



KLAGANDE

Lantmännen Ekonomisk Förening, 769605-2856

Ombud:

1. Lina Sandström
2. Fredrik Sjöberg
c/o Lantmännen Ekonomisk Förening
Box 30192
104 25 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
205 95 Malmö

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2014-12-18, bilaga 1

SAKEN

Inkomsttaxering 2013

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade den 18 december 2014 att påföra Lantmännen Ekonomisk Förening (Lantmännen) en kapitalvinst hänförlig till kapitalplaceringsandelar om 137 712 034 kr. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1.

Lantmännen överklagar beslutet och yrkar att förvaltningsrätten förklarar att andelarna är att anse såsom näringsbetingade i enlighet med den ursprungliga begäran. Lantmännen yrkar även ersättning för kostnader. Till stöd för sin talan anför Lantmännen bl.a. följande. Andelarna i Lantmännen Finance Ireland (LFI) är att betrakta som näringsbetingade. Mot denna bakgrund saknar det betydelse huruvida återbetalningen av aktiekapitalet utgör en avyttring eller en utdelning. Det ligger i sakens natur att svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar inte alltid har en identisk utländsk motsvarighet.

LFI utgör ett så kallat 'private unlimited company with share capital'. Detta innebär bl.a. att bolaget utgör en juridisk person som kan ingå avtal och företräda sig själv, att bolagets tillgångar är separerade från ägarnas tillgångar samt att delägarna i bolaget har ett obegränsat ansvar för bolagets åtaganden i samband med likvidation. Bolagsformen omfattas av den irländska motsvarigheten till aktiebolagslagen. Bolagsformen har således stora likheter med ett svenskt aktiebolag. Den enda skillnaden är att delägarna i bolaget är obegränsat ansvariga för bolagets åtaganden vid bolagets likvidation. Bolaget är vidare att anse som en utländsk juridisk person. Likheterna mellan den irländska bolagsformen och ett svenskt aktiebolag är så stora att LFI borde anses motsvara ett svenskt aktiebolag, varför kapitalvinsten är hänförlig till näringsbetingade andelar.

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning vidhållit sitt beslut.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Tillämpliga bestämmelser framgår av det överklagade beslutet, se bilaga 1.

Frågan i målet är om den valutakursvinst om 137 712 034 kr som uppkommit vid Lantmännens inlösen av andelar i LFI ska tas upp till beskattning. Förvaltningsrätten har därmed att ta ställning till dels om valutakursvinsten utgör en utdelning eller en kapitalvinst, dels om andelarna i LFI ska anses vara näringsbetingade.

Utdelning eller kapitalvinst

Av utredningen i målet framgår att återbetalningen av aktiekapitalet i LFI har skett genom inlösen av andelar. Förvaltningsrätten gör därmed bedömningen att valutakursvinsten utgör en kapitalvinst (se prop. 1990/91:54 s. 312).

Fråga om näringsbetingade andelar

Skatteverket har i det överklagade beslutet gjort bedömningen att Lantmännens andelar i LFI inte utgjort näringsbetingade andelar eftersom LFI inte motsvarar ett svenskt aktiebolag.

Av utredningen i målet framgår att LFI är ett så kallat "private unlimited company with share capital". Denna verksamhetsform innebär bl.a. att bolaget utgör en juridisk person som kan ingå avtal och företräda sig själv, att bolagets tillgångar är separerade från ägarnas tillgångar samt att delägarna i bolaget har ett obegränsat ansvar för bolagets åtaganden i samband med likvidation.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i RÅ 2009 ref. 100 att den ryska företagsformen "OOO" motsvarade ett svenskt aktiebolag vid tillämpning av bestämmelser om näringsbetingade andelar. Högsta förvaltningsdomstolen lade vid bedömningen vikt vid det faktum att delägarna i den ryska bolagsformen inte var personligen ansvariga för bolagets skulder. Skatterättsnämnden har därefter i ett flertal förhandsbesked betonat betydelsen av delägarnas personliga ansvar för ett bolags åtaganden vid bedömningen av om en utländsk bolagsform motsvarar ett svenskt aktiebolag (se bl.a. dnr 119-14/D och 89-14/D).

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Av utredningen i målet framgår att bolagsformen "private unlimited company with share capital" civilrättsligt till stor del överensstämmer med ett svenskt aktiebolag. Den avgörande skillnaden är emellertid att delägarna i den irländska bolagsformen är personligt ansvariga för bolagets åtaganden vid en likvidation. Det följer av ovan redovisad praxis från Högsta förvaltningsdomstolen och Skatterättsnämnden att frågan om delägars personliga ansvar utgör en betydande del av bedömningen om en utländsk bolagsform motsvarar ett svenskt aktiebolag. Förvaltningsrätten finner därför att LFI inte motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpning av reglerna om näringsbetingade andelar. Lantmännens andelar i LFI är således inte näringsbetingade. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

Lantmännen har inte vunnit bifall till sina yrkanden i målet. Med hänsyn härtill och då det inte heller finns skäl att bevilja ersättning på annan grund ska ersättningsyrkandet avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (DV 3104 A).



Michael Eriksson

Chefsrådman

Nämndemännen Jan-Erik Forsberg, Ann-Christin Holgersson och Gun Sandquist har också deltagit i avgörandet.

Förvaltningsrättsnotarien Sofia Örning har föredragit målet.



Bilaga 1

Handläggare

Sven Andersson
010-5746645

sven.andersson@skatteverket.se

Lantmännen ek för
BOX 30192
104 25 STOCKHOLM

Skattebetalare:	Lantmännen ek för
Person-/Organisationsnr:	769605-2856
Taxeringsår:	2013
Omprövning på initiativ av:	Skatteverket
Omprövat beslut:	Grundläggande beslut om årlig taxering
Omprövningen gäller:	Inkomstslaget näringsverksamhet; kapitalvinst på kapitalplaceringsandelar

BESLUT

Skatteverket beslutar att i inkomstslaget näringsverksamhet påföra er en kapitalvinst hänförlig till kapitalplaceringsandelar om 137 712 034 kr.

Överskott av näringsverksamhet uppgår härefter till 0 kr.

MOTIVERING**Beskrivning**

Ni har i er inkomstdeklaration redogjort för att ni har erhållit utdelning från ert helägda dotterbolag Lantmännen Finance Ireland, förkortat LFI. I utdelningen ingår en valutakursvinst om 137 674 768 kr. Valutakursvinsten är hänförlig till återbetalning av aktiekapital i utländsk valuta.

Er uppfattning är att valutakursvinsten inte ska tas upp till beskattning. Grunden för er bedömning är att valutakursvinsten skattemässigt ska behandlas som utdelning på näringsbetingade andelar.

LFI är ett finansiellt servicebolag med uppgift att tillhandahålla finansiella tjänster till bolagen inom hela koncernen. Syftet med verksamheten är framförallt att finansiera dotterbolagen samt att minimera den kortfristiga effekten av valutakursförändringars negativa inverkan på koncernens resultat och finansiella ställning.

Skälet till återbetalningen av aktiekapitalet är att ni har för avsikt att avveckla LFI. I syfte att förenkla likvidationsprocessen har en successiv nedmontering av de finansiella aktiviteterna skett i LFI. Därefter har beslut fattats om att aktiekapitalet ska betalas tillbaka i möjligaste mån innan en kontrollerad likvidation av LFI äger rum.

Enligt Irlands "Companies registration office" benämns LFI:s verksamhetsform som "company".

Under utredningen har ni lämnat upplysningar att det i Irland finns ett flertal verksamhetsformer som benämns som "company". LFI utgör ett så kallat "private unlimited company with share capital". Denna verksamhetsform innebär bl.a. att delägaren i bolaget har ett obegränsat ansvar för bolagets åtagande.

Det har vidare under utredningen framkommit att återbetalningen av aktiekapital i LFI har skett genom inlösen av andelar, "redemption of shares". Inlösen av andelar i utländsk valuta har skett vid fem tillfällen. Vid tre tillfällen har det skett i DKK samt vid två tillfällen i NOK.

Ni har vid de fem inlösentillfällena totalt erhållit 901 315 327 kr. De inlösta andelarna har förvärvats för totalt 763 640 559 kr. Transaktionerna har således medfört en vinst om 137 674 768 kr (901 315 327 - 763 640 559). Skillnaden avser i sin helhet en valutakursvinst då valutakurserna inte var överensstämmande vid förvärvs- respektive inlösentidpunkterna.

Vid omräkning av inlösenbeloppen till svensk valuta har ni vid fyra tillfällen nyttjat er av den valutakurs som var gällande dagen för undertecknandet av "written resolution". Vid ett tillfälle, inlösen av andelar om 3 000 000 NOK, har ni avvikit från denna princip.

Undertecknandet av "written resolution" beträffande denna inlösen har skett den 14 december 2012. Enligt Riksbanken uppgick valutakursen den 14 december 2012 till 1,187913 kr/NOK. Er omräkning är gjord med en valutakurs om 1,175491 kr/NOK.

Gällande rätt

I RÅ 2007 not. 28 har Högsta förvaltningsdomstolen gjort en prövning avseende beräkning av vinst eller förlust på återköpta aktier. Högsta förvaltningsdomstolen finner att ett aktiebolags avyttring av kapitaltillgångar ska behandlas enligt reglerna för kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstlagen näringsverksamhet. Av allmänna regler för beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust följer att vid en avyttring av aktier mot betalning

i utländsk valuta ska beräkningen göras med utgångspunkt i valutakursen vid förvärvs- och avyttringstidpunkten under förutsättning att växlingsregeln i 44 kap. 16 § IL inte är tillämplig.

Enligt 24 kap. 13 § IL framgår att med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening om den uppfyller vissa villkor.

Av 2 kap. 2 § IL anges att de termer och uttryck som används också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

I RÅ 2009 ref. 100 har Högsta förvaltningsdomstolen prövat om den ryska företagsformen OOO motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpning av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Vid sin bedömning gör Högsta förvaltningsdomstolen först en civilrättslig jämförelse mellan ett ryskt OOO och ett svenskt aktiebolag. Härvid framkommer det att delägarna i ett ryskt OOO inte är personligen ansvariga för bolagets skulder samt att det även i övrigt till stor del civilrättsligt sett överensstämmer med ett svenskt aktiebolag. Därefter konstateras att det även krävs att ett OOO är ett eget inkomstskattesubjekt i hemlandet. Då detta krav, enligt uppgifter, är uppfyllt så finner Högsta förvaltningsdomstolen att ett ryskt OOO motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar.

Skattemässig bedömning

Utdelning eller kapitalvinst

För att ta ställning till beskattningsekvenserna av ifrågavarande transaktioner måste Skatteverket först ta ställning till om valutakursvinsten om 137 674 768 kr utgör en utdelning eller en kapitalvinst.

Under utredningen har det framkommit att återbetalningen av aktiekapital i LFI har skett genom inlösen av andelar, "redemption of shares". Inlösen av andelar i utländsk valuta har skett vid fem tillfällen. Ni anser att den valutakursvinst som uppstått ska betraktas som utdelning.

Återbetalning av aktiekapital kan ske med eller utan inlösen av aktier. Av prop. 1990/91:54 s. 312 framgår att indragning av aktier förenat med utbetalning till aktieägarna (inlösen), ska räknas som en avyttring och kapitalvinstbeskattning ska ske på vanligt sätt.

Med beaktande av RÅ 2007 not. 28 ska kapitalvinstberäkningen göras i svensk valuta med utgångspunkt i valutakurserna vid förvärvs- respektive avyttringstidpunkterna.

Den av er beräknade valutakursvinsten om 137 674 768 kr är beräknad utifrån valutakurserna vid förvärvs- respektive inlösentidpunkterna. Enligt Skatteverkets uppfattning överensstämmer inlösentidpunkterna med avyttringstidpunkterna.

Enligt era uppgifter har aktuella återbetalningar av aktiekapital i LFI skett genom inlösen av andelar. Skatteverket gör den bedömningen att valutakursvinsten om 137 674 768 inte utgör utdelning. De aktuella återbetalningarna ska i stället behandlas inom ramen för kapitalvinstsystemet. Valutakursvinsten utgör på denna grund en kapitalvinst.

Näringsbetingade andelar eller kapitalplaceringsandelar

Härefter måste Skatteverket ta ställning till om kapitalvinsten om 137 674 768 kr ska tas upp till beskattning. Skatteverket måste i denna del göra en bedömning om andelarna är näringsbetingade eller om de utgör kapitalplaceringsandelar.

I det fall andelarna är näringsbetingade ska kapitalvinsten inte tas upp till beskattning. Om andelarna i stället klassificeras som kapitalplaceringsandelar ska kapitalvinsten tas upp till beskattning.

Enligt 24 kap. 13 § IL framgår att med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening om den uppfyller vissa villkor.

Av 2 kap. 2 § IL anges att de termer och uttryck som används också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

Under utredningen har det visats att LFI är ett så kallat "private unlimited company with share capital". Denna verksamhetsform innebär bl.a. att delägarna i bolaget har ett obegränsat ansvar för bolagets åtagande. Skatteverket anser att ni på denna grund är personligen ansvarig för LFI:s skulder och förpliktelser.

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked meddelat den 24 februari 2009 (dnr 94-08/D) gjort en bedömning att ett brittiskt "private unlimited company" får anses motsvara ett svenskt aktiebolag och andelarna ska behandlas som näringsbetingade. Enligt vad som upplysts om den brittiska lagstiftningen synes ett bolag av en typ som är aktuell i ärendet skilja sig från ett svenskt aktiebolag främst genom att delägarna är personligen ansvariga för bolagets skulder vid en likvidation. Det brittiska bolaget behandlas enligt samma regler som gäller för "private limited companies", bolag utan personligt ansvar för delägarna. Förhandsbeskedet överklagades inte av Skatteverket.

Högsta förvaltningsdomstolen har därefter i RÅ 2009 ref. 100 gjort en bedömning att den ryska företagsformen OOO motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpning av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Vid sin bedömning har Högsta förvaltningsdomstolen först gjort en civilrättslig jämförelse mellan ett ryskt OOO och ett svenskt aktiebolag. Vid denna civilrättsliga bedömning lyfter domstolen fram förhållandet rörande att delägarna inte är personligen ansvariga för bolagets skulder som betydelsefullt när en bedömning ska göras om en utländsk företagsform motsvarar ett svenskt aktiebolag.

Härefter har förhållandet om personligt ansvar för ett bolags skulder och förpliktelser, vid bedömningen av om en utländsk företagsform motsvarar ett svenskt aktiebolag, understruktits i ett antal förhandsbesked från Skatterättsnämnden, se bl.a. dnr 29-11/D och 92-11/D.

Skatteverkets uppfattning är att LFI inte motsvarar ett svenskt aktiebolag. Anledningen till detta är att ni som delägare är personligen ansvarig för LFI:s skulder och förpliktelser. Förhållandet avseende det personliga ansvaret har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2009 ref. 100 lyft fram som betydelsefull vid bedömningen om en utländsk företagsform ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Denna faktor har därefter understruktits i ett antal förhandsbesked från Skatterättsnämnden.

Det faktum att Skatterättsnämnden i sitt förhandsbesked från den 24 februari 2009 (dnr 94-08/D) kom fram till att ett brittiskt "unlimited company" skulle anses motsvara ett svenskt aktiebolag medför ingen annan bedömning. Anledningen till detta är att förhandsbeskedet meddelades innan Högsta förvaltningsdomstolen avkunnade sin dom i RÅ 2009 ref. 100. Att anse att LFI motsvarar ett svenskt aktiebolag vore därför, enligt Skatteverkets mening, att gå emot Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning i denna fråga.

Eftersom LFI, enligt Skatteverkets mening, inte motsvarar ett svenskt aktiebolag är era andelar i LFI inte näringsbetingade. På denna grund måste andelarna i stället klassificeras som kapitalplaceringsandelar. Kapitalvinster som uppstår vid avyttring av kapitalplaceringsandelar ska tas upp till beskattning.

Inlösen av andelar om 3 000 000 NOK

Vid omräkning av inlösenbeloppen om 3 000 000 NOK till svensk valuta avviker den av er nyttjade valutakursen från den som gällde vid undertecknandet av "written resolution". Undertecknandet av "written resolution" har skett den 14 december 2012. Enligt Riksbanken uppgick valutakursen den 14 december 2012 till 1,187913 kr/NOK. Er omräkning är gjord med en valutakurs om 1,175491 kr/NOK.

Under utredningen har ni redogjort för att betalningen om 3 000 000 NOK erhöles den 14 december 2012 men bokades in av "back office" först morgonen den 21 december 2012, varvid riksbankskursen per den 20 december 2012 om 1,175491 kr/NOK användes. Därefter skulle betalningen rätteligen ombokas den 21 december med inbetalningsdag och betalkurs per den 14 december 2012. Detta skedde emellertid inte, utan istället användes den felaktiga kursen.

Det föreligger en skillnad mellan valutakurserna uppgående till 0,012422 kr/NOK (1,187913 - 1,175491). Detta innebär att inlösenbeloppet ska bestämmas till ett belopp som är 37 266 kr (0,012422 x 3 000 000) högre än vad ni redovisat.

Lämnade synpunkter

Skatteverket har översänt ett övervägande om omprövningsbeslut till er. Ni har inkommit med synpunkter varvid följande har framkommit.

Ni vidhåller er bedömning att LFI motsvarar ett svenskt aktiebolag och innehavet av andelar i LFI är näringsbetingat. Mot bakgrund av detta saknas det enligt er mening betydelse huruvida återbetalning av aktiekapital har hanterats som avyttring eller utdelning.

Ni motsätter er inte höjningen som hänför sig till inlösenbeloppet som beräknats utifrån felaktig valutakurs.

Slutsatser och beloppsmässiga konsekvenser

I er inkomstdeklaration har ni redogjort för att valutakursvinsten om 137 674 768 kr, enligt er uppfattning, skattemässigt ska behandlas som *utdelning på näringsbetingade andelar*. Ni har på denna grund inte tagit upp beloppet till beskattning. Skatteverkets uppfattning är i enlighet med ovan anfört att valutakursvinsten istället utgör en *kapitalvinst* hänförlig till *kapitalplaceringsandelar*. Denna ska tas upp till beskattning.

Ni har vidare beräknat ett inlösenbelopp utifrån en felaktig valutakurs. I det fall en korrekt valutakurs används ska den skattepliktiga kapitalvinsten höjas med 37 266 kr.

De synpunkter ni har lämnat på Skatteverkets övervägande om omprövingsbeslut föranleder inte att Skatteverket ändrar sin bedömning.

Skatteverket beslutar därför att i inkomstslaget näringsverksamhet påföra er ytterligare 137 712 034 kr (137 674 768 + 37 266). Efter ändringen uppgår ert koncernbidragsspärrade underskott till 307 001 056 kr.

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Sven Andersson, efter förankring hos särskilt kvalificerad beslutsfattare.