

Not 39

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 21 oktober 2019 följande beslut (mål nr 17-19 och 18-19).

Bakgrund

1. En kapitalförlust som uppkommer när en person avyttrar en tillgång ska dras av i inkomstslaget kapital. Med avyttring avses enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Enligt 7 § gäller vidare att ett värdepapper anses avyttrat även när det företag som gett ut det träder i likvidation. Värdepappret anses då avyttrat trots att bolaget inte har upplösts.

2. Enligt aktiebolagslagen (2005:551) innebär en likvidation att ett bolags tillgångar skiftas ut och att bolaget därefter avvecklas. Enligt vissa utländska rättsordningar kan ett bolag i stället för att likvideras upplösas till följd av ett förenklat avregistreringsförfarande, en s.k. strike off. Förfarandena kan se olika ut i olika rättsordningar men innebär vanligen att bolaget stryks ur bolagsregistret varefter bolaget, direkt eller efter viss tid, anses upplöst.

3. R.C.S. och L.C. ägde andelar i bolaget Wisley Management Limited med säte i Bahamas. I augusti 2015 lämnade de en instruktion till bolagets företrädare att likvidera bolaget. En dryg månad senare undertecknade företrädarna en resolution om att avstå från att betala vissa avgifter i syfte att få bolaget avfört från bolagsregistret i Bahamas i enlighet med där gällande regler om strike off. Bolaget ströks från bolagsregistret i januari 2017.

4. I sina inkomstdeklarationer för beskattningsåret 2015 yrkade R.C.S. och L.C. avdrag för kapitalförluster hänförliga till andelarna i bolaget. Skatteverket avtog deras yrkanden med motiveringen att andelarna inte kan anses ha avyttrats under det aktuella beskattningsåret.

5. R.C.S. och L.C. begärde omprövning och tillstyrkte samtidigt att frågan prövades genom att Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

6. I ansökningarna om förhandsbesked ställde allmänna ombudet frågan om andelarna i bolaget ska anses avyttrade under 2015 till följd av att bolagsföreträdarna då fattat beslut om strike off.

7. Allmänna ombudet menade att strike off-förfarandet inte kan jämföras med likvidation enligt aktiebolagslagen och att regeln om avyttring på grund av likvidation i 44 kap. 7 § IL därför inte är tillämplig. Enligt allmänna ombudet kan en avyttring inte heller anses ha skett på annan grund.

8. R.C.S. och L.C. ansåg att andelarna ska anses avyttrade under 2015 på den grunden att bolagets beslut motsvarar ett beslut om likvidation.

9. Skatterättsnämnden förklarade att andelarna i bolaget inte ska anses avyttrade under 2015. Nämnden ansåg att strike off-förfarandet inte kan jämföras med en likvidation enligt aktiebolagslagen och att det inte heller i övrigt finns grund för att anse att andelarna har avyttrats under det året. Skatterättsnämnden beviljade R.C.S. och L.C. ersättning för kostnader med 200 000 kr.

Yrkanden m.m.

10. *R.C.S. och L.C.* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att andelarna i bolaget ska anses avyttrade under 2015. De yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 107 975 kr inklusive mervärdesskatt.

11. *Allmänna ombudet* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas och tillstyrker att ersättning för kostnader beviljas med 55 000 kr.

Skälen för avgörandet

Frågan om det finns förutsättningar för att pröva ansökningarna i sak

12. Enligt 6 § 3 lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor gäller att förhandsbesked i ärenden om inkomstskatt får lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket endast om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

13. Bestämmelsen innebär att allmänna ombudets möjligheter att ansöka om förhandsbesked är begränsade till frågor av prejudikatvärde. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att en förutsättning för att förhandsbesked ska lämnas i sådana frågor är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. I andra fall bör prejudikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser (se HFD 2018 ref. 35 och där anmärkta avgöranden).

14. Målen gäller frågan om andelar i ett bolag med säte i Bahamas ska anses avyttrade under 2015 till följd av att bolagsföreträdarna det året har antagit en resolution om att vissa avgifter inte ska betalas, i syfte att därigenom få till stånd att bolaget senare ska komma att avregistreras från bolagsregistret.

15. Allmänna ombudet uppgav i sina ansökningar att det för närvarande pågår ett flertal processer som gäller det svenska avyttringsbegreppet och strike off-förfaranden samt att det nu finns ett intresse av att på enklaste sätt avveckla bolag i rättsordningar där sådana förfaranden förekommer.

16. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att bestämmelserna i 44 kap. 3 och 7 §§ IL har i nu aktuellt hänseende varit oförändrade sedan lagen infördes 1999. Det är alltså inte fråga om att tillämpa ny lagstiftning.

17. Även om det inte är fråga om ny lagstiftning kan dock ett behov av att rättsfrågor snabbt blir klargjorda uppstå på grund av nya företeelser som är eller kan antas komma att bli allmänt förekommande (se HFD 2018 ref. 26). Av handlingarna i målen framkommer att det inte är fråga om någon sådan ny företeelse.

18. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning är frågan således inte av det slaget att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande.

19. Av det anförda följer att Skatterättsnämnden inte borde ha prövat ansökningarna. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningarna avvisas.

Ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen

20. Eftersom det är det allmänna ombudet som har ansökt om förhandsbesked får *R.C.S. och L.C.* anses ha rätt till skäligen ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

21. Ersättningsyrkandet avser arvode för drygt 18 timmars arbete. Det saknas skäl att ifrågasätta timkostnaden som sådan. När det gäller tidsåtgången kan konstateras att merparten av det arbete som har behövts för att ta tillvara de skattskyldigas rätt har utförts under Skatterättsnämndens handläggning av ärendet. Med hänsyn till detta, till skriftväxlingens omfattning och innehåll samt till att ombudet till viss del har upprepat vad som anförts hos Skatterättsnämnden framstår timantalet som väl tilltaget. Skälig tidsåtgång kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening uppskattas till cirka tio timmar och skälig ersättning bör bestämmas till 60 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningarna.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar R.C.S. och L.C. ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 60 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, Bull* och *von Essen*. Föredragande var justitiesekreteraren Finn Hultin.

Skatterättsnämnden (2018-12-19, Eng, ordförande, Dahlberg, Jönsson, Pahlsson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Andelarna i Wisley Management Limited ska inte anses avyttrade under 2015.

Beslut

R.C.S. och L.C. beviljas ersättning av allmänna medel med 200 000 kr för sina kostnader i Skatterättsnämnden.

Motivering

Det ska först bedömas om det aktuella strike off-förfarandet kan anses motsvara en svensk likvidation vid tillämpning av 44 kap. 7 § första stycket IL.

Vad som ska bedömas vid en jämförelse mellan en utländsk och en svensk företeelse är enligt förarbetena till 2 kap. 2 § om något enligt den utländska rätten är sådant att det skulle kunna anses falla in under den svenska termen (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 22). Av det följer att den utländska rätten ska jämföras med den svenska rätten i relevant avseende.

I detta fall bör den bahamanska rätten enligt Skatterättsnämndens mening i första hand jämföras med bestämmelserna om likvidation i aktiebolagslagen. En utgångspunkt för bedömningen bör vidare vara att likvidationsförfarandet enligt aktiebolagslagen syftar till en avveckling av bolaget så att bolagets skulder kan betalas och de återstående tillgångarna fördelas bland aktieägarna (se prop. 2000/01:150 s. 56).

Det kan även noteras att det i förarbetena till 44 kap. 7 a § IL, som avser förenklad avveckling av ekonomiska föreningar, uttalas att eftersom

nuvarande bestämmelser i 44 kap. inte omfattar förenklad avveckling behövs en särskild reglering för att uppnå motsvarande beskattningskonsekvenser som vid likvidation (prop. 2017/18:185 s. 250). Regeringen har således i detta sammanhang ansett att förenklad avveckling inte omfattas av termen likvidation.

Enligt den aktuella lagstiftningen i Bahamas är det möjligt att återregistrera ett bolag efter avregistreringen och återuppta verksamheten. Bolaget kan återregistreras utan begränsning i tiden, inom fem år av registratören och därefter efter beslut av domstol. Enligt lagstiftningen krävs det inte några särskilda skäl för att bolaget ska återregistreras. Den enda förutsättningen är att vissa avgifter betalas.

Det kan konstateras att ett beslut om frivillig likvidation enligt aktiebolagslagen inte heller är oåterkalleligt. Bolagsstämman kan besluta att likvidationen ska upphöra och bolagets verksamhet återupptas så länge utskiftning inte har ägt rum. Efter det att bolaget har upplösts kan det dock endast "återupplivas" för en fortsatt likvidation.

På grund av den generösa möjligheten enligt lagstiftningen i Bahamas att återregistrera bolaget och återuppta verksamheten är Skatterättsnämndens uppfattning att det aktuella strike off-förfarandet skiljer sig från en likvidation enligt aktiebolagslagen på ett sådant sätt att förfarandet inte kan jämföras med en likvidation. Det förhållandet att de faktiska omständigheterna i detta fall är sådana att skillnaderna mot en likvidation i praktiken är små medför inte någon annan bedömning. Andelarna i bolaget ska därmed inte anses avyttrade enligt 44 kap. 7 § första stycket IL.

Vidare har det enligt nämndens mening inte skett något under 2015 som innebär att andelarna i bolaget kan anses ha utslucknat eller definitivt avhärts ägarna. Andelarna ska därför inte heller anses avyttrade enligt 44 kap. 3 § under detta år.

Kostnadsersättningen

R.C.S. och L.C. yrkar, såsom yrkandet slutligen bestämts, ersättning för ombudskostnader enligt bestämmelserna i 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) med sammanlagt 253 829 kr inklusive mervärdesskatt. Allmänna ombudet tillstyrker att ersättning beviljas men anser att den yrkade ersättningen klart överstiger vad som behövs för att tillvarata de skattskyldigas rätt i ärendena. Skatterättsnämnden finner att R.C.S. och L.C. bör medges ersättning med skäliga 200 000 kr.

Hellenius var skiljaktig och anförde:

[text här utelämnad]

Med hänvisning till förarbetena avseende 2 kap. 2 § IL anser majoriteten att den bahamanska rätten i första hand bör jämföras med bestämmelserna om likvidation i aktiebolagslagen. Enligt min uppfattning framgår det varken av 44 kap. 7 § IL, dess förarbeten eller av rättspraxis avseende denna paragraf att en jämförelse ska ske med det i aktiebolagslagen reglerade likvidationsförfarandet. Krav torde dock kunna ställas på att det är ett förfarande varigenom verksamhet ska avvecklas, överskott utskiftas och upplösning ske. Enligt min uppfattning bör, utifrån syftet med 44 kap. 7 § IL, det på Bahamas här tillämpade förfarandet prövas mot dessa

kriterier. Enligt min bedömning får förfarandet anses uppfylla dessa kriterier.

Om det, såsom majoriteten ansett, ska ske en jämförelse med aktiebolagslagen vill jag anföra följande.

Av 2 kap. 2 § första stycket IL framgår att de termer och uttryck som används i IL också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. I förarbetena uttalas bl.a. att det inte är möjligt att ange hur nära en utländsk företeelse ska överensstämma med den svenska för att anses motsvara denna. Detta är beroende av vilket slags företeelse och vilken regel det är fråga om.

Majoriteten finner ett flertal likheter mellan ett strike off-förfarande och en likvidation enligt aktiebolagslagen, men finner en för dem avgörande skillnad. Den avgörande skillnaden är möjligheten enligt lagstiftningen i Bahamas att återregistrera bolaget efter avregistreringen och återuppta verksamheten. Jag anser inte att denna omständighet bör ges en avgörande betydelse. I aktuellt fall handlar det om en lagstiftning genom vilken lagstiftaren velat åstadkomma att utskiftade belopp behandlas som vederlag i en kapitalvinstberäkning. Vidare är förfarandet med strike off ett väl etablerat sätt att avveckla ett bolag i Bahamas.

Mot ovanstående bakgrund anser jag att andelarna ska anses avyttrade vid den tidpunkt då aktieägarna beslutade att avveckla bolaget genom ett strike off-förfarande.