

Ref 59

Ett s.k. strike off-förfarande i Caymanöarna varigenom ett bolag upplösts efter ansökan har inte ansetts motsvara ett likvidationsförfarande enligt svensk rätt vid inkomstbeskattningen.

2 kap. 2 §, 44 kap. 3 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 november 2021 följande dom (mål nr 3849-20).

Bakgrund

1. En kapitalförlust som uppkommer när en person avyttrar en tillgång ska dras av i inkomstslaget kapital. Huvudregeln är att med avyttring avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Vidare gäller att ett värdepapper anses avyttrat även när det företag som gett ut det går i likvidation. Värdepappret anses då avyttrat trots att företaget ännu inte har upplösts.

2. Ett aktiebolag kan tvingas att gå i likvidation om det inte uppfyller de krav som finns på aktiebolag, s.k. tvångslikvidation, eller själv välja att gå i likvidation, s.k. frivillig likvidation. Enligt vissa utländska rättsordningar kan ett bolag i stället för att genomgå en frivillig likvidation välja att upplösas till följd av ett förenklat avregistreringsförfarande, s.k. strike off. Ett sådant förfarande innebär vanligen att bolaget efter ansökan stryks ur bolagsregistret varefter bolaget anses upplöst.

3. K.K. ägde ett bolag hemmahörande i Caymanöarna. Av ”Written Resolutions of the Member of the Company” framgår att bolaget i november 2014 beslutat att en slutlig utdelning motsvarande bolagets nettotillgångar skulle betalas till ägaren och att bolaget skulle ansöka om att bli struket ur ”the Register of Companies” och upplöst då det inte bedrev någon rörelse eller var verksamt på annat sätt. Bolagets tillgångar betalades ut till K.K. i december 2014 och bolaget ströks ur bolagsregistret i mars 2015.

4. I en komplettering till sin inkomstdeklaration för beskattningsåret 2014 lämnade K.K. uppgifter om avvecklingen av bolaget samt yrkade avdrag för kapitalförlust hänförlig till andelarna i bolaget. K.K. gjorde gällande att andelarna hade avyttrats under 2014 eftersom beslutet att avveckla bolaget genom en strike off hade fattats då och motsvarar ett beslut om likvidation.

5. Skatteverket avslog K.K:s yrkande med motiveringen att bolaget inte likviderats och andelarna därmed inte kunde anses ha avyttrats under 2014. Skatteverket beslutade i stället att K.K. skulle beskattas för utdelning motsvarande de medel som betalats ut till honom.

6. K.K. överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm som biföll överklagandet. Förvaltningsrätten fann att strike off-förfarandet i Caymanöarna motsvarar en likvidation enligt svensk rätt, att andelarna i bolaget hade avyttrats under 2014 och att förlusten var definitiv samma beskattningsår.

7. Sedan Skatteverket överklagat domen biföll Kammarrätten i Stockholm överklagandet och fastställde Skatteverkets beslut. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning att strike off-förfarandet i Caymanöarna motsvarar en likvidation enligt svensk rätt. Kammarrätten gjorde dock den bedömningen att strike off-förfarandet medförde rättsverkningar först i samband med att bolaget avregistrerades och därmed upplöstes och att andelarna därför kunde anses ha avyttrats först vid den tidpunkten, dvs. i mars 2015. Utbetalningen till K.K. skedde året före avyttringsåret och skulle således tas upp som utdelning i enlighet med Skatteverkets beslut.

Yrkanden m.m.

8. K.K. yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra kammarrättens dom och att han ska beskattas i enlighet med förvaltningsrättens avgörande. Han yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 223 425 kr inklusive mervärdesskatt samt anför följande.

9. Andelarna ska anses avyttrade under 2014. Regelverket bör tillämpas på så sätt att begreppet likvidation tolkas med utgångspunkt i vad som avses med begreppet enligt normalt språkbruk. Vid en sådan bedömning bör strike off-förfarandet i Caymanöarna anses motsvara en likvidation eftersom förfarandet har samma syfte och leder till samma resultat som en likvidation, dvs. att verksamheten avvecklas och bolaget upplöses. Det skulle vidare innebära en inskränkning av den fria rörligheten för kapital att behandla en upplösning efter en strike off på ett annat sätt än som upplösning efter en likvidation, eftersom situationerna är objektivt jämförbara såvitt avser syfte och resultat.

10. Skatteverket anser att överklagandet ska avslås. Förfarandena uppvisar inte sådana likheter att en strike off i

Caymanöarna kan anses motsvara en likvidation i den mening som avses i de aktuella beskattningsbestämmelserna. Skatteverket tillstyrker att K.K. beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om andelar i ett bolag som upplösts efter en ansökan om s.k. strike off enligt Companies Law i Caymanöarna kan anses avyttrade enligt 44 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Rättslig reglering m.m.

12. Till inkomstslaget kapital räknas enligt 41 kap. 1 § första stycket IL inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder och i form av kapitalvinster och kapitalförluster. Med kapitalförlust avses enligt 2 § bl.a. förlust vid avyttring av tillgångar. Enligt 44 kap. 26 § IL ska kapitalförluster inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv.

13. Med avyttring av tillgångar avses enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § IL försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Av 7 § första stycket framgår vidare att ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det går i likvidation.

14. I 2 kap. 2 § första stycket IL anges att de termer och uttryck som används omfattar också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

15. 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 de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen (a. prop. del 2 s. 22).

16. Enligt 42 kap. 1 § första stycket IL ska ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster tas upp som intäkt, om inte något annat anges i det kapitlet eller i 8 kap. Av 12 § framgår att utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.

17. Enligt artikel 63 i EUF-fördraget är alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland förbjudna.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningsfrågan

18. Inledningsvis kan konstateras att de svenska skatteregler som gäller vid avyttring av andelar i samband med likvidation omfattar motsvarande utländska företeelser och är utformade på ett sådant sätt att de inte missgynnar utländska företeelser. Vad K.K. har anfört om den fria rörligheten för kapital utgör alltså, såvitt är aktuellt nu, inget hinder för tillämpningen av 2 kap. 2 § första stycket IL.

19. Frågan om en viss utländsk företeelse ska anses motsvara en svensk måste avgöras från fall till fall med hänsyn bl.a. till utformningen av och syftet med den skatteregel som det är fråga om. Av praxis framgår att det vid bedömningen har lagts stor vikt vid om den utländska företeelsen civilrättsligt kan anses motsvara den svenska företeelse som är i fråga (se t.ex. RÅ 2009 ref. 100).

20. Av utredningen framgår att det nu aktuella bolaget var en juridisk person som associationsrättsligt närmast var att likna vid ett svenskt aktiebolag. Vid prövningen av om strike off-förfarandet i Caymanöarna ska anses motsvara en likvidation bör därför en jämförelse göras med reglerna i aktiebolagslagen (2005:551).

21. Förfarandet vid frivillig likvidation enligt aktiebolagslagen kan kortfattat beskrivas på följande sätt. Sedan bolagsstämman beslutat att bolaget ska gå i likvidation utses en likvidator som träder i styrelsens och den verkställande direktörens ställe och som har i uppdrag att genomföra likvidationen. Under tiden likvidationen pågår får bolagsstämman inte besluta om vinstutdelning (jfr prop. 2000/01:150 s. 109 f.). När tiden för kallelse på okända borgenärer har löpt ut och alla kända skulder har betalats, ska likvidatorn skifta bolagets återstående tillgångar. Sedan likvidatorn har lagt fram sin slutredovisning är bolaget upplöst. Om det därefter uppkommer behov av ytterligare likvidationsåtgärder, t.ex. om talan väcks mot bolaget, ska likvidationen fortsätta.

22. Strike off-förfarandet enligt Companies Law i Caymanöarna kan beskrivas enligt följande. Efter att det organ som närmast motsvarar bolagsstämman har beslutat om det, ansöker bolaget om att bli struket ur bolagsregistret. Av ansökan ska framgå att bolaget

har avvecklat sin verksamhet och inte har några tillgångar eller skulder. Registreringsmyndigheten kungör därefter i en officiell publikation att den har för avsikt att stryka bolaget ur registret inom viss tid, vanligen tre eller sex månader. Sedan registreringsmyndigheten beslutat att stryka ett bolag ur bolagsregistret är bolaget upplöst. Det upplösta bolaget kan efter beslut av domstol återregistreras. Det sker på ansökan som ska göras inom två, eller under vissa förutsättningar, tio år. Konsekvensen av en återregistrering är att bolaget inte ska anses ha upphört att existera. Domstolen ska i beslutet om återregistrering göra förordnanden som syftar till att så långt det är möjligt sätta bolaget och andra i samma situation som om bolaget aldrig hade avregistrerats.

23. Det kan alltså konstateras att det aktuella strike off-förfarandet motsvarar det frivilliga likvidationsförfarandet enligt aktiebolagslagen i den meningen att det tjänar samma övergripande syfte, nämligen att upplösa bolaget. Det finns emellertid väsentliga skillnader mellan förfarandena. Den inskränkning av bolagsorganens möjlighet att företa rättshandlingar för bolagets räkning som är konsekvensen av att en likvidator utsetts finns t.ex. inte i strike off-förfarandet. Strike off-reglerna möjliggör vidare en återregistrering av det upplösta bolaget som innebär att verksamheten i det kan återupptas. Någon motsvarande reglering finns inte för ett bolag som upplösts efter en likvidation enligt aktiebolagslagen.

24. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är dessa skillnader så pass betydande att det aktuella strike off-förfarandet inte kan anses motsvara ett likvidationsförfarande enligt svensk rätt. Andelarna i K.K:s bolag ska alltså inte anses avyttrade genom likvidation enligt 44 kap. 7 § IL. Inte heller kan strike off-förfarandet anses innebära en avyttring enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § IL. Detta innebär, i enlighet med vad Skatteverket har beslutat, att de medel som betalats ut från bolaget till K.K. under 2014 ska tas upp som utdelning. Överklagandet ska således avslås.

Ersättning för kostnader

25. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja K.K. ersättning för kostnader som han skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt.

26. K.K. har yrkat ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 223 425 kr. Det yrkade beloppet avser kostnader för 47,5 timmars arbete med en genomsnittlig timkostnad om ca 4 700 kr. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är målet av sådan karaktär och svårighetsgrad att en sådan timkostnad är skälig.

När det gäller skäligheten i den uppgivna tidsåtgången bör följande beaktas.

27. Enligt den ingivna arbetsspecifikationen har 20 timmar lagts på genomgång av kammarrättens dom och upprättande av överklagande samt 27,5 timmar på genomgång av Skatteverkets svar och upprättande av yttrande. K.K. vann processen i förvaltningsrätten men förlorade i kammarrätten och har av det skälet behövt argumentera särskilt i frågan om prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen samt utveckla sin talan med anledning av kammarrättens dom. De två inlagorna i Högsta förvaltningsdomstolen innehåller emellertid i icke ringa utsträckning upprepningar av vad som anförts i underinstanserna. Den angivna tidsåtgången för det nedlagda arbetet framstår därmed som alltför väl tilltagen.

28. Sammanfattningsvis anser Högsta förvaltningsdomstolen att en skälighetsbedömning måste göras. Vid denna bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att K.K. bör beviljas ersättning med sammanlagt 170 000 kr för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar K.K. ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 170 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Svahn Starrsjö*, *Rosén Andersson*, *Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Daniel Böcker.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2018-06-05, ordförande Åsbrink):

Förvaltningsrättens bedömning

Förvaltningsrätten anser inledningsvis att den omständigheten att det finns ytterligare ett avvecklingsförfarande på Cayman Islands som benämns likvidation inte per automatik medför att en strike off inte kan anses motsvara en likvidation enligt svensk rätt. Förvaltningsrätten konstaterar vidare att den aktuella bestämmelsen i inkomstskattelagen inte hänvisar

till aktiebolagslagens regler om likvidation vilket talar för att begreppet likvidation ska tolkas extensivt. Att det på Cayman Islands finns två förfaranden varav det ena är mer likt och delar namn med det förfarande som i svensk rätt kallas likvidation medför således enligt förvaltningsrätten inte att även det andra förfarandet på Cayman Islands kan vara att jämföra med en likvidation enligt svensk rätt.

Syftet med att likvidera ett bolag är att bolaget ska avvecklas genom att tillgångarna skiftas ut till ägarna och bolaget upplöses. I svensk rätt finns ett krav på att en likvidation ska utföras av en likvidator. Förvaltningsrätten anser inte att detta krav är av sådan betydelse att avsaknaden av kravet på likvidator vid en strike off medför att en strike off inte kan jämföras med en svensk likvidation.

Att ett bolag som genomgått en strike off kan återregistreras talar, enligt förvaltningsrättens mening, i viss mån emot att förfarandet kan jämföras med en likvidation enligt svensk rätt. Det kan dock konstateras att en återregistrering efter en strike off ska beslutas av domstol om vissa förutsättningar är uppfyllda. Det är alltså inte upp till den som ansöker om återregistrering att avgöra om sådan ska ske. Vidare konstateras att det också i svensk rätt finns vissa möjligheter att återuppväcka en likvidation som avslutats. Även om konsekvenserna av detta är mer långtgående avseende en strike off, genom att bolaget kan återuppta sin verksamhet som om avregistreringen aldrig ägt rum, medför detta inte att syftet med en strike off får anses vara något annat än att bolaget ska slutgiltigt avslutas.

Förvaltningsrätten gör, med hänsyn till det sagda och vad som framkommit i övrigt, bedömningen att det strike off-förfarande som K.K. vidtagit på Cayman Islands motsvarar en likvidation i svensk rätt. Det är inte ifrågasatt i målet att strike off-förfarandet är avslutat enligt lagstiftningen på Cayman Islands. Förvaltningsrätten anser därför att förlusten får anses vara definitiv. För detta talar även den omständigheten att tillgångarna har skiftats ut. Att det finns en möjlighet för en likvidation att återupptas eller, som i detta fall, att bolaget återregistreras, medför inte att likvidationen inte är definitiv.

Eftersom förvaltningsrätten konstaterat att aktierna ska anses avyttrade genom likvidation finner förvaltningsrätten inte skäl att pröva om aktierna ska anses avyttrade av något annat skäl. Inte heller finns det skäl att pröva reglernas förenlighet med EU-rätten.

K.K. ska medges avdrag för kapitalförlust och de utskiftade beloppen ska inte tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Överklagandet ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet.

Förvaltningsrätten beviljar K.K. ersättning med 100 000 kr.

Kammarrätten i Stockholm (2020-05-15, *Dyrefors Grufman, Bohlin och Willman*):

Medför strike off-förfarandena att aktierna i bolaget har avyttrats?

Frågan i målet är inledningsvis om aktierna i bolaget genom strike off-förfarandet ska anses vara avyttrade, antingen med tillämpning av regeln i 44 kap. 7 § IL om avyttring i samband med likvidation eller med tillämpning av huvudregeln i 44 kap. 3 § IL.

Enligt 2 kap. 2 § första stycket IL omfattar termer och uttryck som används i lagen också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Vid bedömningen av om en utländsk företeelse är sådan att den kan anses motsvara en viss svensk sådan, i detta fall likvidation, ska i det enskilda fallet avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen (prop. 1999/00:2 del 2 s. 22).

Strike off-förfarandet i Caymanöarna har likheter med en svensk s.k. frivillig likvidation, som beslutas av bolagsstämman. Det krävs inte att en likvidation har avslutats och ett bolag har upplösts för att aktierna i bolaget ska anses ha avyttrats utan det räcker att ett bolag träder i likvidation, dvs. att beslut har fattats om likvidation, för att avyttring enligt 44 kap. 7 § IL ska anses ha skett.

En frivillig likvidation beslutas alltså av bolagsstämman. Avregistreringen av Nanda International Inc. har skett till följd av en ansökan om strike off-förfarande som enligt K.K. beslutats av bolagsstämman.

Att ett beslut om likvidation har fattats ska enligt ABL registreras. Strike off-förfarandet i Caymanöarna leder till att bolaget avregistreras, vilket skedde för Nanda International Inc. den 31 mars 2015. Avregistreringen innebar samtidigt att bolaget upplöstes.

Ett svenskt bolag är upplöst när likvidatorn har lagt fram slutredovisningen, vilket registreras i aktiebolagsregistret. Det finns en begränsad möjlighet att tillfälligt återuppväcka ett svenskt bolag om en likvidation har avslutats. Återuppväckandet leder till en fortsatt likvidation, men inte till att verksamheten kan fortsätta. Så länge likvidationen inte har avslutats efter att utskiftning av tillgångarna har skett kan dock en frivillig likvidation under vissa förutsättningar upphöra och bolagets verksamhet fortsätta.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Kammarrätten instämmer i underinstansernas bedömning att bolaget som K.K. varit ägare till i Caymanöarna utgör en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt aktiebolag.

Likvidationsförfarandet i ABL syftar till en avveckling av ett bolag så att bolagets skulder kan betalas och de återstående tillgångarna fördelas bland aktieägarna och avslutas med att bolaget upplöses (prop. 2000/01:150 s. 56). Strike off-förfarandet syftar till en avveckling av bolag och innehåller liknande moment som det svenska förfarandet. Frågan är

om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen.

Som framgår ovan har strike off-förfarandet i Caymanöarna likheter med en svensk s.k. frivillig likvidation. Enligt Skatteverket kan dock någon avyttring inte anses ha skett så länge som det finns möjlighet till återregistrering av bolaget. Reglerna i Caymanöarna innebär att det finns en möjlighet till återregistrering i upp till 10 år efter bolagets upplösning. En återregistrering kan dock enbart ske under vissa förutsättningar och kräver beslut av domstol samt efter två år även tillstånd av the Governor in Council. Det finns även enligt det svenska regelverket en möjlighet att en likvidation upphör och verksamheten återupptas. Trots det är det enligt 44 kap. 7 § IL fråga om en avyttring redan när ett företag träder i likvidation. Det krävs alltså inte att företaget har upplösts genom likvidation för att det ska vara en avyttring i beskattningshänseende. Möjligheten till återregistrering utesluter därmed inte att ett strike off-förfarande anses motsvara en svensk likvidation. Konsekvenserna av en återregistrering respektive ett återuppväckande skiljer sig åt mellan rättsordningarna. Denna skillnad är emellertid inte så avgörande att den utländska företeelsen inte längre kan anses motsvara en svensk likvidation.

Mot bakgrund av detta instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning att strike off-förfarandet i Caymanöarna motsvarar en likvidation i den mening som avses i 44 kap. 7 § IL.

Vid vilken tidpunkt har aktierna avyttrats?

För att beskattningsekvenserna ska kunna fastställas krävs inte bara ett ställningstagande till att det är fråga om en avyttring utan också en bedömning av när avyttringen har skett. Enligt 44 kap. 7 § IL anses avyttringen av ett värdepapper ha ägt rum när det företag som gett ut det träder i likvidation, vilket vid frivillig likvidation är när bolagsstämman fattar beslut eller vid ett senare datum som bolagsstämman beslutar, dock senast det följande räkenskapsårets första dag. Redan vid denna tidpunkt inträffar enligt den svenska lagstiftningen en rad rättsverkningar. Bland annat får verksamhet enbart bedrivas med hänsyn till likvidationsändamålet och beslut om vinstutdelning får inte ske.

Nästa fråga som kammarrätten ska ta ställning till är alltså vid vilken tidpunkt avyttringen av Nanda International Inc. ska anses ha skett.

Avvecklingen av bolaget i Caymanöarna har skett genom en ansökan som lett till en avregistrering och att bolaget upplösts den 31 mars 2015.

Enligt kammarrättens mening är det tidpunkten för avregistrering och upplösning av bolaget som ger rättsverkningar. Fram till denna tidpunkt finns det en möjlighet att strike off-förfarandet inte fullföljs. Därför är det inte förrän vid denna tidpunkt som en avyttring enligt 44 kap. 7 § IL ska anses ha ägt rum. Aktierna i bolaget kan därför inte anses vara avyttrade under 2014, utan först under 2015. En bedömning enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § IL leder inte till att aktierna ska anses vara avyttrade vid en tidigare tidpunkt. Utbetalningarna från bolaget 2014 har alltså skett under

året före avyttringsåret. De ska därför anses vara utdelning som K.K. ska beskattas för vid inkomstbeskattningen det året.

Övriga frågor

Överskottet i bolaget ska CFC-beskattas som inkomst av passiv näringsverksamhet på det sätt som Skatteverket beslutat för beskattningsåret 2014.

Det har inte kommit fram att den nu aktuella tillämpningen av utdelnings-, CFC- och kapitalvinstreglerna utgör ett hinder mot den fria rörligheten för kapital.

Kammarrättens slutsats är att överklagandet ska bifallas i den del det gäller inkomstbeskattning och att Skatteverkets omprövningsbeslut alltså ska fastställas.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten bifaller överklagandet i den del det gäller inkomstbeskattning och fastställer Skatteverkets omprövningsbeslut den 23 december 2016.

Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.

Kammarrätten beviljar K.K. ersättning för kostnader i kammarrätten med 40 000 kr.