

Not 13

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 maj 2023 följande dom (mål nr 7092-22).

Bakgrund

1. Utländska juridiska personer är normalt inte skattskyldiga i Sverige för inkomster från näringsverksamhet som bedrivs i utlandet. Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person beskattas dock för sin andel av den juridiska personens inkomst. Det innebär att den delen av inkomsten beskattas i Sverige även om verksamheten bedrivs utomlands.

2. Om delägaren avyttrar sin andel ska eventuell kapitalvinst tas upp till beskattning. Med avyttring avses som huvudregel försäljning, byte och liknande överlåtelse. Även väsentliga förändringar av de rättigheter och skyldigheter som följer med innehavet av en andel kan medföra att andelen anses avyttrad och att delägaren därmed ska kapitalvinstbeskattas.

3. Om tillgångar i en näringsverksamhet överlåts till underpris ska beskattning ske som om tillgångarna avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Detsamma gäller om skattskyldigheten för inkomsten från näringsverksamheten helt eller delvis upphör.

4. A är bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här. Hon är delägare i en tysk bolagskoncern som bedriver sin verksamhet genom ett tyskt kommanditbolag (Kommanditgesellschaft, KG), här benämnt X KG. Bolaget har ingen verksamhet i Sverige. A äger andelar i X KG både direkt och indirekt genom ett antal andra tyska bolag. Ett KG är delägarbeskattat i Tyskland och A beskattas därför i Sverige för den del av resultatet i X KG som faller på hennes direktägda andel i bolaget.

5. A överväger att samla sina andelar i de tyska bolagen i ett svenskt holdingbolag. Hon ansökte om förhandsbesked för att få skattekonsekvenserna av en sådan omstrukturering klarlagda. Av ansökan framgår följande.

6. Omstruktureringen är tänkt att genomföras på så sätt att hon i ett första steg ska bilda ett nytt tyskt kommanditbolag (Nya KG) som hon ska äga till 100 procent som kommanditdelägare. Ett av henne helägt tyskt aktiebolag (Gesellschaft mit beschränkter Haftung, GmbH) kommer att vara komplementär. Enligt tysk rätt behöver komplementären inte ha någon kapitalandel i bolaget. I nästa steg ska hon överlåta sina andelar i de befintliga tyska bolagen till Nya KG till underpris. Därefter ska Nya KG i enlighet med tysk lagstiftning konverteras till ett tyskt aktiebolag, Nya GmbH. Konverteringen innebär att företaget får en ny associationsform men det behåller sin identitet och balansräkning samt sina rättigheter och skyldigheter gentemot tredje man. I ett sista steg ska hon genom ett andelsbyte överlåta andelarna i Nya GmbH till ett av henne helägt svenskt aktiebolag.

7. Genom ansökan om förhandsbesked ville A få svar på om konverteringen av Nya KG till ett GmbH vid en bedömning enligt intern svensk skatterätt innebär att hennes andelar i Nya KG ska anses avyttrade (fråga 1) och/eller att hon ska uttagsbeskattas (fråga 2). Om svaret på

någon av dessa frågor var ja ville hon också få veta om EU-rätten hindrar att hon beskattas till följd av konverteringen (fråga 3).

8. Skatterättsnämnden fann att konverteringen innebär en sådan väsentlig förändring av de rättigheter som följer med andelen att andelarna i Nya KG ska anses avyttrade (fråga 1) men att den inte medför att A ska uttagsbeskattas (fråga 2). När det gällde frågan om uttagsbeskattning angav nämnden att konverteringen inte innebär att Nya KG överlåter några tillgångar och att uttagsbeskattning därmed inte aktualiseras på den grunden. Nämnden ansåg vidare att uttagsbeskattning inte heller ska ske på den grunden att skattskyldigheten för en inkomst helt eller delvis upphör. Nämnden uttalade att konverteringen innebär att Sveriges rätt att beskatta del av resultatet i X KG upphör men att detta inte beror på någon förändring av A:s skattskyldighet utan på att bolagets inkomster efter konverteringen tillfaller ett tyskt bolag utan anknytning till Sverige. Nämnden fann slutligen att en svensk beskattning av avyttringen inte strider mot EU-rätten (fråga 3).

Yrkanden m.m.

9. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas såvitt avser frågorna 1 och 3. Skatteverket yrkar vidare att förhandsbeskedet ska ändras såvitt avser fråga 2 och att Högsta förvaltningsdomstolen ska besvara den frågan med att konverteringen medför att A ska uttagsbeskattas.

10. A yrkar att förhandsbeskedet ska ändras såvitt avser fråga 1 och att frågan ska besvaras med att konverteringen inte innebär att andelarna i Nya KG ska anses avyttrade. A motsätter sig vidare att förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 ändras samt anser att fråga 3 ska besvaras med att EU-rätten hindrar att hon beskattas med anledning av konverteringen.

Skälen för avgörandet

Frågorna i målet

11. Frågorna i målet är om en konvertering av ett tyskt KG till ett GmbH innebär att bolagets delägare ska kapitalvinstbeskattas och uttagsbeskattas enligt intern svensk rätt samt om detta i så fall är förenligt med EU-rätten.

Rättslig reglering m.m.

12. Enligt 5 kap. 2 a § inkomstskattelagen (1999:1229) är obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person skattskyldiga för personens inkomster. Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma.

13. Av 41 kap. 1 och 2 §§ följer att vinst vid avyttring av tillgångar beskattas som kapitalvinst i inkomstslaget kapital. Med avyttring avses enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar.

14. I 22 kap. finns bestämmelser om uttag ur näringsverksamhet. Av 3 § framgår att med uttag avses bl.a. att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Enligt 5 § 2 räknas som uttag också att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör. Uttag av en tillgång ska enligt 7 § första stycket

behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning).

15. Av artiklarna 49 och 63 i EUF-fördraget följer att hinder för etableringar och kapitalrörelser mellan medlemsstaterna är förbjudna.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Innebär konverteringen att andelarna ska anses avyttrade?

16. Den planerade konverteringen innebär att Nya KG kommer att byta associationsform till ett GmbH. Förfarandet saknar motsvarighet i svensk rätt. Den första fråga som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är om konverteringen innebär att A:s andelar i Nya KG ska anses avyttrade.

17. När det gäller aktier och andra värdepapper har det utvecklats en praxis som innebär att vissa förändringar av den rätt som följer med innehavet medför att värdepappret ska anses avyttrat. Detta bygger på synsättet att om väsentliga ändringar görs i de rättigheter och villkor som gäller för värdepappret så har detta i realiteten upphört att existera och ersatts av ett nytt (HFD 2018 ref. 27 och där angivna rättsfall).

18. I ett KG ska det, liksom i ett svenskt kommanditbolag, finnas en komplementär som är solidariskt ansvarig för bolagets förpliktelser. Ett GmbH är däremot en kapitalassociation och delägarna är inte ansvariga för bolagets förpliktelser. Redan detta förhållande innebär enligt Högsta förvaltningsdomstolen en sådan väsentlig förändring som medför att andelarna i Nya KG ska anses avyttrade till följd av konverteringen. För den bedömningen saknar det betydelse att A, i egenskap av kommanditdelägare, själv inte omfattas av något personligt betalningsansvar före konverteringen.

19. Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 ska därmed fastställas.

Innebär konverteringen att delägaren ska uttagsbeskattas?

20. Nästa fråga är om A ska uttagsbeskattas på grund av konverteringen.

21. Rättsfallet RÅ 2009 not. 137 gällde en omvandling av ett tyskt bolag i motsatt riktning, dvs. från ett aktiebolag till ett kommanditbolag. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det förfarandet inte innefattade någon överlåtelse av bolagets tillgångar till en annan person, utan att tillgångarna även efter bytet av associationsform skulle finnas kvar hos samma innehavare. Det saknas anledning att bedöma den nu aktuella situationen på annat sätt. Konverteringen innebär alltså inte att Nya KG ska anses ha överlåtit några tillgångar och uttagsbeskattning enligt 22 kap. 3 § inkomstskattelagen aktualiseras därmed inte.

22. Frågan är då om konverteringen innebär att uttagsbeskattning ska ske med stöd av bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2. Där anges att som uttag räknas att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.

23. A kommer före konverteringen att vara skattskyldig i Sverige för inkomsterna från Nya KG och därmed för Nya KG:s andel av inkomsterna från den tyska koncernen. Efter konverteringen kommer denna skattskyldighet att upphöra eftersom hon då äger andelar i ett GmbH, dvs. ett subjekt som inte är delägarbeskattat. Nya GmbH är begränsat skattskyldigt i Sverige och kommer inte att ha något fast driftställe här. Inte heller Nya

GmbH kommer således att vara skattskyldigt i Sverige för inkomsterna från koncernen.

24. Konverteringen innebär alltså att den inkomst från den tyska koncernen som före konverteringen kunde beskattas hos A i Sverige inte längre kan beskattas här. Detta beror dock inte på någon förändring av A:s skattskyldighet i sig; hon kommer efter konverteringen att ha samma anknytning till Sverige som tidigare och kommer fortfarande att vara obegränsat skattskyldig här. Att Sverige inte kan beskatta de tyska inkomsterna är i stället en konsekvens av att andelarna i Nya KG till följd av konverteringen ersätts av andelar i Nya GmbH. Som framgår av svaret på fråga 1 medför detta att andelarna i Nya KG ska anses avyttrade. Att en delägare avyttrar sina andelar är inte en sådan händelse som ska föranleda uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 2 (jfr HFD 2022 ref. 33).

25. Konverteringen medför således inte att A ska uttagsbeskattas och förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 ska därmed fastställas.

Är den svenska beskattningen till följd av konverteringen förenlig med EU-rätten?

26. Eftersom andelarna i Nya KG anses avyttrade till följd av konverteringen ska A kapitalvinstbeskattas enligt intern svensk rätt. Det som återstår att bedöma är om en sådan beskattning är förenlig med EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital.

27. Att förändringar av en andelsrätt kan medföra att andelen anses avyttrad följer av rättspraxis. I denna praxis görs inte skillnad mellan svenska och utländska andelar. Kapitalvinstbeskattningen av A beror alltså inte på att hon har andelar i ett utländskt bolag utan på att andelarna har förändrats på ett sådant sätt att de anses ha upphört att existera och därmed ska anses avyttrade. Motsvarande gäller för svenska andelar som undergår så väsentliga förändringar att de anses upphöra att existera.

28. Kapitalvinstbeskattningen av A innebär alltså inte någon negativ särbehandling av ett gränsöverskridande förhållande och kan därför inte anses strida mot EUF-fördraget. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas även såvitt avser fråga 3.

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 *Jäderblom, Ståhl, Classon, Askersjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Veronica Montell.

Skatterättsnämnden (2022-11-18, Eng, ordförande, Bengtsson, Cejie, Hammarström, Hellenius, Pettersson och Sundin):

Förhandsbesked

Fråga 1: Konverteringen innebär att andelarna i Nya KG ska anses avyttrade.

Fråga 2: Konverteringen medför inte någon uttagsbeskattning.

Fråga 3: En svensk beskattning av avyttringen strider inte mot EU-rätten.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1

Det beskrivna tyska förfarandet saknar motsvarighet i svensk lag.

Konverteringen innebär inte att några tillgångar överläts mellan olika personer utan tillgångarna finns även efter bytet av associationsform kvar hos samma innehavare. Andelsinnehavaren har efter ombildningen kvar samma rätt och andel i företagets förmögenhet.

Förfarandet medför emellertid att andelen omvandlas från en andel i ett tyskt delägarbeskattat KG till en andel i ett tyskt bolagsbeskattat GmbH. Andelarna i Nya GmbH utgör till skillnad från andelarna i Nya KG vidare andelar i en juridisk person som såväl skatterättsligt som civilrättsligt omfattas av ett annat regelverk.

Konverteringen innebär enligt Skatterättsnämndens mening därmed en sådan väsentlig förändring av de rättigheter som följer med andelen att andelarna i Nya KG ska anses avyttrade.

Fråga 2

Konverteringen innebär inte någon överlåtelse av tillgångar. Någon uttagsbeskattning enligt 22 kap. 3 § inkomstskattelagen aktualiseras därmed inte. Frågan är om konverteringen kan anses innebära att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör i den mening som avses i 5 § 2.

Förfarandet innebär att Sveriges rätt att beskatta del av resultatet i X KG upphör eftersom andelen inte längre innehas av A eller Nya KG utan av Nya GmbH som är begränsat skattskyldigt i Sverige.

A kommer även efter omstruktureringen att vara obegränsat skattskyldig här. Att X KG:s inkomster inte längre beskattas i Sverige beror inte på någon förändring av A:s skattskyldighet utan på att bolagets inkomster i stället tillfaller ett tyskt bolag utan anknytning till Sverige (jfr prop. 1994/95:91 s. 47 f. och HFD 2022 ref. 33). Enligt Skatterättsnämndens mening kan detta inte jämföras med att skattskyldigheten för en inkomst helt eller delvis upphör. Konverteringen medför därför inte uttagsbeskattning.

Fråga 3

En ombildning motsvarande konverteringen är inte möjlig att göra enligt svensk rätt. Ett svenskt kommanditbolag kan visserligen omvandlas till ett svenskt aktiebolag genom t.ex. inkråmsöverlåtelse eller genom överlåtelse av andelarna i kommanditbolaget varefter kommanditbolaget upplöses, men sådana ombildningar inkomstbeskattas enligt svensk rätt. Beskattningen av konverteringen beror inte på att den avser tyska bolag utan är en

Not 13

HFD 2023

följd av att andelsrätten enligt svensk rättspraxis anses så förändrad att en avyttring anses ha skett. En svensk beskattning kan därmed inte anses strida mot EU-rätten.