

Not 9

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 mars 2020 följande dom (mål nr 5334-19).

Bakgrund

1. För att undvika att inkomster beskattas i flera led i bolagssektorn finns regler om att utdelning och kapitalvinst på s.k. näringsbetingade andelar i bl.a. aktiebolag är skattefria. Även andelar i utländska företag kan vara näringsbetingade förutsatt att företaget i fråga motsvarar ett svenskt aktiebolag. För att ett utländskt företag ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag krävs dels att företaget civilrättsligt till stor del överensstämmer med ett aktiebolag och dels att det är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland.

2. I Liechtenstein finns en associationsform kallad Anstalt. En Anstalt kan ges antingen en bolagsstruktur eller en stiftelseliknande struktur. Har den bildats som ett bolag kan den ombildas till en stiftelse men inte vice versa.

3. Vere Diem Holding AB (bolaget) överväger att förvärva andelar i en Anstalt med bolagsstruktur, FLCo. Bolaget ansökte om förhandsbesked och frågade om utdelning och kapitalvinst på andelarna är skattefria i enlighet med reglerna om näringsbetingade andelar. Bolaget ville särskilt få prövat om FLCo kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag och Skatterättsnämnden kunde enligt ansökan utgå från att övriga förutsättningar för att andelarna ska vara näringsbetingade var uppfyllda.

4. Skatterättsnämnden fann att det civilrättsligt finns stor överensstämmelse mellan en Anstalt med bolagsstruktur och ett svenskt aktiebolag samt att den är föremål för inkomstbeskattning i hemlandet. Mot den bakgrunden fann nämnden att FLCo kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar. Utdelning och kapitalvinst på andelarna var därmed skattefria.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* överklagar förhandsbeskedet och anför följande.

6. Det går att välja att senare ombilda en Anstalt med bolagsstruktur till en med stiftelseliknande struktur. Det hindrar inte att en Anstalt med bolagsstruktur kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar. Det finns behov av att få fastslaget att det är den faktiskt valda strukturen som ska bedömas. Vidare finns det behov av vägledning vad gäller när den skattemässiga behandlingen av ett företag i sitt hemland är sådan att det reellt kan anses utgöra ett skattesubjekt där. Inkomstskattelagstiftningen i Liechtenstein är sådan att den effektiva skattesatsen i det enskilda fallet kan bli betydligt lägre än de 12,5 procent som uppgetts vara bolagsskattesats.

7. *Vere Diem Holding AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

8. Frågan i målet är om en liechtensteinsk Anstalt, strukturerad som ett bolag, kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar.

Rättslig reglering m.m.

9. Utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar är enligt 24 kap. 35 § och 25 a kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) som utgångspunkt skattefria. Med näringsbetingade andelar avses – under vissa i 24 kap. 32 § närmare angivna förutsättningar – bl.a. aktier. De termer och uttryck som används i lagen omfattar enligt 2 kap. 2 § första stycket också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

10. I förarbetena till 2 kap. 2 § 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 förvaltningsdomstolens bedömning

11. Vid bedömningen av om ett utländskt företag motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar ska både en civilrättslig jämförelse och en skatterättslig bedömning göras (RÅ 2009 ref. 100).

12. Ett krav för att ett utländskt företag ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag är att det civilrättsligt till stor del överensstämmer med ett svenskt aktiebolag. Vid den jämförelsen utgår prövningen från vad som är känt om företaget i fråga. Om det kan struktureras på olika sätt är det den valda strukturen som prövningen ska avse. Det är vid bedömningen av betydelse att delägarna inte är personligen ansvariga för företagets skulder. Ägarförhållandena är också av betydelse. Att delägarna inte äger aktier utan procentuella andelar i företaget saknar däremot betydelse (RÅ 2009 ref. 100).

13. Ett annat krav är att företaget är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland. Vid den prövningen räcker det inte med att konstatera att företaget formellt betraktas som ett skattesubjekt i hemlandet utan den skattemässiga behandlingen måste vara sådan att det även reellt kan anses utgöra ett skattesubjekt där. Om företaget omfattas av ett generellt och fullständigt undantag från hemlandets inkomstbeskattning kan det inte anses utgöra ett skattesubjekt (HFD 2017 ref. 29 och HFD 2019 ref. 49).

14. Av ansökan framgår att FLCo kommer att bildas med en bolagsstruktur. En sådan Anstalt utgör en juridisk person som ansvarar för sina skulder med samtliga sina tillgångar och andelsägarna är inte personligen ansvariga för dess skulder. Vidare har den ett minsta bolagskapital som är uppdelat i procentuella andelar. Företaget uppvisar därmed betydande likheter i civilrättsligt hänseende med ett svenskt aktiebolag.

15. Vidare framgår att företaget kommer att ha sitt säte och sin verkliga ledning i Liechtenstein, där bolagsskattesatsen uppgetts vara 12,5 procent, och där vara obegränsat skattskyldigt för sina inhemska och utländska inkomster. FLCo är därmed ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland. Den omständigheten att beskattningen, till följd av skattefrihet för vissa inkomster och olika dispositionsmöjligheter, kan bli lägre än 12,5 procent saknar betydelse.

16. Sammanfattningsvis motsvarar FLCo ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Utdelning och kapitalvinst på andelarna är därmed skattefria och Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Johansson, Baran* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreteraren Jenny Björstrand.

Skatterättsnämnden (2019-09-23, *Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pahlsson, Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Utdelning och kapitalvinst på andelarna är skattefria.

Motivering

Skatterättsnämndens bedömning

Av utredningen i ärendet framgår att det civilrättsligt finns stor överensstämmelse mellan ett anstalt strukturerat som ett bolag och ett svenskt aktiebolag. Exempelvis kan i likhet med vad som gäller för svenska aktiebolag delägare inte göras ansvariga för bolagets skulder. Vidare är ett anstalt föremål för inkomstbeskattning i hemlandet.

Mot den bakgrunden finner Skatterättsnämnden att FLCo kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar.