

## **HFD 2018 ref. 11**

### **Fråga om inkomstskatt respektive kupongskatt för utdelning från ett svenskt bolag efter det att ägaren till bolaget överfört aktierna till en trust. Förhandsbesked om inkomstskatt och kupongskatt.**

42 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229), 4 § kupongskattelagen (1970:624)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 27 februari 2018 följande dom (mål nr 2771-17).

#### **Bakgrund**

Skattskyldig till inkomstskatt för utdelning från svenska aktiebolag är den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. Om någon som är begränsat skattskyldig i Sverige är utdelningsberättigad är denne i stället skattskyldig till kupongskatt för utdelningen. Med utdelningsberättigad avses den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället.

A. är finsk medborgare och bor i Storbritannien. Han har aldrig varit bosatt i Sverige men avser att flytta hit under 2018. Under 2009 överförde han en aktiepost i ett onoterat svenskt aktiebolag, A. Holding AB, till en trust som han hade bildat i Jersey enligt reglerna där. Bolaget avsåg att lämna utdelning på aktierna under 2017. Förvaltare av trusten är Roxburgh Ltd som har säte i Jersey.

Mot bakgrund av den planerade flytten till Sverige ansökte A. om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att få veta om han ska beskattas för utdelningen, trots att han överfört aktieposten till trusten.

A. frågade dels om han ska anses som utdelningsberättigad under bosättningen i Storbritannien så att utdelningen medför skattskyldighet för honom enligt 4 § första stycket kupongskattelagen (1970:624) (fråga 1), dels om utdelning på aktierna under hans bosättning i Sverige medför skattskyldighet för honom enligt 42 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, eller om han ska beskattas först i samband med att utbetalning sker från trusten (fråga 2).

Av lämnade förutsättningar framgår följande.

En trust är enligt rättsordningen i Jersey inte en juridisk person. En trust utgörs av en förpliktelse för en förvaltare att förvalta tillgångar till förmån för en eller flera förmånstagare på de villkor som överenskommit med den som bildat trusten. Enligt trustreglerna tillfaller utdelningen förvaltaren. Förvaltaren anses vara ägare av trustegendomen i juridisk mening, medan de ekonomiska

fördelarna av tillgångarna tillkommer förmånstagarna. Formellt har dock inte förmånstagarna förfoganderätt över trustegendomen förrän förvaltaren verkställer utbetalning. Trustegendomen är under uppdragstiden sakrättsligt skyddad och får inte tas i anspråk av vare sig bildarens, förvaltarens eller förmånstagarens borgenärer. Villkoren för förvaltningen av trustegendomen framgår av trusturkunden.

A. är såväl bildare av den aktuella trusten som huvudförmånstagare. Han har därutöver lämnat ytterligare instruktioner till förvaltaren i ett ”letter of wishes” som följs av förvaltaren. A. kan genom förvaltarens beslut få ut både tillgångarna och avkastningen. En ”protector” har utsetts som ska bevaka att förvaltaren agerar i enlighet med sina förpliktelser. ”Protectorn” måste ge förvaltaren godkännande vid delar av förvaltaruppdraget och är i praktiken A:s förlängda arm. Trusten är oåterkallelig.

Både Skatteverket och A. ansåg att han ska inkomstbeskattas för utdelningen efter flytten till Sverige men att han inte ska beskattas enligt kupongskattelagen så länge han är bosatt i Storbritannien.

Skatterättsnämnden fann att A. är utdelningsberättigad och därmed skattskyldig till kupongskatt avseende utdelning på aktierna. Om han blir obegränsat skattskyldig i Sverige är han i stället skattskyldig till inkomstskatt på utdelningarna. Som motivering anförde Skatterättsnämnden följande.

Avgörande för bedömningen av vem som ska beskattas för de kommande utdelningarna är om A. definitivt kan anses ha skilt sig från trustegendomen. Han är både bildare och primär förmånstagare till trusten och genom ”letter of wishes” kan han få inkomst betald till sig eller kapital utbetalt när han så begär. Han kan under sådana förhållanden inte anses ha skilt sig från trustegendomen utan bör alltså behandlas som ägare till trustens tillgångar. Frågan blir då vad det får för betydelse för skattskyldigheten till kupongskatt och inkomstskatt. Parternas synsätt medför att olika personer kan anses skattskyldiga beroende på vilken lagstiftning som tillämpas. I det här fallet betyder det att A, efter att ha flyttat till Sverige, kan bli beskattad enligt inkomstskattelagen samtidigt som någon annan, t.ex. förvaltaren, formellt anses skattskyldig till kupongskatt. Ett sådant synsätt är inte förenligt med lagstiftarens intentioner. Lagstiftningen syftar till att utdelning från svenska bolag ska beskattas i Sverige. Kupongskattelagen och inkomstskattelagen bör därmed ses som komplement till varandra när det gäller att fånga upp skattskyldighet för sådan utdelning. A. ska följaktligen anses skattskyldig till kupongskatt under den tid han är begränsat skattskyldig och till inkomstskatt om han blir obegränsat skattskyldig i Sverige.

## **Yrkanden m.m.**

*Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet avseende fråga 1 på så sätt att A. inte ska anses utdelningsberättigad under sin bosättning i Storbritannien och fastställer förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2. Verket anför bl.a. följande.

Med utdelningsberättigad förstås i kupongskattelagen den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället. Vid t.ex. förvaltarregistrering kan andra subjekt än den formelle rättsinnehavaren göra anspråk på att få utdelningen. Orden ”för egen del” innebär att ett förvaringsinstitut som mottar utdelning för någon annans räkning inte självt kan anses vara utdelningsberättigad. A. är inte legal ägare till aktierna i bolaget och kan därför inte lyfta utdelning. Han är därför inte utdelningsberättigad och således inte skattskyldig till kupongskatt. Han förfogar dock över trustegendomen och ska inkomstskatterättsligt anses som ägare av den. Aktieutdelning under hans bosättning i Sverige medför därför skattskyldighet för honom enligt inkomstskattelagen.

A. tillstyrker att förhandsbeskedet fastställs avseende fråga 2.

## **Skälen för avgörandet**

### *Rättslig reglering m.m.*

Skattskyldig för utdelning är enligt 42 kap. 12 § IL den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.

En motsvarande reglering fanns tidigare i 3 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och dessförinnan i första stycket punkt 3 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen (1928:370). Enligt de bestämmelserna var huvudregeln beträffande skattepliktig utdelning på aktier att den skulle tas upp som intäkt för den som var ägare av den till aktien hörande kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen när denna blev tillgänglig för lyftning. Någon materiell ändring var inte avsedd när bestämmelsen infördes i inkomstskattelagen (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 479 och del 2 s. 497 f.).

Bestämmelsen i kommunalskattelagen infördes samtidigt som ett nytt regelverk för kupongskatt tillkom genom förordningen (1943:44) om kupongskatt. Kupongskatten var avsedd att träda i stället för vanlig inkomstskatt i det fall en fysisk person var begränsat skattskyldig (prop. 1943:12 s. 36). Bestämmelsen om skattskyldighet i 1 § förordningen var likalydande med motsvarigheten i kommunalskattelagen.

Enligt 4 § kupongskattelagen är en fysisk person skattskyldig om denne är utdelningsberättigad. Utdelningsberättigad är enligt 2 § den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid

utdelningstillfället. Denna lydelse infördes 1970 genom kupongskatteförordningen (1970:624) som år 1974 fick rubriken kupongskattelag.

### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Den första fråga som Högsta förvaltningsdomstolen har att ta ställning till är om aktierna vid överföringen till trusten kan anses ha avskilts från A:s tillgångar i sådan utsträckning att han inte längre ska anses som ägare till dem.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att A. är både bildare av trusten och primär förmånstagare. Genom ”letter of wishes” förfogar han över trustegendomen och kan genom instruktioner få såväl avkastning som kapital utbetalt till sig när han så begär. A. har vidare insyn i förvaltningen av egendomen genom krav på ”protectors” godkännande av förvaltarens åtgärder. Under dessa förhållanden kan han inte anses ha skilt sig från egendomen. A. ska alltså alltjämt anses som ägare till aktierna.

Detta innebär att A. har rätt till utdelningen. Han ska därför inkomstbeskattas enligt 42 kap. 12 § IL under den tid han är oin-skränkt skattskyldig i Sverige.

Fråga är då vidare om, som Skatteverket gjort gällande, en annan bedömning ska göras beträffande frågan om beskattning enligt kupongskattelagen. Verket anser att kravet i 4 § att den fysiska personen ska vara utdelningsberättigad inte är uppfyllt eftersom A. inte är legal ägare till aktierna.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det tidigare inte gjordes någon skillnad i beskattningen beroende på om det var fråga om inkomstskatt eller kupongskatt. I båda fallen föreskrevs att den som skulle beskattas för utdelning var ägaren av kupongen eller den som av annan anledning hade rätt till utdelningen när den blev tillgänglig för lyftning.

Begreppet utdelningsberättigad togs in i regelverket i samband med att en förenklad aktiehantering infördes. Aktieutdelningen kom genom den nya hanteringen att ske på grundval av registrering av den utdelningsberättigade i aktiebok eller särskild förteckning i stället för mot kupong. En förvaltare fick införas som utdelningsberättigad i stället för den verkliga ägaren och ansågs då vara behörig att ta emot utdelning. Om det efter det att utdelning skett visade sig att den registrerade inte hade rätt till utdelningen ansågs ändå bolaget ha fullgjort sin betalningsskyldighet. Avsikten med den ändrade lydelsen var emellertid inte att utsträcka skattskyldigheten för den registrerade längre än skattskyldigheten för kuponginnehavaren. Den som var registerad skulle kunna få motbevisa sin äganderätt och därmed även sin skattskyldighet. Även en rätt för annan att föra talan mot den registrerade om bättre rätt till utdelningen skulle föreligga (prop. 1970:134 s. 42).

Någon ändring i fråga om vem som skulle anses skyldig att betala kupongskatt var således inte avsedd. Tvärtom syftade definitionen av utdelningsberättigad till att det inte skulle bli någon förändring när det gäller skattskyldigheten. Det skulle alltså alltså vara den verkliga ägaren till aktierna som skulle beskattas.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att A. ska anses som ägare till aktierna. Han får därmed också anses berättigad att lyfta utdelning för egen del. Han ska således under den tid som han är begränsat skattskyldig i Sverige beskattas för utdelningen enligt 4 § kupongskattelagen. Härav följer att förhandsbeskedet ska fastställas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Nord, Askersjö, Baran* och *von Essen*. Föredragande var justitiesekreteraren *Johan Magnander*.

---

*Skatterättsnämnden* (2017-05-17, Eng, ordförande, *Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Lohela, Pahlsson* och *Werkell*):

#### *Förhandsbesked*

Frågorna 1 och 2

A. är utdelningsberättigad och därmed skattskyldig till kupongskatt avseende utdelning på aktierna. Om han blir obegränsat skattskyldig i Sverige är han i stället skattskyldig till inkomstskatt på utdelningarna.

#### *Motivering*

Avgörande för bedömningen av vem som ska beskattas för de kommande utdelningarna är om A. definitivt kan anses ha skilt sig från trustegendomen.

Att den aktuella trusten inte motsvarar en svensk stiftelse eller en utländsk juridisk person enligt IL framgår av förutsättningarna. Ett sådant konstaterande är dock inte tillräckligt för att avgöra graden av avskiljande (jfr RÅ 2000 ref. 28 och RÅ 2008 not. 94).

A. är både bildare och primär förmånstagare till trusten och genom ett letter of wishes, som i praktiken respekteras av förvaltaren, kan han få inkomst betald till sig eller kapital utbetalt när han så begär. Han kan under sådana förhållanden inte anses ha skilt sig från trustegendomen utan bör alljämt behandlas som ägare till trustens tillgångar.

Frågan därefter är vad det får för betydelse för skattskyldigheten till kupongskatt och inkomstskatt.

Parternas synsätt medför att olika personer kan anses skattskyldiga beroende på vilken lagstiftning som tillämpas. I det här fallet betyder det att A. efter att ha flyttat till Sverige, kan bli beskattad enligt IL samtidigt som någon annan (t.ex. Roxburgh Ltd) formellt anses skattskyldig till kupongskatt enligt kupongskattelagen. Ett sådant synsätt är enligt Skatterättsnämndens mening inte förenligt med lagstiftarens intentioner.

Lagstiftningen syftar till att utdelning från svenska aktiebolag ska beskattas i Sverige. Kupongskattelagen och IL bör därmed ses som komplement till varandra när det gäller att fånga upp skattskyldighet för sådan utdelning. Som framgår ovan skiljde sig inte de ursprungliga formuleringarna om skattskyldighet i regelverken åt i någon större omfattning. De ändringar som skett har inte heller varit menade att ge bestämmelserna någon förändrad innebörd.

A. ska följaktligen anses skattskyldig till kupongskatt under den tid han är begränsat skattskyldig och till inkomstskatt om han blir obegränsat skattskyldig i Sverige.