

HFD 2019 ref. 49

Ett amerikanskt s.k. DISC-bolag har inte ansetts motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Förhandsbesked om inkomstskatt.

2 kap. 2 och 5 a §§, 5 kap. 2 a §, 24 kap. 32 § och 39 a kap. 1, 5 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 21 oktober 2019 följande dom (mål nr 842-19).

Bakgrund

1. Svenska aktiebolag är egna skattesubjekt och beskattas alltså för de inkomster som uppkommer i bolaget. För att undvika att inkomster beskattas i flera bolagsled finns regler om att aktiebolag som äger andelar i andra aktiebolag under vissa förutsättningar inte ska beskattas för utdelningar och kapitalvinster på dessa andelar. Sådana andelar kallas näringsbetingade andelar. Även andelar i utländska motsvarigheter till ett svenskt aktiebolag kan vara näringsbetingade.

2. Vidare finns regler om att inkomster som uppkommer i utländska bolag i vissa fall löpande ska beskattas hos bolagets delägare i Sverige, dvs. beskattas hos delägaren redan innan inkomsten delas ut. Detta gäller dels för utländska bolag som är delägarbeskattade i sitt hemland (s.k. i utlandet delägarbeskattade juridiska personer), dels när inkomsterna i det utländska bolaget är lågbeskattade (s.k. CFC-beskattning).

3. I en ansökan om förhandsbesked frågade Aktiebolaget Partner (bolaget) om andelarna i dess amerikanska dotterbolag Husqvarna International Sales, Inc. (dotterbolaget) är näringsbetingade. Närmare bestämt ville bolaget få prövat om dotterbolaget kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av dessa regler. Enligt ansökan kunde Skatterättsnämnden utgå från att övriga förutsättningar för att andelarna ska vara näringsbetingade är uppfyllda. Om frågan besvarades nekande önskade bolaget även få veta om dotterbolaget ska anses vara en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Slutligen ställde bolaget frågan om det ska beskattas för inkomsterna i dotterbolaget enligt reglerna om CFC-beskattning.

4. Av ansökan framgår att dotterbolaget är bildat i delstaten Delaware i USA och att det på egen begäran har klassificerats som ett s.k. Domestic International Sales Corporation (DISC-bolag). Bolaget uppgav att dotterbolaget är ett amerikanskt "corporation"

som vid en civilrättslig jämförelse motsvarar ett svenskt aktiebolag. Bolaget uppgav även att ett "corporation" enligt amerikanska regler är ett inkomstskattesubjekt men att inkomster i bolag som har valt att klassificeras som DISC-bolag är undantagna från federal bolagsskatt. Av ansökan framgår vidare att det i Delaware inte finns någon delstatlig bolagsskatt.

5. Skatterättsnämnden fann att ett DISC-bolag vid en civilrättslig jämförelse får anses motsvara ett svenskt aktiebolag. När det gällde den skatterättsliga jämförelsen konstaterade nämnden att det inte uppkommer någon sådan beskattning i flera bolagsled som reglerna om näringsbetingade andelar syftar till att undanröja och att dotterbolaget därför inte kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av dessa regler. Nämndens slutsats var således att andelarna i dotterbolaget inte är näringsbetingade. Vidare fann nämnden att dotterbolaget inte kan anses utgöra en i utlandet delägarbeskattad juridisk person samt att reglerna om CFC-beskattning inte är tillämpliga.

Yrkanden m.m.

6. *Aktiebolaget Partner* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att andelarna i dotterbolaget är näringsbetingade.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

8. Huvudfrågan i målet är hur det ska bedömas om ett utländskt bolag vid en skatterättslig jämförelse kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar.

Rättslig reglering m.m.

Näringsbetingade andelar

9. Enligt 24 kap. 32 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avses – under vissa närmare angivna förutsättningar – med näringsbetingad andel bl.a. en andel i ett aktiebolag. Av 2 kap. 2 § första stycket framgår att de termer och uttryck som används i lagen omfattar också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

10. I förarbetena till 2 kap. 2 § uttalas att det inte är möjligt att ange hur nära den utländska företeelsen ska överensstämja 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).

Utländskt bolag och i utlandet delägarbeskattad juridisk person

11. I 2 kap. 5 a § första stycket IL anges att med utländskt bolag avses en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Enligt andra stycket anses som utländskt bolag alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

12. Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses enligt 5 kap. 2 a § IL andra meningen en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma. Obegränsat skattskyldiga delägare i sådana juridiska personer är enligt första meningen skattskyldiga för personens inkomster.

CFC-beskattnings

13. I 39 a kap. IL finns bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Enligt 1 § första stycket ska i utlandet delägarbeskattade juridiska personer inte behandlas som juridiska personer vid tillämpningen av kapitlet.

14. Enligt 5 § första stycket ska nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person anses lågbeskattad om den inte beskattats eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av denna inkomst utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige.

15. Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad gäller enligt 7 § första stycket att en inkomst hos en utländsk juridisk person inte ska anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a och som inte omfattas av där angivna undantag. I tredje stycket anges att om Sverige har ingått ett skatteavtal, som inte är begränsat till att omfatta inkomst från internationell sjö- eller luftfart, med den stat där den utländska juridiska personen hör hemma gäller bestämmelsen i första stycket bara för sådana

inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.

Skatteavtalet med USA

16. I artikel 4.1 a) i skatteavtalet mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) anges att vid tillämpningen av avtalet förstås med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning, bolagsbildning eller annan liknande omständighet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Näringsbetingade andelar

17. Av praxis framgår att ett krav för att ett utländskt bolag ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar är att bolaget är ett inkomstskattesubjekt i hemlandet (RÅ 2009 ref. 100 och HFD 2017 ref. 29).

18. Prövningen av om detta krav är uppfyllt måste göras med utgångspunkt i syftet med bestämmelserna om näringsbetingade andelar, dvs. att undvika beskattning i flera bolagsled. Det innebär att det inte räcker med att konstatera att ett bolag formellt betraktas som ett skattesubjekt i hemlandet, utan en prövning måste också göras av om den skattemässiga behandlingen av bolaget i hemlandet är sådan att det även reellt kan anses utgöra ett skattesubjekt där.

19. Rättsfallet HFD 2017 ref. 29 gällde frågan om ett bolag som hörde hemma i Brittiska Jungfruöarna kunde anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Inkomstskattelagstiftningen i Brittiska Jungfruöarna 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.

20. I det nu aktuella fallet har bolaget lämnat som förutsättning att dotterbolaget är ett inkomstskattesubjekt i USA och har också gett in utredning, i form av bl.a. utdrag ur amerikansk federal skattelagstiftning, till stöd för att så är fallet. Av denna utredning framgår emellertid att dotterbolaget – så länge som det är klassificerat som ett DISC-bolag – inte är föremål för någon inkomstbeskattning i USA. Den skattemässiga behandlingen av

dotterbolaget i hemlandet är därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte sådan att det reellt kan anses utgöra ett inkomstskattesubjekt där. Dotterbolaget motsvarar således inte ett svenskt aktiebolag och andelarna i det är därmed inte näringsbetingade.

I utlandet delägarbeskattad juridisk person

21. I 2 kap. 5 a § IL finns en definition av vad som avses med utländskt bolag. Ett bolag som omfattas av den definitionen kan inte samtidigt vara en i utlandet delägarbeskattad juridisk person enligt definitionen i 5 kap. 2 a §. Att så är fallet framgick tidigare uttryckligen av lagtexten men får – med hänsyn till hur de två definitionerna är utformade – fortfarande anses gälla.

22. Enligt 2 kap. 5 a § första stycket IL avses med utländskt bolag en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Det amerikanska dotterbolaget är som framgått inte föremål för någon inkomstbeskattning i USA och utgör därmed inte ett utländskt bolag enligt den bestämmelsen.

23. Frågan är då om dotterbolaget utgör ett utländskt bolag enligt den kompletterande definitionen i andra stycket. Där anges att som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

24. Dotterbolaget hör hemma i USA och omfattas av bestämmelser i amerikansk lagstiftning om skattskyldighet till inkomstskatt. Det har inte gjorts något undantag för DISC-bolag i skatteavtalet mellan Sverige och USA och dotterbolaget har hemvist i USA enligt artikel 4.1 i avtalet. Dotterbolaget uppfyller således förutsättningarna i 2 kap. 5 a § andra stycket IL för att vara ett utländskt bolag. Det förhållandet att dotterbolaget till följd av speciallagstiftning inte är föremål för någon inkomstbeskattning i hemlandet påverkar inte den bedömningen (jfr RÅ 1996 ref. 84 och RÅ 2004 ref. 29).

25. Dotterbolaget är alltså ett utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a § IL och utgör redan av det skälet inte en i utlandet delägarbeskattad juridisk person enligt 5 kap. 2 a §.

CFC-beskattning

26. En förutsättning för att bolaget ska beskattas för dotterbolagets inkomster enligt reglerna om CFC-beskattning i 39 a kap. IL är att inkomsten hos dotterbolaget är lågbeskattad. Om prövningen görs

mot 5 § första stycket är den förutsättningen uppfylld eftersom dotterbolaget inte beskattas för sina inkomster i USA. Enligt 7 § första stycket ska inkomsten dock ändå inte anses lågbeskattad om dotterbolaget hör hemma och är skattskyldigt i ett område som anges i bilaga 39 a och som inte omfattas av där angivna undantag.

27. Som framgått hör dotterbolaget hemma i USA och omfattas av bestämmelser i amerikansk lagstiftning om skattskyldighet till inkomstskatt. I bilaga 39 a är USA listat utan att några undantag anges. Vid bedömningen av om villkoren i 7 § första stycket är uppfyllda saknar det därmed betydelse att dotterbolaget är skattemässigt gynnat i USA (prop. 2003/04:10 s. 73). Dotterbolaget uppfyller således villkoren i den bestämmelsen.

28. Enligt 39 a kap. 7 § tredje stycket IL krävs för att dotterbolagets inkomster inte ska anses vara lågbeskattade dessutom att inkomsterna omfattas av skatteavtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Som framgår av punkt 24 ovan är även det kravet uppfyllt.

29. Dotterbolagets inkomster är således inte lågbeskattade i den mening som avses i 39 a kap. IL och bolaget ska därmed inte bli föremål för CFC-beskattnings.

Slutsats

30. Av det anförda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas beträffande samtliga frågor.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, von Essen* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Daniel Böcker.

Skatterättsnämnden (2019-01-14, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pahlsson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Fråga 1: Bolagets andelar i dotterbolaget är inte näringsbetingade.

Fråga 2: Dotterbolaget är inte en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Fråga 3: Bolaget ska inte beskattas för inkomsten i dotterbolaget enligt bestämmelserna i 39 a kap. inkomstskattelagen.

Motivering

Hinder mot att meddela förhandsbesked?

Bolaget har tidigare ansökt om förhandsbesked i frågor gällande andelarna i dotterbolaget. Det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet den 30 juni 2015 (dnr 87-14/D) undanröjdes emellertid av Högsta förvaltningsdomstolen i beslut den 2 mars 2016, då domstolen också avvisade ansökan (HFD 2016 not. 4).

I beslutet har domstolen bl.a. hänvisat till ett tidigare avgörande där ett förhandsbesked undanröjts pga. brister vad gäller kravet på tillförlitligt underlag (RÅ 2009 not. 181).

Till den nu aktuella ansökan har bifogats ett rättsutlåtande, daterat den 23 mars 2018, som beskriver den skatterättsliga behandlingen av ett corporation bildat i Delaware som klassificerats som ett DISC-bolag. Vidare har ett hemvistintyg inhämtas till stöd för att dotterbolaget har skatterättsligt hemvist i USA och utgör ett skattesubjekt enligt amerikansk rätt.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning måste ansökan med detta underlag anses uppfylla det krav på tillförlitligt underlag som kan ställas på ett ärende med nu aktuella frågor.

Bolaget har vidare redovisat ett flertal handlingsalternativ för det fall bolaget skulle få ett negativt svar på de i ansökan ställda frågorna. Det måste därmed enligt Skatterättsnämndens uppfattning anses vara av vikt för bolaget att ett förhandsbesked meddelas, jfr 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Att det är fråga om en befintlig företagsstruktur som bedrivits på ett motsvarande sätt i flera år förändrar inte denna bedömning.

Fråga 1

Frågan är om ett corporation som bildats i delstaten Delaware och som på egen begäran klassificerats som ett DISC-bolag kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag.

Av utredningen i ärendet framgår bl.a. att delägarna i ett corporation bildat enligt civilrättslig lagstiftning i delstaten Delaware inte är personligen ansvariga för bolagets skulder. Även vid en civilrättslig jämförelse i övrigt framgår att ett sådant bolag i väsentliga avseenden motsvarar ett svenskt aktiebolag. Klassificeringen som DISC-bolag förändrar inte denna bedömning.

Vad gäller den skatterättsliga jämförelsen kan inledningsvis konstateras att syftet med bestämmelserna om näringsbetingade andelar är att undvika beskattning i flera bolagsled. Detta har varit Högsta förvaltningsdomstolens utgångspunkt vid den skatterättsliga jämförelsen i praxis (jfr RÅ 2009 ref. 100 och HFD 2017 ref. 29). Denna utgångspunkt överensstämmer med förarbetsuttalanden till 2 kap. 2 § IL som anger att bedömningen måste bli beroende av vilket slags företeelse och vilken regel det är fråga om (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 519).

Vidare framgår av utredningen i ärendet att det för dotterbolagets del, i och med valet att klassificeras som DISC-bolag, inte utgår någon federal bolagsskatt. På grund av att dotterbolaget är hemmahörande i Delaware utgår inte heller någon skatt på delstatsnivå. Detta innebär att det saknas ett första led i beskattningen och att det därmed inte uppkommer någon sådan beskattning i flera bolagsled som reglerna om näringsbetingade andelar syftar till att undanröja. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning är

detta tillräckligt för att dotterbolaget inte ska kunna anses motsvara ett svenskt aktiebolag så länge som det är klassificerat som ett DISC-bolag. Bolagets andelar i dotterbolaget är därmed inte näringsbetingade.

Fråga 2

Med anledning av svaret på fråga 1 måste Skatterättsnämnden ta ställning till om dotterbolaget ska anses som en sådan i utlandet delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. 2 a §. För att besvara den frågan bör ställning först tas till om dotterbolaget kan anses utgöra ett utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a §. Om så är fallet kan dotterbolaget inte anses utgöra en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Dotterbolaget uppfyller inte kravet på likartad beskattning enligt bestämmelsens första stycke. Det framgår av förarbetena att det inte är tillräckligt att kravet på skattskyldighet är uppfyllt rent formellt.

Frågan blir då om dotterbolaget kan anses vara ett utländskt bolag enligt andra stycket.

Av de hemvistintyg som åberopas i ärendet framgår att dotterbolaget utgör "Taxpayer" samt att dotterbolaget är "resident of the United States of America for purposes of U.S. taxation". Vidare framgår av den utredning som getts in i ärendet att klassificering som DISC-bolag förutsätter att bolaget har sitt hemvist i USA.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning ger hemvistintygen stöd för att dotterbolaget hör hemma i en stat med vilken Sverige har ingått ett sådant skatteavtal som avses i 2 kap. 5 a § andra stycket.

Vad gäller kravet på att den utländska juridiska personen är skattskyldig till inkomstskatt kan konstateras att detta tillägg gjordes för att försäkra sig om att handelsbolag inte skulle anses utgöra utländska bolag. Det finns inget som tyder på att avsikten varit att skärpa kraven för andra juridiska personer, t.ex. sådana som i princip är obegränsat skattskyldiga men som enligt särskild lagstiftning undantas från beskattning. Kravet har också utformats på ett annat sätt än det krav på faktisk beskattning som gäller enligt bestämmelsen i första stycket. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning bör kravet snarast ses som ett krav på formell skattskyldighet som inte påverkas av att faktiska undantag kan göras i den nationella lagstiftningen. Kravet på skattskyldighet utgör således inte hinder för att ett DISC-bolag skulle kunna utgöra ett utländskt bolag.

För att dotterbolaget ska anses utgöra ett utländskt bolag krävs också att dotterbolaget omfattas av skatteavtalet med USA och har hemvist i USA enligt avtalet. Det är då avtalets hemvistregler som blir av betydelse för bedömningen och om dotterbolaget, trots den skattefrihet från federal bolagsbeskattning som gäller vid klassificeringen som DISC-bolag, kan anses ha hemvist i USA enligt artikel 4 i avtalet.

I den aktuella artikeln (punkten 1 a) anges att vid tillämpning av avtalet förstås med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning, bolagsbildning eller annan liknande omständighet. Vad gäller detta uttryck anges vidare (punkten 1 c) att det inbegriper vissa juridiska personer som är generellt undantagna från beskattning, t.ex. en juridisk person som bildats för att tillhandahålla pensioner enligt en pensionsplan. DISC-bolag omfattas visserligen inte av detta tillägg, men det skulle enligt Skatterättsnämndens mening bära för

långt att av detta dra slutsatsen att denna typ av bolag inte har hemvist i USA.

Ett DISC-bolag är vidare generellt undantaget från federal bolagsbeskattning men skulle enligt vad som är upplyst i ärendet kunna vara föremål för beskattning i den delstat där bolaget är bildat. Redan av den anledningen saknas det enligt Skatterättsnämndens uppfattning skäl att tolka tillägget som att DISC-bolag inte skulle kunna ha hemvist enligt skatteavtalet.

Det saknas även i övrigt anledning att i detta fall göra en annan bedömning av principerna för tolkning av skatteavtalet än den som gjordes i RÅ 1996 ref. 84. Detta innebär att dotterbolaget, trots skattefrihet vid klassificering som DISC-bolag, ska anses ha hemvist i USA och därmed omfattas av skatteavtalet. Enligt Skatterättsnämnden utgör dotterbolaget därmed ett utländskt bolag och kan således inte anses utgöra en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Fråga 3

Av svaret på fråga 2 följer att dotterbolaget tillhör en kategori av juridiska personer där CFC-reglerna kan bli tillämpliga (jfr 39 a kap. 1 § andra stycket).

Eftersom inkomsterna i dotterbolaget i och med klassificeringen som DISC-bolag inte träffas av någon bolagsskatt är de att anse som lågbeskattade enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 §. För att bolaget inte ska omfattas av CFC-beskattning måste därför kompletteringsregeln vara tillämplig. Enligt första stycket i den paragrafen och bilaga 39 a, där USA är listat utan undantag, ska inkomsterna hos dotterbolaget inte anses som lågbeskattade om dotterbolaget hör hemma och är skattskyldigt i USA.

Såvitt framgår av förarbetena (prop. 2003/04:10 s. 73) räcker det för en tillämpning av kompletteringsregeln att den juridiska personen i princip är skattskyldig i ett område som omfattas av bilagan. Det krävs alltså inte att personen faktiskt betalar skatt. Detta kan, såsom anges i förarbetena, vara fallet om personen bedriver skattemässigt gynnad verksamhet som inte undantagits i bilagan.

Mot bakgrund härav finner Skatterättsnämnden att dotterbolagets inkomster inte är att anse som lågbeskattade inkomster. Eftersom Skatterättsnämnden under fråga 2 har funnit att dotterbolaget ska anses ha hemvist i USA och omfattas av skatteavtalet med USA föranleder inte 39 a kap. 7 § tredje stycket någon annan bedömning. Beskattning enligt 39 a kap. ska således inte ske.