem luxemburgska fondbolag. Fondbolagen omfattades av en luxemburgsk lag från år 1988 om kollektiva placeringar. Fondbolagen förvaltade i sin tur varsin värdepappersfond. Varje fondbolag var en S.A. (société anonyme) och hade registrerat kontor och central administration i Luxemburg. Enligt luxemburgsk skattelagstiftning var en S.A. med registrerat kontor och central administration i princip oinskränkt skattskyldig till bolagsskatt. Enligt lagen från 1988 om kollektiva investeringar förelåg dock en skattebefrielse för bolag som inte förvaltade mer än en värdepappersfond. Den enda skatt som dessa bolag utgav var dels en engångsskatt vid bolagsbildningen och dels en årlig taxe d'abonnement som beräknas på förmögenheten i värdepappersfonden och som belastar förmögenheten. Huvudfrågan i målet var om det svenska moderbolaget skulle delägarbeskattas för fondbolagens inkomster. För att avgöra denna fråga behövde fastställas om fondbolagen omfattades av 1983 års skatteavtal mellan Sverige och Luxemburg. Regeringsrätten konstaterade följande. Enligt artikel 1 i avtalet gäller som huvudregel att avtalet är tillämpligt på den som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. För att en person ska anses ha hemvist i en avtalsslutande stat fordras enligt punkt 1 första meningen i artikel 4 att personen i fråga är skattskyldig där på grund av en omständighet av det slag som exemplifieras i bestämmelsen. Fondbolagen har, på grund av omständigheter som avses i artikel 4 punkt 1 första meningen, sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till luxemburgisk bolagsskatt. På grund av speciallagstiftning är fondbolag dock befriade från bolagsskatt och annan luxemburgisk skatt som omfattas av avtalet så länge bolaget inte förvaltar mer än en värdepappersfond, om Fonden däremot förvaltat två eller flera fonder medges inte befrielse från bolagsskatt. Den avgörande frågan var således om fondbolagen trots denna skattefrihet skulle anses ha hemvist i Luxemburg enligt artikel 4 punkt 1.

Regeringsrätten konstaterade att det fanns två tolkningsalternativ: 1) Att det för hemvist var tillräckligt att fondbolagen hade en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt, och 2) Att det utöver kraven enligt det första alternativet även fordrades att de var underkastade sådan beskattning och således inte på grund av speciallagstiftning var befriade från bolagsskatt. Regeringsrätten fann att de skäl som kan anföras till förmån för tolkningsalternativ 1 får sammantagna anses ha tillräcklig styrka för att ge det alternativet företräde framför tolkningsalternativ 2.

Regeringsrätten konstaterade alltså att det inte fordrades att fonderna var underkastade ”verklig” beskattning utan att omständigheten att de på grund av speciallagstiftning var befriade från bolagsskatt inte utgjorde hinder för att de skulle kunna ha hemvist. När Regeringsrätten tar ställning för tolkningsalternativ 1 är inte förutsättningarna fullt ut jämförbara med den skattesituation svenska värdepappersfonder nu befinner sig i. I målet förelåg för den kategori som fondbolagen tillhörde normalt en oinskränkt skattskyldighet till luxemburgsk bolagsskatt. Fondbolagen var undantagna skattskyldighet endast till följd av ett undantag i speciallagstiftningen. Denna situation är inte fullt ut att jämföra med ”enbart” en obegränsad skattskyldighet vilket för värdepappersfonder inte innebär någon skyldighet att betala skatt, oavsett om effekten, att bolaget inte behöver betala någon skatt, blir densamma. Förvaltningsrätten anser därför att detta avgörande inte kan ge någon direkt ledning i frågan om Fonden ska anses ha hemvist eller inte.

I rättfallet drar Regeringsrätten slutsatser utifrån lydelsen av skattskyldighetsrekvisitet, dubbelbeskattningsavtalets syfte och ändamål, avtalets innehåll i övrigt, ståndpunkterna i den skatterättsliga litteraturen och konsekvenserna från tillämpningssynpunkt. Det är utfallet av den sammanvägda bedömningen avseende dessa omständigheter som leder till avgörandet.

Några av de omständigheter som analyseras är mer intressanta än andra när det gäller prövningen i detta mål. Förvaltningsrätten kommer därför att återge det huvudsakliga innehållet angående dessa.

När det gäller *ordalydelsen* av hemvistregeln pekar den enligt Regeringsrätten närmast på ett krav på faktisk skattskyldighet. Enligt Regeringsrätten är lydelsen också förenlig med tolkningsalternativ 2, med en tolkning som innebär att tonvikten ligger på att precisera formen för anknytning och att det som krävs för hemvist är att det finns en anknytning av angivet slag som medför att personen i princip är underkastad det system av oinskränkt beskattning som den avtalsslutande staten tillämpar för den kategori av subjekt som personen tillhör (i målet *société anonyme*). För denna bolagsform gäller en oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt men med stöd av speciallagstiftning har det getts en innebörd som resulterat i att ett fondbolag som inte förvaltar mer än en fond omfattas av skattebefrielse. Om fondbolaget däremot förvaltar två eller flera fonder medges inte befrielse från bolagsskatt.

Avtalets grundläggande *syfte och ändamål* är enligt Regeringsrätten att undvika dubbelbeskattning och att förhindra skatteflykt. Tolkningsfrågan bör dock ses också i ett vidare perspektiv. Dubbelbeskattningsavtalet tillgodoser inte bara dessa huvudsyften utan har också en uppgift att åstadkomma en skälig fördelning av beskattningsunderlaget mellan staterna. En stat kan av olika skäl välja att för tillfället avstå från att utnyttja det beskattningsutrymme den har enligt avtalet. Det kan ifrågasättas om detta förhållande utan vidare bör komma den andra staten tillgodo. Den förstnämnda staten skulle också kunna utvidga sin beskattning senare och mot denna bakgrund kan det hävdas att avtalen inte bör skydda bara mot en aktuell utan också mot en ”potentiell” dubbelbeskattning.

Regeringsrätten anser också att den nyckel som hemvistbegreppet utgör för fördelningen av beskattningsanspråken och som principiellt innebär att den skattebefrielse som avtalet ger den enskilde i den ena staten inte är beroende av att inkomsten verkligen blir beskattad i den andra staten. Med denna uppfattning skulle det inte krävas mer än att personen har en sådan anknytning till den aktuella staten som enligt den statens lagstiftning kan medföra oinskränkt skattskyldighet. Det förhållandet att staten i sin interna lagstiftning avstår från att beskatta personen i fråga skulle med andra ord inte hindra att hemvistregelns skattskyldighetskrav anses uppfyllt. Detta ger stöd för tolkningsalternativ 1.

I flera av omständigheterna beskrivs som en förutsättning att det för den rättsfigur som personen normalt tillhör finns en oinskränkt skattskyldighet till en viss och bestämd skatt och att det krävs ett undantag från själva beskattningen. Det ger ett visst stöd för att det ska föreligga en risk för att kunna bli beskattad. I samma riktning talar också den omständigheten att skatteavtalet ska kunna ge ett skydd mot en potentiell beskattning. I motsatt riktning talar emellertid Regeringsrättens argument om att låta hemvistbegreppet vara styrande på samma sätt som angående beskattningsanspråken och som skulle innebära att det inte skulle krävas mer än en oinskränkt skattskyldighet för att kunna tillämpa avtalet.

Förarbeten

I förarbetena till de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater finns ofta en förklaring till vad som avses med uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat”. Följande exempel är hämtat ur propositionen till skatteavtalet mellan Sverige och Polen: ”Avtalet är enligt dessa bestämmelser endast tillämpligt i fråga om personer som enligt den interna rätten i en avtalsslutande stat är skattskyldig där på grund av domicil, bostättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket innefattar endast person som är obegränsat skattskyldig, d.v.s. en

person som är skattskyldig för hela sin världsvida inkomst i denna stat och inte person som är skattskyldig endast för inkomst som har sin källa i staten i fråga. Den skattskyldighet som avses i avtalet är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Skattskyldigheten ska i princip innebära en skyldighet att erlagga skatt enligt de inkomstskattetabletter som normalt tillämpas för personer som är obegränsat skattskyldiga i staten i fråga” (prop. 2004/05:121 s. 42). Något motsvarande uttalande finns inte i förarbetena till skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. Däremot skiljer inte artikel 4 i respektive avtal sig åt på något avgörande sätt. Detta talar också, enligt förvaltningsrättens mening, för att någon som befinner sig i en sådan skattesituation som svenska värdepappersfonder har idag inte ska anses ha hemvist enligt skatteavtal.

I de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater finns ofta en rätt för den som omfattas av ett skatteavtal att erhålla en begränsning av beskattningen i källstaten av utdelningar och räntor. Inför lagändringen genom vilken svenska investeringsfonder inte längre blev skattskyldiga för intäkter i fonden beaktade regeringen det faktum att fonderna riskerade att inte längre ses som sådana subjekt som har rätt till förmåner enligt skatteavtalen och att de därmed inte längre kommer att kunna åtnjuta de begränsningar av den utländska källskatten som följer av skatteavtal (prop. 2011/12:1 s. 419). Regeringen var således medveten om att förändringen kunde få följder för skatteavtalen men valde ändå att genomföra lagändringen.

Sammanfattning av förvaltningsrättens bedömning

Förvaltningsrätten anser vid en samlad bedömning att skattskyldighetsrekvisitetet i artikel 4 punkt 1 bör tolkas på så vis att det ska finnas en teoretisk möjlighet att vara skattskyldig för vissa inkomster (däremot krävs det inte att det sker en faktisk beskattning). Den situation i vilken de svenska värdepappersfonderna nu befinner sig, när de inte längre kan bli skattskyldiga

för någon inkomst, innebär således att de inte kan anses ha hemvist enligt skatteavtalet. Det är således den skattemässiga behandlingen och inte den legala formen som är av betydelse. Något hemvistintyg ska därför inte utfärdas. Fondens överklagande ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga (DV 3104 C).


Carina Ferm Brodén

rådman

I avgörandet har också nämndemännen Kerstin Franzén, Sven-Olof Gradin och Ing-Britt Höglin deltagit. Målet har föredragits av Camilla Sjögren.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom tre veckor* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Om beslutet har meddelats vid en muntlig förhandling, eller det vid en sådan förhandling har angetts när beslutet kommer att meddelas, ska dock överklagandet ha kommit in inom tre veckor från den dag domstolens beslut meddelades. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.