

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
842-19

meddelad i Stockholm den 21 oktober 2019

## **KLAGANDE OCH MOTPART**

Aktiebolaget Partner, 556566-0932  
c/o Husqvarna AB  
561 82 Huskvarna

## **MOTPART OCH KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 14 januari 2019 i ärende dnr 35-18/D

## **SAKEN**

Förhandsbesked om inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 210415

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se  
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

**Telefax**  
08-561 678 20

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

**BAKGRUND**

1. Svenska aktiebolag är egna skattesubjekt och beskattas alltså för de inkomster som uppkommer i bolaget. För att undvika att inkomster beskattas i flera bolagsled finns regler om att aktiebolag som äger andelar i andra aktiebolag under vissa förutsättningar inte ska beskattas för utdelningar och kapitalvinster på dessa andelar. Sådana andelar kallas näringsbetingade andelar. Även andelar i utländska motsvarigheter till ett svenskt aktiebolag kan vara näringsbetingade.
2. Vidare finns regler om att inkomster som uppkommer i utländska bolag i vissa fall löpande ska beskattas hos bolagets delägare i Sverige, dvs. beskattas hos delägaren redan innan inkomsten delas ut. Detta gäller dels för utländska bolag som är delägarbeskattade i sitt hemland (s.k. i utlandet delägarbeskattade juridiska personer), dels när inkomsterna i det utländska bolaget är lågbeskattade (s.k. CFC-beskattning).
3. I en ansökan om förhandsbesked frågade Aktiebolaget Partner (bolaget) om andelarna i dess amerikanska dotterbolag Husqvarna International Sales, Inc. (dotterbolaget) är näringsbetingade. Närmare bestämt ville bolaget få prövat om dotterbolaget kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av dessa regler. Enligt ansökan kunde Skatterättsnämnden utgå från att övriga förutsättningar för att andelarna ska vara näringsbetingade är uppfyllda. Om frågan besvarades nekande önskade bolaget även få veta om dotterbolaget ska anses vara en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Slutligen ställde bolaget frågan om det ska beskattas för inkomsterna i dotterbolaget enligt reglerna om CFC-beskattning.
4. Av ansökan framgår att dotterbolaget är bildat i delstaten Delaware i USA och att det på egen begäran har klassificerats som ett s.k. Domestic International Sales Corporation (DISC-bolag). Bolaget uppgav att dotterbolaget är ett amerikanskt "corporation" som vid en civilrättslig jämförelse motsvarar ett svenskt aktiebolag. Bolaget uppgav även att ett "corporation" enligt amerikanska regler är ett

# DOM

Mål nr  
842-19

inkomstskattesubjekt men att inkomster i bolag som har valt att klassificeras som DISC-bolag är undantagna från federal bolagsskatt. Av ansökan framgår vidare att det i Delaware inte finns någon delstatlig bolagsskatt.

5. Skatterättsnämnden fann att ett DISC-bolag vid en civilrättslig jämförelse får anses motsvara ett svenskt aktiebolag. När det gällde den skatterättsliga jämförelsen konstaterade nämnden att det inte uppkommer någon sådan beskattning i flera bolagsled som reglerna om näringsbetingade andelar syftar till att undanröja och att dotterbolaget därför inte kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av dessa regler. Nämndens slutsats var således att andelarna i dotterbolaget inte är näringsbetingade. Vidare fann nämnden att dotterbolaget inte kan anses utgöra en i utlandet delägarbeskattad juridisk person samt att reglerna om CFC-beskattning inte är tillämpliga.

## YRKANDEN M.M.

6. *Aktiebolaget Partner* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att andelarna i dotterbolaget är näringsbetingade.
7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Frågan i målet

8. Huvudfrågan i målet är hur det ska bedömas om ett utländskt bolag vid en skatterättslig jämförelse kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar.

**Rättslig reglering m.m.***Näringsbetingade andelar*

9. Enligt 24 kap. 32 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avses – under vissa närmare angivna förutsättningar – med näringsbetingad andel bl.a. en andel i ett aktiebolag. Av 2 kap. 2 § första stycket framgår att de termer och uttryck som används i lagen omfattar 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).

*Utländskt bolag och i utlandet delägarbeskattad juridisk person*

11. I 2 kap. 5 a § första stycket IL anges att med utländskt bolag avses en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Enligt andra stycket anses som utländskt bolag alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.
12. Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses enligt 5 kap. 2 a § IL andra meningen en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma. Obegränsat skattskyldiga delägare i

# DOM

Mål nr  
842-19

sådana juridiska personer är enligt första meningen skattskyldiga för personens inkomster.

## *CFC-beskattning*

13. I 39 a kap. IL finns bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Enligt 1 § första stycket ska i utlandet delägarbeskattade juridiska personer inte behandlas som juridiska personer vid tillämpningen av kapitlet.
14. Enligt 5 § första stycket ska nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person anses lågbeskattad om den inte beskattats eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av denna inkomst utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige.
15. Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad gäller enligt 7 § första stycket att en inkomst hos en utländsk juridisk person inte ska anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a och som inte omfattas av där angivna undantag. I tredje stycket anges att om Sverige har ingått ett skatteavtal, som inte är begränsat till att omfatta inkomst från internationell sjö- eller luftfart, med den stat där den utländska juridiska personen hör hemma gäller bestämmelsen i första stycket bara för sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.

## *Skatteavtalet med USA*

16. I artikel 4.1 a) i skatteavtalet mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) anges att vid tillämpningen av avtalet förstås med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat

är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning, bolagsbildning eller annan liknande omständighet.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

#### *Näringsbetingade andelar*

17. Av praxis framgår att ett krav för att ett utländskt bolag ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar är att bolaget är ett inkomstskattesubjekt i hemlandet (RÅ 2009 ref. 100 och HFD 2017 ref. 29).
18. Prövningen av om detta krav är uppfyllt måste göras med utgångspunkt i syftet med bestämmelserna om näringsbetingade andelar, dvs. att undvika beskattning i flera bolagsled. Det innebär att det inte räcker med att konstatera att ett bolag formellt betraktas som ett skattesubjekt i hemlandet, utan en prövning måste också göras av om den skattemässiga behandlingen av bolaget i hemlandet är sådan att det även reellt kan anses utgöra ett skattesubjekt där.
19. Rättsfallet HFD 2017 ref. 29 gällde frågan om ett bolag som hörde hemma i Brittiska Jungfruöarna kunde anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Inkomstskattelagstiftningen i Brittiska Jungfruöarna innehöll bestämmelser om skattskyldighet för bolag men av den bolagsrättsliga lagstiftningen framgick att samtliga bolag i landet åtnjöt ett generellt och fullständigt undantag från inkomstskattelagstiftningen. Högsta förvaltningsdomstolen fann att bolaget inte uppfyllde kravet på att vara ett inkomstskattesubjekt i hemlandet och att det således inte motsvarade ett svenskt aktiebolag.
20. I det nu aktuella fallet har bolaget lämnat som förutsättning att dotterbolaget är ett inkomstskattesubjekt i USA och har också gett in utredning, i form av bl.a. utdrag ur amerikansk federal skattelagstiftning, till stöd för att så är fallet. Av denna

utredning framgår emellertid att dotterbolaget – så länge som det är klassificerat som ett DISC-bolag – inte är föremål för någon inkomstbeskattning i USA. Den skattemässiga behandlingen av dotterbolaget i hemlandet är därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte sådan att det reellt kan anses utgöra ett inkomstskattesubjekt där. Dotterbolaget motsvarar således inte ett svenskt aktiebolag och andelarna i det är därmed inte näringsbetingade.

*I utlandet delägarbeskattad juridisk person*

21. I 2 kap. 5 a § IL finns en definition av vad som avses med utländskt bolag. Ett bolag som omfattas av den definitionen kan inte samtidigt vara en i utlandet delägarbeskattad juridisk person enligt definitionen i 5 kap. 2 a §. Att så är fallet framgick tidigare uttryckligen av lagtexten men får – med hänsyn till hur de två definitionerna är utformade – fortfarande anses gälla.
22. Enligt 2 kap. 5 a § första stycket IL avses med utländskt bolag en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Det amerikanska dotterbolaget är som framgått inte föremål för någon inkomstbeskattning i USA och utgör därmed inte ett utländskt bolag enligt den bestämmelsen.
23. Frågan är då om dotterbolaget utgör ett utländskt bolag enligt den kompletterande definitionen i andra stycket. Där anges att som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.
24. Dotterbolaget hör hemma i USA och omfattas av bestämmelser i amerikansk lagstiftning om skattskyldighet till inkomstskatt. Det har inte gjorts något undantag för DISC-bolag i skatteavtalet mellan Sverige och USA och dotterbolaget har hemvist i USA enligt artikel 4.1 i avtalet. Dotterbolaget uppfyller

således förutsättningarna i 2 kap. 5 a § andra stycket IL för att vara ett utländskt bolag. Det förhållandet att dotterbolaget till följd av speciallagstiftning inte är föremål för någon inkomstbeskattning i hemlandet påverkar inte den bedömningen (jfr RÅ 1996 ref. 84 och RÅ 2004 ref. 29).

25. Dotterbolaget är alltså ett utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a § IL och utgör redan av det skälet inte en i utlandet delägarbeskattad juridisk person enligt 5 kap. 2 a §.

#### *CFC-beskattning*

26. En förutsättning för att bolaget ska beskattas för dotterbolagets inkomster enligt reglerna om CFC-beskattning i 39 a kap. IL är att inkomsten hos dotterbolaget är lågbeskattad. Om prövningen görs mot 5 § första stycket är den förutsättningen uppfylld eftersom dotterbolaget inte beskattas för sina inkomster i USA. Enligt 7 § första stycket ska inkomsten dock ändå inte anses lågbeskattad om dotterbolaget hör hemma och är skattskyldigt i ett område som anges i bilaga 39 a och som inte omfattas av där angivna undantag.
27. Som framgått hör dotterbolaget hemma i USA och omfattas av bestämmelser i amerikansk lagstiftning om skattskyldighet till inkomstskatt. I bilaga 39 a är USA listat utan att några undantag anges. Vid bedömningen av om villkoren i 7 § första stycket är uppfyllda saknar det därmed betydelse att dotterbolaget är skattemässigt gynnat i USA (prop. 2003/04:10 s. 73). Dotterbolaget uppfyller således villkoren i den bestämmelsen.
28. Enligt 39 a kap. 7 § tredje stycket IL krävs för att dotterbolagets inkomster inte ska anses vara lågbeskattade dessutom att inkomsterna omfattas av skatteavtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Som framgår av punkt 24 ovan är även det kravet uppfyllt.
29. Dotterbolagets inkomster är således inte lågbeskattade i den mening som avses i 39 a kap. IL och bolaget ska därmed inte bli föremål för CFC-beskattning.



# DOM

Mål nr  
842-19

## *Slutsats*

30. Av det anförda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas beträffande samtliga frågor.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enéus, Ulrik von Essen och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Daniel Böcker.