

Målnummer: 1458-09 **Avdelning:** 1

Avgörandedatum: 2009-12-02

Rubrik: En rysk association har ansetts motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 2 kap. 2 § och 24 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. X AB äger andelar i det ryska onoterade bolaget OOO Y. OOO Y är en juridisk person som är obegränsat skattskyldig för alla sina inkomster i Ryssland och i utlandet. Vidare beskattas bolaget med en i Ryssland normal skattesats. Varken av lagtext eller förarbeten framgår klart vilka kriterier som ska ligga till grund för att avgöra om utländska andelar är att betrakta som näringsbetingade. Frågan har därför uppkommit om andelarna i OOO Y utgör näringsbetingade andelar för X AB och - till följd därav - om kapitalvinster vid avyttring av sådana andelar är skattefria. - X AB ställde följande fråga till Skatterättsnämnden: Är kapitalvinster på andelarna i OOO Y skattefria för X AB?

Skatterättsnämnden (2009-02-24, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Diurson, Gäverth, Pålsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked. - Kapitalvinster på andelarna är skattefria. - Motivering. - X AB äger andelar i det ryska bolaget OOO Y som i sin tur innehar en post motsvarande 1,5 procent av andelarna i ett ryskt bolag, OAO Z. I syfte att samla koncernens andelsägande i OAO Z i ett enda koncernbolag, ett nederländskt bolag, avser X AB att avyttra sina andelar i OOO Y tillsammans med sina direktägda andelar i OAO Z till det nederländska bolaget. OOO Y är ett "limited liability company" enligt rysk civilrättslig lagstiftning. Bolaget omfattas av inkomstbeskattningen i Ryssland. - X AB vill veta om en kapitalvinst vid avyttringen av andelarna i OOO Y är skattefri i enlighet med vad som gäller för näringsbetingade andelar. Den tveksamhet som X AB vill ha bedömd är om OOO Y vid tillämpningen av definitionen av näringsbetingade andelar i 24 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Övriga villkor uppges vara uppfyllda. - Regleringen av näringsbetingade andelar i 24 kap. 13-16 §§ IL fick sitt nuvarande innehåll genom införandet av nya regler för beskattning av CFC-bolag i 39 a kap. Därvid upphävdes kravet på jämförlig inkomstbeskattning i 24 kap. 15 § för att en andel i ett utländskt företag skulle kunna vara näringsbetingad andel. - I definitionen i 24 kap. 13 § IL anges att med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Även andelar i utländska motsvarigheter till dessa slag av företag omfattas (jfr 2 kap. 2 § IL och prop. 2002/03:96 s. 105). - Vad som ska bedömas vid en jämförelse mellan utländska och svenska företeelser är enligt förarbetena till 2 kap. 2 § IL om något enligt den utländska rätten är sådant att den aktuella företeelsen skulle kunna anses falla in under den svenska termen, såsom den används i IL (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 21 f.). I fråga om den nu aktuella jämförelsen anges i förarbetena att det ligger i sakens natur att de svenska associationsformerna aktiebolag och ekonomiska föreningar inte alltid har en identisk motsvarighet i utländska stater. Det behöver därför inte föreligga absolut identitet utan det får i de enskilda fallen avgöras om

likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (prop. 2002/03:96 s. 105). - När det gäller de utländska företagens skattemässiga situation anges utöver hänvisningen till förekomsten av effektiva CFC-regler endast att andelar i delägarbeskattade utländska företag utesluts från tillämpningen (prop. 2002/03:96 s. 104-106 samt 110-112 om övervägandena avseende andelar i svenska handelsbolag). - Skatteverket anser att förutsättningarna för skattefrihet för kapitalvinst på andelarna i OOO Y inte är uppfyllda. Enligt verket kan bolaget inte anses motsvara ett svenskt aktiebolag utan är närmast jämförbart med ett handelsbolag. Detta bl.a. med hänsyn till att delägarna har en procentuell andel i bolaget i förhållande till insatt kapital i stället för aktier. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Avgörande för tillämpningen av 24 kap. 13 § IL i ett fall som det förevarande är alltså om det utländska företaget kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag. - Förarbetena ger inte någon närmare vägledning för hur jämförelsen ska göras eller vilken grad av överensstämmelse mellan företagsformerna som krävs i civilrättsligt hänseende. - Enligt vad som upplysts om den ryska lagstiftningen synes ett bolag av den typ som är aktuell i ärendet förete tydliga likheter med ett svenskt aktiebolag. Skatterättsnämnden delar alltså inte Skatteverkets uppfattning att de skillnader som verket pekat på är så stora att det ryska bolaget mer liknar ett handelsbolag än ett aktiebolag. - När det gäller den skattemässiga jämförelsen kan av förarbetena den slutsatsen dras att det utländska företaget ska ha en sådan anknytning till landet ifråga att det är en juridisk person som, enligt terminologin i IL, är obegränsat skattskyldig där. - Det ryska bolaget som är skattesubjekt enligt landets inkomstskattelagstiftning uppfyller detta kriterium. - Mot bakgrund av det anförda finner Skatterättsnämnden vid en sammantagen bedömning att bolaget ifråga får anses motsvara ett svenskt aktiebolag i det aktuella lagrummets mening. - Till följd härav och med beaktande av övriga för förhandsbeskedet givna förutsättningar är villkoren uppfyllda för att kapitalvinster på andelarna i bolaget ska vara undantagna från skatteplikt enligt 25 a kap. 5 § IL.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att kapitalvinster på andelarna i OOO Y skulle vara skattepliktiga. Till stöd för sin talan anförde Skatteverket bl.a. följande. Bolaget kan inte anses motsvara ett svenskt aktiebolag. En grundläggande princip i aktiebolagslagen (2005:551) är att det ska finnas ett aktiekapital och att varje aktie ska representera en lika stor del av aktiekapitalet. I den ryska bolagsformen är det egna kapitalet inte fördelat på aktier utan varje delägare får en procentuell andel i bolaget i förhållande till hur mycket kapital delägaren skjuter till. En annan grundläggande princip i svenska aktiebolag är att in- och utträde sker genom köp och försäljning av aktier. I den ryska bolagsformen är det möjligt att träda in genom att tillskjuta mer kapital. En delägars utträde kan ske genom att denne får ut sin andel av bolagets nettotillgångsmassa. Delägaren kan också bli utesluten ur bolaget. På två väsentliga punkter liknar den ryska bolagsformen mer handelsbolag än aktiebolag. Villkoren för att andelarna ska vara näringsbetingade är därför inte uppfyllda. En kapitalvinst är därmed skattepliktig.

X AB bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2009-12-02, Sandström, Lundin, Brickman, Ståhl, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 24 kap. 13 § IL avses, under vissa närmare angivna förutsättningar, med näringsbetingad andel bl.a. en andel i ett aktiebolag. I 2 kap. 2 § föreskrivs 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 § IL 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).

Liknande uttalanden finns i förarbetena till bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Där framgår också att en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (jfr 5 kap. 2 a § IL) inte kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96 s. 105).

Frågan i målet är om den ryska associationsformen obshchestvo s ogranichennoj otvetstvennost'ju (OOO) vid tillämpningen av de nämnda bestämmelserna kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Av utredningen framgår att delägarna i ett ryskt OOO inte är personligen ansvariga för bolagets skulder och att ett OOO även i övrigt civilrättsligt till stor del överensstämmer med ett svenskt aktiebolag. En skillnad är att delägarna i ett OOO inte har aktier utan procentuella andelar i bolaget. En annan skillnad är att en delägare kan uteslutas. Dessa avvikelser får anses sakna betydelse i sammanhanget. Vidare är det möjligt att träda in i ett OOO genom att tillskjuta kapital och att träda ut ur bolaget mot rätt att få del av associationens nettotillgångsmassa. Liknande möjligheter finns i ett svenskt aktiebolag genom användning av riktade nyemissioner och inlösen av aktier.

Av vad nu sagts följer att ett ryskt OOO vid en civilrättslig jämförelse får anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Eftersom syftet med bestämmelserna om näringsbetingade andelar är att undvika beskattning i flera bolagsled krävs vidare att ett OOO är inkomstskattesubjekt i hemlandet. Enligt de uppgifter som lämnats är så fallet.

Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att ett ryskt OOO motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2009-10-01, föredragande Hammarström, målnummer 1458-09

Sökord: Förhandsbesked skatter, inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet; Inkomstskatt

Litteratur: Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 519 och del 2 s. 22; prop. 2002/03:96 s. 105; Köhlmark, A., Näringsbetingade andelar i utländska företag, Svensk Skattetidning 2005 s. 98 ff.
