

Not 3

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 januari 2022 följande dom (mål nr 3421-21).

Bakgrund

1. För att undvika att inkomster beskattas i flera led i bolagssektorn finns regler om att utdelning och kapitalvinst på s.k. näringsbetingade andelar i bl.a. aktiebolag är skattefria. Även andelar i utländska företag kan vara näringsbetingade förutsatt att företaget i fråga motsvarar ett svenskt aktiebolag. För att ett utländskt företag ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag krävs dels att företaget civilrättsligt till stor del överensstämmer med ett aktiebolag, dels att det är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland.

2. X AB (bolaget) överväger att förvärva andelar i ett företag i Jersey (X Ltd) som är ett s.k. Jersey Private Ltd. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om andelarna i X Ltd är näringsbetingade. Av ansökan och ingivna handlingar framgår följande.

3. Enligt inkomstskattelagstiftningen i Jersey, Income Tax (Jersey) Law, är ett Jersey Private Ltd obegränsat skattskyldigt för samtliga inkomster om det har hemvist där. Skattesatsen är som utgångspunkt 20 procent. Skattesatsen är dock beroende av vilken typ av inkomster som företaget har. Inkomsterna delas in i två kategorier, A och D.

4. Till kategori A hör inkomster hänförliga till fastigheter som är belägna i Jersey. Sådana inkomster beskattas med en skattesats om 20 procent. Kategori D omfattar övriga inkomster och skattesatsens storlek är beroende av vilken typ av verksamhet som företaget bedriver. Bland annat gäller att inkomster som s.k. icke-finansiella tjänsteföretag uppbär beskattas med en skattesats om noll procent. Undantag görs för inkomster från import och försäljning av vissa fossila bränslen som alltid beskattas med en skattesats om 20 procent oavsett vilken kategori av företag som uppbär inkomsten.

5. X Ltd hör skattemässigt hemma i Jersey och är obegränsat skattskyldigt där för sina inkomster. Företaget är ett icke-finansiellt tjänsteföretag och har inkomster från fastighetsuthyrning som beskattas med en skattesats om 20 procent. Företagets övriga inkomster beskattas med en skattesats om noll procent.

6. Bolaget ville veta om andelarna i X Ltd kommer att vara näringsbetingade (fråga 1). Bolaget ville också veta om svaret på den frågan förändras om X Ltd avyttrar sitt fastighetsinnehav och vid ett senare beskattningsår endast uppbär sådana inkomster som beskattas med en skattesats om noll procent (fråga 2). Som förutsättning angavs att X Ltd motsvarar ett svenskt aktiebolag vid en civilrättslig jämförelse.

7. Skatterättsnämnden ansåg att andelarna i X Ltd är näringsbetingade och att detta inte förändras om X Ltd avyttrar sitt fastighetsinnehav.

Yrkanden m.m.

8. Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas såvitt gäller fråga 1 och att svaret på fråga 2 ska ändras på så sätt att andelarna inte ska anses vara näringsbetingade. Myndigheten anför att X Ltd i praktiken är helt undantaget från inkomstbeskattning om fastighetsinnehavet avyttras efter-

som samtliga inkomster som bolaget då faktiskt uppbär kommer att beskattas med en skattesats om noll procent.

9. X AB anser att förhandsbeskedet ska fastställas i sin helhet.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om ett Jersey Private Ltd kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar.

Rättslig reglering m.m.

11. Utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar är enligt 24 kap. 35 § och 25 a kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) som utgångspunkt skattefria. Med näringsbetingade andelar avses – under vissa i 24 kap. 32 § närmare angivna förutsättningar – bl.a. aktier. De termer och uttryck som används i lagen omfattar enligt 2 kap. 2 § första stycket också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

12. 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. Det får i de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 519 och del 2 s. 22).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. Vid bedömningen av om ett utländskt företag motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar ska både en civilrättslig och en skatterättslig bedömning göras (RÅ 2009 ref. 100). Enligt lämnade förutsättningar motsvarar X Ltd ett svenskt aktiebolag vid en civilrättslig jämförelse. Beträffande den skatterättsliga jämförelsen gör Högsta förvaltningsdomstolen följande överväganden.

14. För att ett företag ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid den skatterättsliga jämförelsen krävs att företaget är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland. Vid den prövningen räcker det inte med att konstatera att företaget formellt betraktas som ett skattesubjekt i hemlandet utan den skattemässiga behandlingen måste vara sådan att företaget även reellt kan anses utgöra ett skattesubjekt där. Om ett företag omfattas av ett generellt och fullständigt undantag från hemlandets inkomstbeskattning har det inte ansetts utgöra ett skattesubjekt (HFD 2017 ref. 29 och HFD 2019 ref. 49).

15. X Ltd hör hemma i Jersey och är obegränsat skattskyldigt där för samtliga sina inkomster. Det beskattas med en skattesats om 20 procent för fastighetsinkomster hänförliga till Jersey samt för inkomster från import och försäljning av vissa fossila bränslen. X Ltd ska därmed såväl formellt som reellt anses som ett inkomstskattesubjekt i Jersey även om övriga inkomster beskattas med en skattesats om noll procent. Den omständigheten att X Ltd inte kommer att ha några inkomster som faktiskt beskattas om dess fastighetsinnehav avyttras föranleder ingen annan bedömning (jfr HFD 2020 not. 9).

16. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i bilagan till detta avgörande.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Classon, Rosén Andersson* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreterarna *Jenny Björstrand* och *Jack Hillerström-Forsyth*.

Skatterättsnämnden (2021-05-26, *Eng, ordförande, Pettersson [skiljaktig], Bengtsson [skiljaktig], Pahlsson, Rubenson, Sundin [skiljaktig] och Werkell*):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 2: Andelarna i X Ltd är näringsbetingade. Svaret förändras inte om X Ltd avyttrar sitt fastighetsinnehav.

Skatterättsnämndens bedömning

Vid bedömningen av om ett utländskt företag motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar ska både en civilrättslig och en skatterättslig jämförelse göras (RÅ 2009 ref. 100). Enligt lämnade förutsättningar motsvarar X Ltd civilrättsligt ett svenskt aktiebolag.

Av praxis framgår att ett krav för att ett utländskt företag ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid den skatterättsliga jämförelsen är att företaget är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland (RÅ 2009 ref. 100, HFD 2017 ref. 29 och HFD 2019 ref. 49).

Rättsfallet HFD 2017 ref. 29 gällde ett bolag som hörde hemma i Brittiska Jungfruöarna. Inkomstskattelagstiftningen i landet 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.

HFD 2019 ref. 49 gällde ett företag hemmahörande i USA som uppfyllde villkoren för och hade begärt att bli klassificerat som ett DISC-bolag. Företag som uppfyllde villkoren för DISC-bolag var undantagna från federal bolagsbeskattning men delstatlig beskattning kunde förekomma. Delaware där företaget var hemmahörande tog dock inte ut någon

delstatlig skatt överhuvudtaget. Domstolen konstaterade att företaget – så länge som det var klassificerat som ett DISC-bolag – inte var föremål för någon inkomstbeskattning i USA. Den skattemässiga behandlingen i hemlandet var därför inte sådan att det reellt kunde anses utgöra ett inkomstskattesubjekt där.

Fråga 1

Enligt förutsättningarna för frågan kommer X Ltd att uppbära fastighetsinkomster som beskattas med 20 procent. Bolaget utgör därmed ett reellt inkomstskattesubjekt i Jersey. Den omständigheten att det endast är en ringa del av bolagets totala inkomster som kommer att beskattas föranleder ingen annan bedömning.

Fråga 2

Frågan är om bedömningen ändras om X Ltd avyttrar sin andel av fastigheten och därefter inte uppbär några fastighetsinkomster, utan endast inkomster som beskattas med en skattesats om noll procent. Närmare bestämt är frågan om det är avgörande för bedömningen av om ett företag utgör ett reellt skattesubjekt att företaget faktiskt har inkomster som beskattas eller om det är tillräckligt att företaget är skattskyldigt för vissa inkomster.

X Ltd omfattas inte av något generellt undantag från inkomstbeskattningen. Skattefriheten grundas inte på bolagets klassificering utan på att bolaget inte uppbär några inkomster som ska beskattas. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan det inte vara avgörande om företaget under ett visst år uppbär inkomster som beskattas eller inte utan en mer principiell bedömning bör göras. Avgörande bör då vara att företaget inte omfattas av något generellt undantag från beskattning utan faktiskt är ett skattesubjekt som kan uppbära skattepliktiga inkomster.

X Ltd är inte undantaget från inkomstbeskattningen i Jersey. Bolaget tillhör inte heller någon viss kategori av företag som är skattebefriade. Den omständigheten att bolaget, till följd av bestämmelser om skattefrihet för vissa inkomster, inte kommer att betala någon inkomstskatt saknar enligt Skatterättsnämndens uppfattning betydelse för bedömningen. X Ltd ska därför anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar.

Pettersson, Bengtsson och Sundin var skiljaktiga vad gäller svaret på fråga 2 och anförde:

En prövning av om kravet på att ett bolag är ett skattesubjekt i hemlandet är uppfyllt måste göras med utgångspunkt i syftet med bestämmelserna om näringsbetingade andelar, dvs. att undvika beskattning i flera bolagsled. Det innebär att en prövning måste göras av om den skattemässiga behandlingen av bolaget är sådan att det inte bara formellt utan även reellt kan anses utgöra ett skattesubjekt i hemlandet.

X Ltd är enligt lagstiftningen i Jersey kategoriserat som ett s.k. icke-finansiellt tjänsteföretag och under givna förutsättningar innebär lagstiftningen i Jersey att inkomster som bolaget uppbär beskattas med en

skattesats om noll procent. Det innebär i praktiken att bolaget är helt undantaget från inkomstbeskattning och det kan därför enligt vår uppfattning inte reellt anses utgöra ett inkomstskattesubjekt i Jersey. Om X Ltd endast uppbär inkomster som är skattefria kan det därmed inte anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Det förhållandet att bolaget rent formellt kan komma att beskattas för vissa inkomster föranleder inte annan bedömning.