

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
438-17

meddelad i Stockholm den 5 juni 2017

**KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

**MOTPART**

Isenkluster AB, 559013-5041

Ombud: AA och BB

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 18 januari 2017 i ärende dnr 56-15/D

**SAKEN**

Förhandsbesked om inkomstskatt

---

**HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att utdelning och kapitalvinst inte är skattefri.

Dok.Id 183048

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

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

**Telefax**  
08-561 678 20

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

**BAKGRUND**

I inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar i aktiebolag. Även andelar i utländska företag kan vara näringsbetingade förutsatt att företaget i fråga motsvarar ett svenskt aktiebolag. För att ett utländskt företag vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska anses motsvara ett aktiebolag krävs dels att företaget civilrättsligt till stor del överensstämmer med ett aktiebolag, dels att det är inkomstskattesubjekt i sitt hemland (RÅ 2009 ref. 100).

Isenkluster AB överväger att förvärva andelar i SHL Group Limited som är bildat och registrerat i Brittiska Jungfruöarna.

SHL är ett ”company limited by shares”. Ett sådant bolag är enligt lagstiftningen i Brittiska Jungfruöarna en juridisk person med egen rättskapacitet och ägarna är inte personligen ansvariga för bolagets skulder. Bolagsformen uppvisar även i övrigt stora likheter med ett svenskt aktiebolag.

Av inkomstskattelagstiftningen i Brittiska Jungfruöarna och dess definition av ”resident” följer att företag som styrs och kontrolleras där har skatterättsligt hemvist i landet. Av den bolagsrättsliga lagstiftningen framgår emellertid att alla bolag är undantagna från inkomstskattelagstiftningen (”exempt from all provisions of the Income Tax Ordinance”).

Isenkluster ansökte om förhandsbesked för att få klarlagt om SHL kunde anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar i inkomstskattelagen och om utdelning och kapitalvinst på andelarna i bolaget därmed var skattefria. Övriga villkor för att andelarna skulle anses som näringsbetingade uppgavs vara uppfyllda.

Skatterättsnämnden fann att utdelning och kapitalvinst på andelarna i SHL var skattefria. Nämnden ansåg att bolaget civilrättsligt till stor del överensstämde med ett svenskt aktiebolag. Vidare var bolaget, enligt nämnden, ett skattesubjekt i sitt

Mål nr  
438-17

hemland som i princip var obegränsat skattskyldigt för alla sina inkomster. Nämnden konstaterade att bolaget enligt en särskild reglering var undantaget från inkomstbeskattning men ansåg inte att detta påverkade bolagets status som skattesubjekt. Sammanfattningsvis fann nämnden att bolaget fick anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar i inkomstskattelagen.

#### **YRKANDEN M.M.**

*Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet, förklarar att utdelning och kapitalvinst på andelarna i SHL är skattepliktig samt anför bl.a. följande.

Undantag från faktisk beskattning är i sig inte något hinder för att ett bolag ska anses utgöra ett skattesubjekt. Bolaget ska emellertid initialt vara obegränsat skattskyldigt i sitt hemland, i den mening som avses i inkomstskattelagen. Denna initiala skattskyldighet kan endast föreligga om skattesystemet omfattar bolagsbeskattning. Brittiska Jungfruöarna saknar helt inkomstskatt för juridiska personer, vilket skiljer landet från jurisdiktioner som i och för sig har ett bolagsskattesystem, men som i detta system undantar vissa juridiska personer från skattskyldighet. SHL är därmed inte något inkomstskattesubjekt i sitt hemland.

*Isenkluster* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

#### **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

##### **Rättslig reglering m.m.**

Utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar är enligt 24 kap. 17 § och 25 a kap. 5 § inkomstskattelagen som huvudregel skattefria. Enligt 24 kap. 13 § avses, under vissa närmare angivna förutsättningar, med näringsbetingad andel bl.a. en andel i ett aktiebolag. I 2 kap. 2 § anges att de termer och uttryck som

används i lagen också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

I förarbetena till 2 kap. 2 § inkomstskattelagen 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).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2009 ref. 100 slagit fast att eftersom syftet med bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar är att undvika beskattning i flera bolagsled krävs det, för att ett utländskt företag ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag, att företaget är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

En förutsättning för att SHL ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar är alltså att bolaget är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland.

Inkomstskattelagstiftningen i Brittiska Jungfruöarna (Income Tax Act) innehåller bestämmelser om bl.a. skattskyldighet, om skattepliktiga inkomster och avdragsgilla utgifter, om skyldighet att avlämna självdeklaration och om skattesatser och betalning av skatt. Av den bolagsrättsliga lagstiftningen (The BVI Business Companies Act) framgår emellertid att samtliga bolag åtnjuter ett generellt och fullständigt undantag från inkomstskattelagstiftningen. Av detta följer enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att SHL inte är ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland. SHL motsvarar således inte ett svenskt

Mål nr  
438-17

aktiebolag och andelarna i det är därmed inte näringsbetingade. Utdelning och kapitalvinst på andelarna är alltså inte skattefri.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Erik Nymansson, Inga-Lill Askersjö och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Maria Sundberg.