



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN**  
**I STOCKHOLM**  
Avdelning 22

**DOM**  
2016-01-25  
Meddelad i  
Stockholm

Mål nr  
19214-15

**KLAGANDE**

Sirius International Försäkringsaktiebolag, 516401-8136  
113 96 Stockholm

**MOTPART**

Skatteverket  
116 81 Stockholm

(Dnr 480-403371-15-5481)

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut den 17 juni 2015, se bilaga 1

**SAKEN**

Inkomstbeskattning beskattningsår 2013  
Ersättning för kostnader

---

**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Dok.Id 681735

---

<b>Postadress</b>	<b>Besöksadress</b>	<b>Telefon</b>	<b>Telefax</b>	<b>Expeditionstid</b>
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00	08-561 680 01	måndag – fredag 08:00-16:30
		<b>E-post:</b> forvaltningsrattenistockholm@dom.se www.domstol.se/forvaltningsratt		

## YRKANDEN

*Sirius International Försäkringsaktiebolag (bolaget)* yrkar att bli beskattat i enlighet med sin inkomstdeklaration. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader i målet med 122 760 kr inklusive mervärdesskatt. Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande.

Utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar är som huvudregel skattefria, även avseende andelar i utländska bolag som motsvarar andelar i bl.a. ett svenskt aktiebolag. För att motverka att denna relativt vida skattefrihet på företagsvinster missbrukas finns regler för CFC-beskattnings som möjliggör beskattning i Sverige av lågbeskattade vinster utomlands. Det innebär att ett lågbeskattat utländskt bolag vars ägare är skattskyldig i Sverige för vinster i nämnda bolag ändå kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag och att andelarna i det utländska bolaget därmed kan anses näringsbetingade. Att det utländska bolaget är lågbeskattat korrigeras alltså inte genom att andelarna i bolaget inte kan klassificeras som näringsbetingade, utan genom att andelarna i bolaget kan beskattas i Sverige genom CFC-reglerna. CFC-reglerna kan sägas ha ersatt det tidigare kravet att det utländska bolaget ska vara föremål för en beskattning jämförlig med den i Sverige för att andelarna i bolaget ska anses näringsbetingade.

Ett bolag med hemvist i Bermuda kan för närvarande inte bli föremål för inkomstbeskattnings där. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär detta att ett sådant bolag inte heller utgör ett ”inkomstskattesubjekt”. Detta synsätt innebär att ett bolag med hemvist i en stat som har ett inkomstskattesystem men där bolagets verksamhet är undantagen beskattning, utgör ett skattesubjekt och därmed motsvarar ett svenskt aktiebolag med skattefrihet i Sverige som följd. Ett bolag med hemvist i en stat som för närvarande inte tillämpar inkomstbeskattnings kan emellertid därmed inte anses motsvara ett svenskt aktiebolag, med följderna att utdelningar och kapitalvinster på

andelarna blir skattepliktiga i Sverige. Det föreligger dock i praktiken ingen skillnad i beskattning av de två utländska bolagen eftersom vinsterna i båda fallen beskattas enligt CFC-reglerna. I det ena fallet sker dock enkelbeskattning av vinsterna medan beskattning sker i två led i det andra fallet. Detta kan rimligen inte ha varit avsikten vid införandet av reglerna om näringsbetingade andelar och de nya CFC-reglerna. Tvärtom är det övergripande syftet med reglerna om näringsbetingade andelar att utdelningar och kapitalvinster på sådana andelar ska vara skattefria och att CFC-reglerna ska motverka skattearbitrage.

Enligt bolagets bedömning ska kravet att ett utländskt bolag ska vara "inkomstskattesubjekt" tolkas "bokstavligt". Det ska således vara fråga om en association där delägarna har begränsat ansvar för bolagets förpliktelser. Detta innebär att om det föreligger skyldighet att betala inkomstskatt så åligger den skyldigheten bolaget och ingen annan. Skiljelinjen går vid en sådan tolkning mellan ogenomskinliga och transparenta subjekt, utan hänsyn till om de ogenomskinliga subjekten beskattas. Prospector Offshore Fund Ltd (Prospector) bör därmed anses motsvara ett svenskt aktiebolag, med följderna att de försålda andelarna ska behandlas som näringsbetingade. Sådan behandling är också nödvändig för att den totala inkomstbeskattningen av bolaget ska bli materiellt riktig. Bolaget har nämligen tidigare hanterat innehavet i Prospector som kapitaltillgång och redovisat sin del av resultatet i Prospector som CFC-inkomst. Vinsten vid avyttringen har däremot behandlats som skattefri kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar. Beskattning i flera led i bolagssektorn undviks därmed, samtidigt som utrymme för skattearbitrage eller liknande inte uppstår. Enligt bolagets uppfattning är det så regelverket är avsett att fungera. Skatteverkets tolkning innebär i stället att bolaget beskattas två gånger för samma vinst, dels i samband med den löpande CFC-beskattningen och dels vid avyttringen av andelarna. Skatteverkets tolkning kan alltså inte vara riktig.

*Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### **Bakgrund, frågan i målet m.m.**

Bolaget har för beskattningsår 2013 sålt andelar i företaget Prospector som har hemvist i Bermuda. Bolaget anser att andelarna är att anse som näringsbetingade. En kapitalvinst på sådana andelar är skattebefriad enligt huvudregeln i 25 kap. 5a § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Bolaget har därför deklarerat vinsten till följd av avyttringen som en skattefri kapitalvinst om 35 341 065 kr. Bolaget har dessutom i deklARATIONER FÖR tidigare beskattningsår tagit upp orealiserade värdetförändringar för de aktuella andelarna om totalt 42 908 766 kr som skattefri inkomst, med hänvisning till att det varit fråga om näringsbetingade andelar.

Av 24 kap. 13 § och 2 kap. 2 § IL framgår bl.a. att med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller motsvarande utländsk företeelse. Enligt Skatteverkets uppfattning motsvarar Prospector emellertid inte ett svenskt aktiebolag och bolagets andelar i Prospector kan därmed inte anses som näringsbetingade. Skatteverket har därför i det överklagade beslutet tagit upp totalt realiserad vinst vid avyttring av de aktuella andelarna med 78 249 832 kr (35 341 065+42 908 766) för bolaget som beskattningsbar inkomst av näringsverksamhet avseende beskattningsår 2013.

Frågan i målet är således om Prospector kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag och om de av bolaget avyttrade andelarna i Prospector därmed kan anses som näringsbetingade. Det ankommer på bolaget att göra sannolikt att de avyttrade andelarna i Prospector är näringsbetingade och att skattefrihet för avyttringen därmed föreligger (jfr rättsfallen RÅ 2001 ref. 6 och RÅ 2005 ref. 48 samt prop.2002/03:96 s. 167).

### Näringsbetingade andelar

Enligt förarbetena är det inte möjligt att ange hur nära en utländsk företeelse ska överensstämma med den svenska för att anses motsvara denna. Detta blir därför beroende av vilket slags företeelse och vilken regel det är fråga om (se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 512). Det ligger i sakens natur att den svenska associationsformen aktiebolag inte alltid har en motsvarighet i utländska stater. Det behöver därför inte föreligga absolut identitet utan det får i de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att det utländska företeelsen kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag (se prop. 2002/03:96 s. 105). Uttrycket juridisk person används i IL på i huvudsak samma sätt som i civilrätten. Vissa juridiska personer beskattas emellertid inte själva. I stället beskattas delägarna. I IL omfattar därför uttrycket juridiska personer inte sådana juridiska personer. Att de behandlas annorlunda framgår också av skattskyldighetsbestämmelserna, av vilka även framgår vilka juridiska personer som är skattesubjekt (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 22 f.).

Av det ovan angivna kan man dra slutsatsen att det vid en undersökning av om en utländsk företeelse motsvarar ett svenskt aktiebolag är relevant att bedöma hur den utländska företeelsen behandlas enligt utländsk rätt såväl civilrättsligt som skatterättsligt (jfr RÅ 2009 ref. 100). Det är dock ostridigt i målet att företaget Prospector vid en civilrättslig jämförelse kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Frågan är därmed om likheterna även är så stora skattemässigt att Prospector också i det avseendet kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag.

Av praxis framgår att eftersom syftet med bestämmelserna om näringsbetingade andelar är att undvika beskattning i flera bolagsled, krävs att det utländska företaget är ett inkomstskattesubjekt i hemlandet för att det ska kunna anses motsvara ett svenskt aktiebolag skattemässigt (jfr RÅ 2009 ref. 100).

Av det refererade rättsfallet framgår emellertid inte närmare vilka förutsättningar och villkor som ska vara uppfyllda för att ett företag ska anses vara ett inkomstskattesubjekt i hemlandet. Utifrån ovan angivna förarbetsuttalanden kan man dock dra slutsatsen att ett utländskt företag kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag skattemässigt, om företaget i hemlandet utgör ett eget inkomstskattesubjekt och som utgångspunkt är obegränsat skattskyldigt till inkomstskatt (jfr 6 kap. 3 § IL och Skatterättsnämndens förhandsbesked den 24 februari 2009 [dnr 15-08/D]). Av praxis följer vidare att det därvid bör vara tillräckligt att det för företaget i fråga normalt sett föreligger oinskränkt skattskyldighet till inkomstskatt för den kategori av juridiska personer som företaget tillhör. Det krävs alltså varken att företaget ifråga rent faktiskt är underkastad sådan beskattning eller att företaget inte är undantaget från sådan beskattning på grund av speciallagstiftning. I stället bör det anses tillräckligt att ett företag är i princip/potentiellt obegränsat skattskyldigt i hemlandet, även om det undantas från beskattning på grund av att undantag föreligger eller att företaget inte uppfyller vissa villkor för beskattning enligt skattelagstiftningen i hemlandet (jfr RÅ 1996 ref. 84 och Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 maj 2007 [SN 2007 s. 562], den 24 februari 2009 [dnr 49-08/D], den 7 april 2009 [dnr 2-09/D] respektive den 13 februari 2015 [dnr 89-14/D]).

Ett företag med hemvist i Bermuda kan emellertid för närvarande inte alls bli föremål för någon inkomstbeskattning där. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär detta att ett sådant företag inte heller utgör ett inkomstskattesubjekt i Bermuda och därmed inte heller en juridisk person som skatterättsligt motsvarar ett svenskt aktiebolag. Bolaget har däremot anfört bl.a. följande. Enligt bolagets uppfattning innefattar kravet att ett utländskt bolag ska vara ett inkomstskattesubjekt inte en viss lägsta faktisk beskattningsnivå. Att ett utländskt bolag är helt undantaget från beskattning eller föremål för en skattesats om noll procent bör därmed inte utesluta att

bolaget kan anses vara ett inkomstskattesubjekt. Enligt bolagets bedömning bör kravet att ett utländskt företag ska vara ett inkomstskattesubjekt tolkas så, att om det föreligger skyldighet att betala inkomstskatt så åligger den skyldigheten företaget och ingen annan, utan hänsyn till om företaget i fråga eller sådana typer av företag generellt faktiskt beskattas. Detta innebär enligt bolagets bedömning att ett utländskt företag inte ska anses vara ett skattesubjekt, endast om bolaget som subjekt inte är skattskyldigt till inkomstskatt eller inte skulle vara skattskyldigt för det fall den aktuella staten tillämpade inkomstskatt (jfr Köhlmark, Anders, SvSkt 2010:8, s. 794–800). Prospector har vidare fått ett åtagande från Bermudas regering att om inkomstbeskattning införs kommer regeringen undanta Prospector från sådan beskattning till mars 2035. Om Bermuda inför inkomstskatt kommer Prospector i ett sådant fall enligt bolaget att i princip vara skattskyldigt. Prospectors diskussion med Bermudas regering om skyldigheten att faktiskt betala inkomstskatt om sådan beskattning införs styrker, enligt bolaget, också att Prospector i högsta grad har karaktären av inkomstskattesubjekt.

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Som framkommit ovan behöver Prospector inte, för att anses som ett inkomstskattesubjekt i Bermuda och skattemässigt motsvarande ett svenskt aktiebolag, vara underkastad inkomstskatt i Bermuda rent faktiskt. Det krävs dock att företaget är åtminstone i princip obegränsat skattskyldigt till inkomstskatt, dvs. tillhör en kategori av juridiska personer för vilka normalt sett föreligger skattskyldighet till inkomstskatt i hemlandet. Som framkommit finns emellertid för närvarande överhuvudtaget inte någon inkomstbeskattning av företag i Bermuda. Enligt förvaltningsrättens bedömning kan Prospector därmed inte anses vara ens i princip/potentiellt skattskyldigt till inkomstskatt där. Företaget kan därför inte heller betraktas som ett inkomstskattesubjekt i hemlandet. Att Prospector fört diskussioner med Bermudas regering rörande en eventuell skyldighet att faktiskt betala

inkomstskatt om en sådan beskattning införs, samt utlovats ett undantag från faktisk beskattning i ett sådant fall, innebär enligt förvaltningsrättens mening inte att företaget därmed kan anses som för närvarande i princip skattskyldigt i Bermuda. Förvaltningsrätten konstaterar därvid att det för närvarande inte går att fastställa huruvida den kategori av juridiska personer som Prospector tillhör skulle vara skattskyldig om Bermuda införde inkomstbeskattning.

*Slutsats*

Förvaltningsrätten finner utifrån vad som angetts ovan och vid en sammantagen bedömning att Prospector inte kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Bolagets avyttrade andelar i Prospector uppfyller därför inte förutsättningarna enligt 24 kap. 13 § IL jämte 2 kap. 2§ samma lag för att de ska anses som näringsbetingade. Därmed är inte heller villkoren för skattefrihet enligt 25a kap. 5 § IL uppfyllda avseende den kapitalvinst som uppstått hos bolaget på grund av avyttringen. Vad bolaget anfört rörande att beskattningen av bolagets andelar i Prospector sammantagen därmed riskerar att bli materiellt inkorrekt eller orimlig medför ingen annan bedömning, eftersom eventuella följdändringar av det överklagade beslutet samt beskattningsåtgärder avseende andra beskattningsår än 2013 inte är föremål för prövning i det aktuella målet. Inte heller vad bolaget anfört rörande risken att utsättas för beskattning av samma kapitalvinst två gånger kan därför medföra någon annan bedömning (jfr RÅ 1992 ref. 94).

Bolaget har således inte gjort sannolikt att kapitalvinsten på de avyttrade andelarna i Prospector är undantagen från skatteplikt. Skatteverket har därför haft fog för sitt beslut att för bolaget ta upp den totala realiserade vinsten vid avyttringen av de aktuella andelarna som beskattningsbar inkomst av näringsverksamhet avseende beskattningsår 2013.

Överklagandet ska därmed avslås.

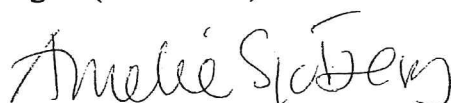


### Ersättning för kostnader

Bolagets talan i målet har inte vunnit bifall. Målet avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller framkommit några andra skäl för ersättning. Bolagets yrkande om ersättning för kostnader i målet ska därför avslås.

### HUR MAN ÖVERKLAGAR

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



Annelie Sjöberg

Rådman

Nämndemännen Ann-Louise Lindström, Karin Lundbeck och Antra Johansons Rantins har också deltagit i avgörandet.

Gustaf Blomberg har föredragit målet.

## Handläggare

Denny Lindberg  
010-5741597

denny.lindberg@skatteverket.se

Sirius InternationalFörsäkringsaktiebolag (publ)  
113 96 STOCKHOLM

Skattebetalare: Sirius  
InternationalFörsäkringsaktiebolag  
(publ)

Person-/Organisationsnr: 516401-8136

Beskattningsår: 2013-01-01 - 2013-12-31

Omprövning på initiativ av: Skatteverket

Omprövat beslut: Skatteverkets beslut om slutlig skatt  
år 2014.

Omprövningen gäller: Inkomst av näringsverksamhet; vinst  
vid försäljning av andelar

**BESLUT**

Skatteverket beslutar att ta upp inkomst vid avyttring av andelar med  
78 249 832 kr.

Skatteverket beslutar att beskattningen blir följande:

- statlig inkomstskatt enligt följande:  
Överskott av näringsverksamhet: 523 541 444 kr

**MOTIVERING**

Skatteverket har tidigare tillställt bolaget ett övervägande som även har  
besvarats. I det följande redovisas Skatteverkets övervägande, bolagets svar på  
övervägandet samt Skatteverkets bedömning av inlämnat svar.

**Skatteverkets övervägande 2015-05-18**

1)

Under år 2013 har bolaget avyttrat andelar i Prospector Offshore Fund Ltd (Prospector) med säte på Bermuda. Under innehavstiden har Prospector varit föremål för sk CFC-beskattnings hos bolaget. I inkomstdeklarationen har redovisad vinst vid avyttring av andelarna, 35 341 065 kr, tagits upp som en skattefri inkomst då avyttringen har avsett ett intressebolag.

I svar på en tidigare förfrågan från Skatteverket har bolaget lämnat upplysningar om Prospectors civilrättsliga resp skattemässiga status.

Ett limited company enligt Bermudas lagstiftning är en bolagsform med begränsat ansvar för aktieägarna, som kan föra talan inför domstol och där enskilda delägare inte fritt kan förfoga över bolagets förmögenhetsmassa. Ägandet i bolaget indelas i aktier likt reglerna för svenska aktiebolag. Till följd av att Bermuda för närvarande inte har implementerat bolagsskatt är bolaget inte föremål för beskattning på Bermuda. Skulle Bermuda dock införa en bolagsskatt skulle bolaget rimligen bli föremål för sådan skatt och beskattas som en juridisk person. Bolaget har dock en överenskommelse med finansministern på Bermuda om undantag från skattskyldighet för det fall att en bolagsskatt i framtiden skulle införas som gäller fram till mars 2035. Därefter skulle Prospector således bli beskattat för sitt resultat om en skatt skulle införas. Detta förhållande i sig bör innebära att Prospector ska ses som ett skattesubjekt på Bermuda eftersom bolaget interagerat med finansministern om sin skattskyldighet.

#### Skatteverket gör följande bedömning

Såvitt Skatteverket kan finna är Prospector ett s.k. "exempted company" som ska betala en årlig avgift som är baserad på "assessable capital" ("authorized capital plus share premium account"). Sådana bolag kan ansöka hos finansministern om att vara undantagna från inkomstbeskattnings i framtiden (som längst till den 26 mars 2035).

I 24 kap. IL finns bestämmelser om att utdelning i vissa fall kan vara skattefri under förutsättning att andelarna i det utdelande bolaget är näringsbetingade. Motsvarande regler om skattefrihet för kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar finns i 25 a kap. IL.

Enligt 24 kap. 13 § IL är en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening näringsbetingad om den uppfyller kraven i 24 kap. 14 § IL och ägs av en juridisk person (ägarföretaget) som är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en svensk stiftelse eller svensk ideell förening och som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1-4.

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

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2009 ref. 100 prövat om den ryska associationsformen *obshchestvo s ogranichennoj otvetstvennost'ju* (OOO) motsvarade ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar i 24 kap. IL.

Vid sin bedömning gjorde Högsta förvaltningsdomstolen först en civilrättslig jämförelse mellan ett ryskt OOO och ett svenskt aktiebolag. Sammantaget kom Högsta förvaltningsdomstolen fram till att ett ryskt OOO, vid en civilrättslig jämförelse, skulle anses motsvara ett svenskt aktiebolag.

Efter den civilrättsliga jämförelsen gjorde Högsta förvaltningsdomstolen en skatterättslig jämförelse mellan ett OOO och ett svenskt aktiebolag. Domstolen anförde att eftersom syftet med reglerna om näringsbetingade andelar är att undvika beskattning i flera bolagsled krävs att ett ryskt OOO är ett eget inkomstskattesubjekt i Ryssland. Då detta krav var uppfyllt fann Högsta förvaltningsdomstolen att ett ryskt OOO skulle anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar.

I ett icke överklagat förhandsbesked från den 24 februari 2009 blev slutsatsen att andelar i ett *private company limited by shares* i Gibraltar (dnr 49-08/D) skulle anses näringsbetingade. Bolaget omfattades i princip av inkomstskattelagstiftningen i Gibraltar men var undantaget från inkomstskatt med stöd av beslut enligt särskild lagstiftning. Bolaget ansågs civilrättsligt motsvara ett svenskt aktiebolag.

Nämnden uttalade att när det gällde den skattemässiga jämförelsen så kan den slutsatsen dras av förarbetena att det utländska företaget ska ha en sådan anknytning till landet ifråga att det är en juridisk person som, enligt terminologin i IL, är obegränsat skattskyldig där. Skatterättsnämnden prövade sedan frågan om det innebär att det krävs att företaget också är skattskyldigt där för alla sina inkomster eller att skattenivån är av viss storlek. Enligt nämnden får det av sambandet mellan skattefriheten för näringsbetingade andelar och CFC-reglernas förekomst anses följa att kravet på skattskyldighet kan uppfyllas även om företaget har lågbeskattade inkomster. Även situationer där inkomsterna till följd av undantag i intern rätt inte är föremål för någon faktisk beskattning vid den aktuella tidpunkten, omfattas enligt nämnden av reglerna. Att bolaget i Gibraltar var undantaget från beskattning var alltså inget hinder.

Med en i princip identisk motivering kom Skatterättsnämnden i ett annat ej överklagat förhandsbesked från den 7 april 2009 (dnr 2-09/D) fram till, att även ett *Naamloze Vennootschappen* i Nederländska Antillerna skulle anses motsvara ett svenskt aktiebolag enligt 24 kap. 13 och 14 §§ jämte 2 kap. 2 § IL. Trots att bolaget i det aktuella ärendet endast var föremål för en beskattning om några få procent ansågs samtliga förutsättningar vara uppfyllda för att bolaget skulle anses motsvara ett svenskt aktiebolag enligt 24 kap. 13 § IL.

Även ett bolag i Singapore har ansetts motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpning av reglerna om näringsbetingade andelar, SRN 2013-10-09 (dnr 49-13/D). Nämnden noterade bl.a. att ett bolag i Singapore är föremål för inkomstbeskattning i hemlandet.

Andelar i svenska onoterade aktiebolag är näringsbetingade (24 kap. 13 § IL). Detsamma gäller andelar i utländska företag som motsvarar andelar i ett svenskt aktiebolag (2 kap. 2 § IL).

För att en utländsk juridisk person ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag enligt bestämmelserna om näringsbetingade andelar, krävs att det föreligger en skattemässig överensstämmelse mellan den utländska juridiska personen och ett svenskt aktiebolag.

Såväl Högsta förvaltningsdomstolen som Skatterättsnämnden har gjort vissa uttalanden om vad som har betydelse vid den skattemässiga jämförelsen. I förhandsbeskeden 49-08/D och 2-09/D anförde Skatterättsnämnden att det utländska företaget ska ha en sådan anknytning till landet ifråga att det är en juridisk person, som enligt terminologin i IL är obegränsat skattskyldig där. Kravet på skattskyldighet kan även vara uppfyllt om företaget har lågbeskattade inkomster eller inkomster som till följd av undantag i intern rätt inte är föremål för någon faktisk beskattning vid den aktuella tidpunkten. När Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2009 ref. 100 prövade om den ryska associationsformen OOO motsvarade ett svenskt aktiebolag, konstaterades att det utländska rättssubjektet måste vara ett inkomstskattesubjekt.

Skatteverket kommer till följande slutsats. En utländsk juridisk person med hemvist på Bermuda, som helt saknar regler om inkomstskatt, kan inte bli föremål för någon inkomstbeskattning och kan därför inte heller vara ett inkomstskattesubjekt. En sådan utländsk juridisk person kan inte anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar. Det saknar då betydelse att företagsformen motsvarar ett svenskt aktiebolag vid en civilrättslig jämförelse.

Den omständigheten att ett s.k. exempt company registrerat på Bermuda erlägger en årlig avgift som baseras på den ersättning som erläggs för emitterade aktier, föranleder ingen annan bedömning.

Skatteverket överväger att ta upp redovisad vinst vid avyttring av andelarna som inkomst med 35 341 065 kr.

2)

Det framgår av bolagets svar på en tidigare förfrågan att beloppet för redovisad vinst enligt bilaga 3 i deklarationen, 35 341 065 kr, uteslutande gäller den realiserade värdeförändringen som uppkommit under år 2013. Härutöver föreligger en realiserad värdeförändring som innefattar den sammanlagda realiserade värdeförändringen för innehavet, som redovisats under tidigare år. Denna sammanlagda värdeförändring uppgår enligt uppgift till 42 908 766 kr.

Sistnämnda belopp har tidigare år tagits upp som skattefri inkomst med hänvisning till att det varit fråga om realiserade värdeförändringar för ett innehav av näringsbetingade andelar.

#### Skatteverket gör följande bedömning

Realiserad vinst vid avyttring av andelarna i Prospector uppgår till 78 249 832 kr (35 341 065 + 42 908 766). Den skattemässiga justeringen i deklARATIONEN, 35 341 065 kr, innefattar endast den redovisade värdeförändringen under år 2013, ej värdeförändringar för tidigare år, totalt 42 908 766 kr.

Skatteverket överväger därför att även ta upp 42 908 766 kr som inkomst vid avyttring av andelarna i Prospector.

#### **Bolagets svar på övervägandet**

I sitt svar på övervägandet motsätter sig bolaget att vinst vid avyttring av andelar i Prospector ska beskattas eftersom andelarna är näringsbetingade.

Bolaget anför i huvudsak att det inte är klarlagt vad som egentligen avses med uttalandet i RÅ 2009 ref 100, att ett utländskt bolag ska vara ett skattesubjekt för att kunna motsvara ett svenskt aktiebolag. I praktiken föreligger ingen skillnad mellan å ena sidan ett utländskt bolag som omfattas av en lokal inkomstskattelagstiftning men med ett särskilt undantag från beskattning och andra sidan ett utländskt bolag som inte alls är föremål för en inkomstbeskattning i avsaknad av en lokal skattelagstiftning. Enligt bolagets uppfattning talar detta förhållande för att den skattemässiga bedömningen bör bli den samma, dvs de utländska bolagen ska i båda fallen anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Följaktligen finner bolaget att ett utländskt bolag alltid ska behandlas som ett skattesubjekt om inkomstskatt skulle tas ut på bolagsnivå, ej delägarnivå.

#### **Skatteverkets bedömning av bolagets svar**

Bolagets tolkning av Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i RÅ 2009 ref 100, att ett utländskt bolag ska vara ett "inkomstskattesubjekt i hemlandet", överensstämmer i sak med ett uttalande som gjorts av Köhlmark i Svensk Skattetidning år 2010 s 799.

Enligt Skatteverkets mening saknas för närvarande ett uttalat stöd i praxis för den uppfattning som företräds av bolaget och Köhlmark. Övervägande skäl talar istället för bedömningen att ett utländskt bolag ska ha sitt säte i ett land med en gällande skattelagstiftning, som föreskriver att ett sådant bolag är ett skattesubjekt i landet.

I Högsta förvaltningsdomstolens dom i RÅ 2009 ref 100 anföras således;

*"... krävs vidare att ett OOO är inkomstskattesubjekt i hemlandet".*

Med ledning av meddelade förhandsbesked kan vidare konstateras att Skatterättsnämnden fäst avseende vid följande förhållande i sina motiveringar till beslut:

2009-02-24 (49-08/D), 2009-04-07 (2-09/D)

*"... är skattskyldigt till inkomstskatt i ..."*

2009-02-24 (94-08/D, 15-08/D)

*"... är skattesubjekt enligt landets inkomstskattelagstiftning.."*

2011-12-12 (29-11/D, 92-11/D), 2013-10-09 (49-13/D), 2015-02-13 (89-14/D)

*"... är föremål för inkomstbeskattning i ..."*

Skatteverket vidhåller den bedömning som har redovisats i det tidigare övervägandet.

#### Skatteverkets beslut

Skatteverket beslutar att ta upp vinst vid avyttring av andelar i Prospector som inkomst med sammanlagt 78 249 832 kr.

Beslutet har fattats av Denny Lindberg.