

Not 7

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 14 februari 2019 följande 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. A.M. – 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 A.M:s 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.

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 vinstdela 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. A.M. 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 ha fått utdelning direkt från SPV och de hade då varit skyldiga att betala kupongskatt. Det valda förslaget innebär alltså att vissa utländska ägare befrias från kupongskatt. Det huvudsakliga motivet till strukturen kan dock inte anses vara att minska källskattekostnaderna 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 A.M:s 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). A.M:s 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. *A.M.* anser att svaret på fråga 2 a ska fastställas men att svaret på fråga 4 ska ändras.

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.

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. A.M:s 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 A.M:s frågor besvaras.

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

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Saldén Enéerus, Classon, Svahn Starrsjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Skatterättsnämnden (2018-06-19, *Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pahlsson, Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 1: 4 § tredje stycket kupongskattelagen är inte tillämplig.

Fråga 2 a: A.M. ska anses förvärva aktierna i EC när han ingår avtalet om aktieförvärv.

Fråga 4: Utfästelsen att tillskjuta kapital till EC ska inte betraktas som ett ovillkorat aktieägartillskott.

Motivering

Fråga 1

Den vinstdelning som ska lämnas av REEDA är en förmögenhetsöverföring som utgår på avtalsrättslig grund och inte på grund av innehav av aktier. Den utgör inte utdelning i kupongskattelagens mening och medför därför inte skyldighet för REEDA att innehålla kupongskatt för utländska aktieägare i True Software.

I det följande är då frågan om 4 § tredje stycket kupongskattelagen är tillämplig. För det krävs att REEDA innehar aktierna i SPV under sådana förhållanden att övriga aktieägare i True Software därigenom obehörigen bereds en förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Med den nu aktuella ägarstrukturen kan REEDA överföra netto-behållningen på aktierna i SPV till de övriga ägarna i True Software som skattefria vinstdelning. Om även de övriga aktieägarna i True Software hade ägt del i SPV skulle även de få utdelning direkt från SPV med skyldighet för utländska aktieägare att betala kupongskatt i enlighet med 1 § och 2 § andra stycket kupongskattelagen.

Det valda förfarandet innebär att utländska aktieägare i True Software befrias från kupongskatt. Enligt Skatterättsnämndens mening kan den struktur som valts för de anställdas investeringar i True Software dock inte anses huvudsakligen motiverad av lägre källskattekostnader för vissa utländska ägare utan även av ekonomiska och andra effekter för incitamentsprogrammet. Vidare gäller som förutsättning att ingen utdelning ska lämnas av True Software under förhandsbeskedets giltighetstid. Vid en förmodad exit kommer därför den vinstdelning som betalas från REEDA att vara begränsad till att avse kapitalvinst från SPV:s för-

säljning av aktierna i True Software till EC, försäljning av aktierna i EC till deltagarna i incitamentsprogrammet samt ränta på reversen. Vinstdelningen utgör kompensation till övriga aktieägare för den utspädning av deras innehav som nyemissionen i True Software medför. Det som betalas ut av REEDA som vinstdelning kan mot den bakgrunden inte anses som substitution för utdelning från True Software utan bör snarare anses som ersättning för en framtida kapitalvinst. Det gäller även med beaktande av att värdet av ett okänt antal aktier i True Software kan komma att ingå i nettobehållningen. Under sådana förhållanden kan enligt Skatterättsnämndens uppfattning rekvisitet obehörigen i 4 § tredje stycket kupongskattelagen inte anses uppfyllt.

Frågorna 2 a och 2 b

Enligt förutsättningarna blir A.M. ägare till aktierna i EC och förs in i aktieboken när han ingår avtal om aktieöverlåtelse med SPV. Från denna tidpunkt har han även rätt till utdelning på aktierna och rösträtt på bolagsstämman.

Av aktieägaravtalet i EC samt ett sidoavtal följer vissa begränsningar av A.M:s möjligheter att förfoga över aktierna. Enligt Skatterättsnämndens bedömning kan de aktuella begränsningarna inte anses leda till en senareläggning av tidpunkten för anskaffningen av aktierna (jfr RÅ 2009 ref. 86 och RÅ 2009 not. 206).

Med den utgången förfaller fråga 2 b.

Frågorna 4 och 5

I samband med att A.M. förvärvar aktier i EC ska han teckna en utfästelse om att vid en framtida tidpunkt tillskjuta kapital till EC motsvarande respektive akties andel av EC:s skuld till SPV. Den ekonomiska innebörden av villkoren i utfästelsen är dock att något tillskott i praktiken inte ska behöva göras utan att kvittning ska ske mot A.M:s avkastning på aktierna i EC vid den tidpunkt då utfästelsen utlöses. I den mån det föreligger kapitalbrist i bolaget ska inget tillskott lämnas. Den utfästelse som A.M. tecknar kan då inte betraktas som ett ovillkorat aktieägartillskott till EC.

Fråga 5 förfaller därmed.