

HFD 2017 ref. 29

Ett ”company limited by shares” i Brittiska Jungfruöarna har inte ansetts motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Förhandsbesked om inkomstskatt.

24 kap. 13 och 17 §§, 25 a kap. 5 § och 2 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 juni 2017 följande dom (mål nr 438-17).

Bakgrund

I inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar i aktiebolag. Även andelar i utländska företag kan vara näringsbetingade förutsatt att företaget i fråga motsvarar ett svenskt aktiebolag. För att ett utländskt företag vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska anses motsvara ett aktiebolag krävs dels att företaget civilrättsligt till stor del överensstämmer med ett aktiebolag, dels att det är inkomstskattesubjekt i sitt hemland (RÅ 2009 ref. 100).

Isenkluster AB överväger att förvärva andelar i SHL Group Limited som är bildat och registrerat i Brittiska Jungfruöarna.

SHL är ett ”company limited by shares”. Ett sådant bolag är enligt lagstiftningen i Brittiska Jungfruöarna en juridisk person med egen rättskapacitet och ägarna är inte personligen ansvariga för bolagets skulder. Bolagsformen uppvisar även i övrigt stora likheter med ett svenskt aktiebolag.

Av inkomstskattelagstiftningen i Brittiska Jungfruöarna och dess definition av ”resident” följer att företag som styrs och kontrolleras där har skatterättsligt hemvist i landet. Av den bolagsrättsliga lagstiftningen framgår emellertid att alla bolag är undantagna från inkomstskattelagstiftningen (”exempt from all provisions of the Income Tax Ordinance”).

Isenkluster ansökte om förhandsbesked för att få klarlagt om SHL kunde anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar i inkomstskattelagen och om utdelning och kapitalvinst på andelarna i bolaget därmed var skattefri. Övriga villkor för att andelarna skulle anses som näringsbetingade uppgavs vara uppfyllda.

Skatterättsnämnden fann att utdelning och kapitalvinst på andelarna i SHL var skattefri. Nämnden ansåg att bolaget civilrättsligt

till stor del överensstämde med ett svenskt aktiebolag. Vidare var bolaget, enligt nämnden, ett skattesubjekt i sitt hemland som i princip var obegränsat skattskyldigt för alla sina inkomster. Nämnden konstaterade att bolaget enligt en särskild reglering var undantaget från inkomstbeskattning men ansåg inte att detta påverkade bolagets status som skattesubjekt. Sammanfattningsvis fann nämnden att bolaget fick anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar i inkomstskattelagen.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet, förklarar att utdelning och kapitalvinst på andelarna i SHL är skattepliktig samt anför bl.a. följande.

Undantag från faktisk beskattning är i sig inte något hinder för att ett bolag ska anses utgöra ett skattesubjekt. Bolaget ska emellertid initialt vara obegränsat skattskyldigt i sitt hemland, i den mening som avses i inkomstskattelagen. Denna initiala skattskyldighet kan endast föreligga om skattesystemet omfattar bolagsbeskattning. Brittiska Jungfruöarna saknar helt inkomstskatt för juridiska personer, vilket skiljer landet från jurisdiktioner som i och för sig har ett bolagsskattesystem, men som i detta system undantar vissa juridiska personer från skattskyldighet. SHL är därmed inte något inkomstskattesubjekt i sitt hemland.

Isenkluster anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

Utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar är enligt 24 kap. 17 § och 25 a kap. 5 § inkomstskattelagen som huvudregel skattefri. Enligt 24 kap. 13 § avses, under vissa närmare angivna förutsättningar, med näringsbetingad andel bl.a. en andel i ett aktiebolag. I 2 kap. 2 § anges att de termer och uttryck som används i lagen också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

I förarbetena till 2 kap. 2 § inkomstskattelagen uttalas att det inte är möjligt att ange hur nära den utländska företeelsen ska överensstämma med den svenska för att anses motsvara denna. Detta måste bli beroende av vilket slags företeelse och vilken regel det är fråga om (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 519). Det får i det enskilda fallet avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara det som avses med den svenska termen (a. prop. del 2 s. 22).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2009 ref. 100 slagit fast att eftersom syftet med bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar är att undvika beskattning i flera bolagsled krävs det, för att ett utländskt företag ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag, att företaget är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

En förutsättning för att SHL ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar är alltså att bolaget är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland.

Inkomstskattelagstiftningen i Brittiska Jungfruöarna (Income Tax Act) innehåller bestämmelser om bl.a. skattskyldighet, om skattepliktiga inkomster och avdragsgilla utgifter, om skyldighet att avlämna självdeklaration och om skattesatser och betalning av skatt. Av den bolagsrättsliga lagstiftningen (The BVI Business Companies Act) framgår emellertid att samtliga bolag åtnjuter ett generellt och fullständigt undantag från inkomstskattelagstiftningen. Av detta följer enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att SHL inte är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland. SHL motsvarar således inte ett svenskt aktiebolag och andelarna i det är därmed inte näringsbetingade. Utdelning och kapitalvinst på andelarna är alltså inte skattefri.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att utdelning och kapitalvinst inte är skattefri.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Nymansson*, *Askersjö* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Maria Sundberg.

Skatterättsnämnden (2017-01-18, Eng, ordförande, *Pettersson*, *Lohela*, *Werkell* och *Årlebrant*):

Förhandsbesked

Utdelning och kapitalvinst är skattefri.

Motivering

Av utredningen i detta ärende framgår att aktieägarna i ett company limited by shares inte är personligen ansvariga för bolagets skulder om

bolaget har minst en aktieägare. Enligt lämnade förutsättningar är så fallet och det finns därutöver inte några bestämmelser i SHL:s bolagsordning som kommer att påverka Isenklusters ansvar för bolagets skulder. Vidare framgår att ett company limited by shares också i övrigt civilrättsligt till stor del överensstämmer med ett svenskt aktiebolag.

Av RÅ 2009 ref. 100 följer att ett krav för att ett utländskt företag ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar är att det utländska företaget är ett inkomstskattesubjekt i hemlandet.

Ett company limited by shares som styrs och kontrolleras på Brittiska Jungfruöarna är ett skattesubjekt som i princip är obegränsat skattskyldigt för sina inkomster. Ett sådant bolag undantas dock från inkomstbeskattning på Brittiska Jungfruöarna enligt en särskild reglering och dessutom är skattesatsen för samtliga skatter som utgår enligt inkomstskattelagstiftningen noll procent.

Frågan är då om kravet att ett utländskt företag ska vara ett inkomstskattesubjekt i hemlandet innebär att företaget också måste vara föremål för faktisk inkomstbeskattning. När beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades och nya regler för skattefri utdelning på sådana andelar infördes uttalades i förarbetena att en sådan förändring förutsätter att det finns regler som effektivt kan skydda den svenska skattebasen mot ränteavdragsarbitrage och andra förfaranden. Det uppställdes därför ett krav på att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen skulle vara jämförlig med inkomstbeskattningen enligt inkomstskattelagen (prop. 2002/03:96 s. 104–105). Det kravet ansågs dock överflödigt och slopades när nya CFC-regler infördes eftersom CFC-reglerna ansågs tillräckliga för att motverka ränteavdragsarbitrage och andra liknande transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer (se prop. 2003/04:10 s. 51 och 124).

Mot den bakgrunden finner Skatterättsnämnden att SHL får anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar i inkomstskattelagen. Eftersom övriga villkor för att aktierna i bolaget ska anses vara näringsbetingade anges ska vara uppfyllda blir utdelningar och, under förutsättning att skalbolagsbeskattning inte aktualiseras, kapitalvinster på aktierna i SHL skattefria för Isenkluster.

Dahlberg och *Påhlsson* var skiljaktiga och anförde:

Sökanden överväger att förvärva mer än 10 procent men mindre än 25 procent av aktierna i SHL, vilket är bildat och registrerat på Brittiska Jungfruöarna. Aktierna i SHL ägs för närvarande av en fysisk person som är skatterättsligt hemmahörande i Sverige (A). A överväger att ombilda sin verksamhet och vill ändra sitt direkta innehav i SHL till ett indirekt ägande genom ett svenskt aktiebolag. Detta svenska aktiebolag ansöker nu om förhandsbesked i frågan om huruvida utdelningar och kapitalvinster på aktier i SHL hemmahörande på Brittiska Jungfruöarna är skattefria enligt bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Frågan är om andelarna i SHL utgör näringsbetingade andelar enligt definitionen i 24 kap. 13 § inkomstskattelagen. En förutsättning för det är att SHL hemmahörande på Brittiska Jungfruöarna kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag i enlighet med 24 kap. 13 § jämförd med 2 kap. 2 §.

Av utredningen i ärendet framgår att Brittiska Jungfruöarna helt saknar inkomstskatt för juridiska personer. Det innebär att SHL aldrig kan vara ett inkomstskattesubjekt.

Enligt vår mening kan inte ett bolag eller motsvarande hemmahörande i en stat eller ett territorium som helt saknar inkomstskatt för juridiska personer anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Bestämmelserna om näringsbetingad andel syftar till att motverka kedjebeskattnings av bolagsvinster. I förhållande till utdelning på andelar och kapitalvinst vid andelsavyttring i ett bolag som inte är föremål för bolagsbeskattnings finns ingen risk för kedjebeskattnings för den i Sverige hemmahörande andelsägaren.

En utdelning eller kapitalvinst på andelar i SHL hemmahörande på Brittiska Jungfruöarna kan därför inte vara skattefri på grund av att andelsinnehavet skulle vara näringsbetingat.