

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr  
3594-18

meddelat i Stockholm den 14 februari 2019

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

1. REEDA Capital Management AB, 556657-5113  
2. AA

Ombud för båda: Advokat Niclas Hermansson  
Setterwalls Advokatbyrå  
Box 4501  
203 20 Malmö

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 19 juni 2018 i ärende dnr 64-17/D

## **SAKEN**

Förhandsbesked om kupongskatt och inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningsen.

Dok.Id 201889

---

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:30

# BESLUT

Mål nr  
3594-18

## BAKGRUND

1. Utländska juridiska personer som får utdelning på aktier i svenska aktiebolag ska som huvudregel betala kupongskatt för utdelningen. En svensk juridisk person som innehar aktier under sådana förhållanden att någon annan obehörigen vinner befrielse från kupongskatt kan enligt den s.k. bulvanregeln i kupongskattelagen (1970:624) bli skyldig att betala kupongskatt för utdelningen.
2. REEDA Capital Management AB (REEDA) som äger aktier i True Software Scandinavia AB (True Software) ska enligt ett aktieägaravtal dela vinster hänförliga till aktier i två andra bolag med övriga aktieägare i True Software. REEDA ansökte om förhandsbesked för att få veta bl.a. om bulvanregeln i kupongskattelagen är tillämplig på utdelningen från det helägda dotterbolaget True Software SPV AB (SPV) på grund av vinstdelningen till de övriga aktieägarna i True Software.
3. AA – som är anställd i True Software – ville genom samma ansökan få svar på vissa frågor med anledning av hans aktieförvärv i True Software EC AB (EC). Detta bolag hade bildats av SPV.
4. Av REEDA:s och AAs gemensamma ansökan framgår bl.a. följande.
5. Som ett led i genomförandet av ett incitamentsprogram för anställda i True Software och dess dotterbolag har REEDA bildat SPV. Detta bolag har sedan bildat dotterbolaget EC. SPV har förvärvat ett betydande antal nyemitterade aktier i True Software för kvotvärdet och har sedan sålt aktierna för vad som bedömts utgöra marknadsvärdet till EC. EC har betalat med att utfärda en revers. Räntan på skuldbeloppet ska beräknas årligen men erläggas först när EC:s aktier i True Software löses in eller annars avyttras.

# BESLUT

Mål nr  
3594-18

6. Anställda i True Software får förvärva aktier i EC till ett pris som har bedömts motsvara marknadsvärdet, med beaktande av den skuld som EC har till SPV. Vid aktieförvärvet ska den anställde tillträda ett aktieägaravtal gällande aktierna i EC och åta sig att göra ett kapitaltillskott i samband med att räntan på EC:s skuld till SPV ska betalas. Åtagandet begränsas dock genom att den anställde inte är skyldig att skjuta till mer än vad som erhålls i avkastning på aktierna. SPV kommer att behålla minst en aktie i EC och ges genom aktieägaravtalet fullmakt att rösta i fråga om bl.a. ändringar i bolagsordningen. SPV har förköpsrätt till aktier som en anställd vill avyttra och har även rätt att förvärva aktier om innehavaren lämnar sin anställning.
7. Kapitalvinster kommer att uppstå när SPV överlåter aktierna i True Software till EC och vid överlåtelserna av aktierna i EC till de anställda. I ett avtal med de övriga aktieägarna i True Software – i vars ägarkrets ingår bl.a. utländska juridiska personer – har REEDA förbundit sig att vinstdelast nettobehållningen på aktierna i SPV och EC med de övriga aktieägarna.
8. REEDA ville få veta dels om utdelningen från SPV till bolaget omfattas av kupongskatt med stöd av bulvanregeln, dels om REEDA är skyldigt att innehålla kupongskatt på utbetalningarna av vinstdelningsmedel till utländska aktieägare i True Software (fråga 1).
9. AA ville bl.a. få veta när han ska anses ha förvärvat aktierna i EC (fråga 2 a) och om utfästelsen ska betraktas som ett ovillkorat aktieägartillskott och därmed ingå i omkostnadsbeloppet för aktierna (fråga 4). Han ställde därutöver andra frågor hänförliga till aktieförvärvet.
10. Skatterättsnämnden uttalade beträffande fråga 1 för det första att vinstdelningen inte utgör utdelning i kupongskattelagens mening och därför inte medför skyldighet för REEDA att innehålla kupongskatt för utländska aktieägare. För det andra fann nämnden att om de utländska aktieägarna hade ägt del i SPV skulle de

# BESLUT

Mål nr  
3594-18

ha fått utdelning direkt från SPV och de hade då varit skyldiga att betala kupongskatt. Det valda förfarandet innebär alltså att vissa utländska ägare befrias från kupongskatt. Det huvudsakliga motivet till strukturen kan dock inte anses vara att minska källskattkostnaderna för dessa. Vinstdelningen som REEDA lämnar till dem utgör kompensation för den utspädning av deras innehav som nyemissionen i True Software medfört och den kan därför inte ses som substitution för utdelning från True Software. Utbetalningen bör snarare ses som ersättning för en framtida kapitalvinst. Skatterättsnämndens besked såvitt avsåg fråga 1 var att bulvanregeln inte är tillämplig.

11. Beträffande AAs frågor fann nämnden att han ska anses förvärva aktierna när han ingår avtalet och att begränsningarna i möjligheterna att förfoga över aktierna inte kan anses leda till en senareläggning av tidpunkten för förvärvet (fråga 2 a). Vidare fann nämnden att utfästelsen inte ska betraktas som ett ovillkorat aktieägartillskott (fråga 4). AAs övriga frågor besvarades inte eftersom de avvisades eller förföll.

## **YRKANDEN M.M.**

12. *Skatteverket* yrkar i första hand att svaret på fråga 1 ska ändras på så sätt att bulvanregeln är tillämplig och att svaret på fråga 2 a ska ändras på så sätt att tidpunkten för förvärvet av aktierna i EC knyts till tidpunkten när EC avyttrar aktierna i True Software. I andra hand yrkar verket att förhandsbeskedet undanröjs i dessa delar. Härutöver yrkar verket att förhandsbeskedet fastställs i den del det avser fråga 4.
13. *REEDA* anser att svaret på fråga 1 ska fastställas.
14. *AA* anser att svaret på fråga 2 a ska fastställas men att svaret på fråga 4 ska ändras.

# BESLUT

Mål nr  
3594-18

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

15. Enligt 5 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.
16. En av de frågor som REEDA har ställt är om bolaget ska innehålla kupongskatt avseende utbetalningen av vinstdelning till de övriga aktieägarna i True Software.
17. En fråga från en utbetalande om denne är skyldig att innehålla kupongskatt kan emellertid inte besvaras inom ramen för ett förhandsbesked. Detta framgår uttryckligen av 5 § eftersom en sådan fråga inte avser sökandens skattskyldighet eller beskattning. Att en sådan fråga inte kan besvaras inom ramen för ett förhandsbesked klargjordes även i förarbetena när möjligheten att begära förhandsbesked om kupongskatt infördes (se prop. 2015/16:14 s. 44 f.). Skatterättsnämnden borde därför inte ha uttalat sig beträffande detta.
18. Sökanden ska enligt 7 § andra stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor lämna de uppgifter som behövs för att förhandsbesked ska kunna lämnas.
19. En grundläggande förutsättning för att ett förhandsbesked ska meddelas är att de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (se t.ex. RÅ 2005 ref. 80). I detta ligger också att sökandens beskrivning inte får innehålla motstridiga uppgifter (se t.ex. HFD 2016 not. 21).
20. Enligt bulvanregeln i 4 § tredje stycket kupongskattelagen föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen bereds förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

# BESLUT

Mål nr  
3594-18

21. REEDA:s fråga rörande tillämpligheten av bulvanregeln innefattar en bedömning av om någon obehörigen befrias från kupongskatt. Bedömningen förutsätter således ställningstaganden till såväl skälen för som effekterna av flera olika transaktioner inom ramen för en bolags- och avtalsstruktur.
22. Av det sagda följer att för att ett förhandsbesked som avser tillämpligheten av bulvanregeln ska kunna lämnas är det nödvändigt att sökanden presenterar ett så fullständigt underlag som möjligt och som inte innehåller oklarheter eller motstridigheter (jfr HFD 2017 not. 32, jfr även RÅ 2007 ref. 52 och HFD 2012 ref. 50).
23. I ansökan har angetts att True Software inte kommer att lämna utdelning inom överskådlig tid men om så ändå skulle ske, att den utdelning som lämnas till vissa av de utländska aktieägarna kommer att bli föremål för kupongskatt. Det framstår således som oklart om True Software kommer att lämna utdelning. Det är inte heller klarlagt hur många aktier i EC som SPV kommer att äga när en eventuell utdelning blir aktuell eller t.ex. när aktierna i True Software avyttras. Det går därmed inte att bedöma exempelvis i vilken mån utdelningen som REEDA erhåller från SPV har samband med vad som förs vidare från REEDA i enlighet med aktieägaravtalet. Det underlag som presenterats för att besvara REEDA:s fråga är alltså så bristfälligt att något förhandsbesked inte kan lämnas.
24. Redan av detta skäl borde Skatterättsnämnden ha avvisat frågan rörande tillämpligheten av bulvanregeln.
25. AAs frågor gäller olika rättshandlingar som utgår från samma bolags- och avtalsstruktur som ligger till grund för REEDA:s frågor. De omfrågade rättshandlingarna är integrerade och underordnade delar i dessa strukturer. Eftersom detta underlag är för bristfälligt för att ligga till grund för ett förhandsbesked bör inte heller AAs frågor besvaras.

# BESLUT

Mål nr  
3594-18

26. Av det sagda följer att förhandsbeskedet ska undanröjas och ansökningsen avvisas.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Anita Saldén Enéus, Per Classon, Kristina Svahn Starrsjö och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.