

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3849-20

meddelad i Stockholm den 22 november 2021

KLAGANDE

Klas Kleberg

Ombud: Alexander Lindmark och Karl-Johan Nörklit
Unum Tax AB
Mäster Samuelsgatan 1
111 44 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 15 maj 2020 i mål nr 6064-18

SAKEN

Inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Klas Kleberg ersättning för kostnader i
Högsta förvaltningsdomstolen med 170 000 kr.

Dok.Id 241282

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

BAKGRUND

1. En kapitalförlust som uppkommer när en person avyttrar en tillgång ska dras av i inkomstslaget kapital. Huvudregeln är att med avyttring avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Vidare gäller att ett värdepapper anses avyttrat även när det företag som gett ut det går i likvidation. Värdepappret anses då avyttrat trots att företaget ännu inte har upplösts.
2. Ett aktiebolag kan tvingas att gå i likvidation om det inte uppfyller de krav som finns på aktiebolag, s.k. tvångslikvidation, eller själv välja att gå i likvidation, s.k. frivillig likvidation. Enligt vissa utländska rättsordningar kan ett bolag i stället för att genomgå en frivillig likvidation välja att upplösas till följd av ett förenklat avregistreringsförfarande, s.k. strike off. Ett sådant förfarande innebär vanligen att bolaget efter ansökan stryks ur bolagsregistret varefter bolaget anses upplöst.
3. Klas Kleberg ägde ett bolag hemmahörande i Caymanöarna. Av ”Written Resolutions of the Member of the Company” framgår att bolaget i november 2014 beslutat att en slutlig utdelning motsvarande bolagets nettotillgångar skulle betalas till ägaren och att bolaget skulle ansöka om att bli struket ur ”the Register of Companies” och upplöst då det inte bedrev någon rörelse eller var verksamt på annat sätt. Bolagets tillgångar betalades ut till Klas Kleberg i december 2014 och bolaget ströks ur bolagsregistret i mars 2015.
4. I en komplettering till sin inkomstdeklaration för beskattningsåret 2014 lämnade Klas Kleberg uppgifter om avvecklingen av bolaget samt yrkade avdrag för kapitalförlust hänförlig till andelarna i bolaget. Klas Kleberg gjorde gällande att andelarna hade avyttrats under 2014 eftersom beslutet att avveckla bolaget genom en strike off hade fattats då och motsvarar ett beslut om likvidation.
5. Skatteverket avslog Klas Klebergs yrkande med motiveringen att bolaget inte likviderats och andelarna därmed inte kunde anses ha avyttrats under 2014.

Skatteverket beslutade i stället att Klas Kleberg skulle beskattas för utdelning motsvarande de medel som betalats ut till honom.

6. Klas Kleberg överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm som biföll överklagandet. Förvaltningsrätten fann att strike off-förfarandet i Caymanöarna motsvarar en likvidation enligt svensk rätt, att andelarna i bolaget hade avyttrats under 2014 och att förlusten var definitiv samma beskattningsår.
7. Sedan Skatteverket överklagat domen biföll Kammarrätten i Stockholm överklagandet och fastställde Skatteverkets beslut. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning att strike off-förfarandet i Caymanöarna motsvarar en likvidation enligt svensk rätt. Kammarrätten gjorde dock den bedömningen att strike off-förfarandet medförde rättsverkningar först i samband med att bolaget avregistrerades och därmed upplöstes och att andelarna därför kunde anses ha avyttrats först vid den tidpunkten, dvs. i mars 2015. Utbetalningen till Klas Kleberg skedde året före avyttringsåret och skulle således tas upp som utdelning i enlighet med Skatteverkets beslut.

YRKANDEN M.M.

8. *Klas Kleberg* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra kammarrättens dom och att han ska beskattas i enlighet med förvaltningsrättens avgörande. Han yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 223 425 kr inklusive mervärdesskatt samt anför följande.
9. Andelarna ska anses avyttrade under 2014. Regelverket bör tillämpas på så sätt att begreppet likvidation tolkas med utgångspunkt i vad som avses med begreppet enligt normalt språkbruk. Vid en sådan bedömning bör strike off-förfarandet i Caymanöarna anses motsvara en likvidation eftersom förfarandet har samma syfte och leder till samma resultat som en likvidation, dvs. att verksamheten avvecklas och bolaget upplöses. Det skulle vidare innebära en inskränkning av den fria rörligheten för kapital att behandla en upplösning efter en strike off på ett annat

sätt än som upplösning efter en likvidation, eftersom situationerna är objektivt jämförbara såvitt avser syfte och resultat.

10. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. Förfarandena uppvisar inte sådana likheter att en strike off i Caymanöarna kan anses motsvara en likvidation i den mening som avses i de aktuella beskattningsbestämmelserna. Skatteverket tillstyrker att Klas Kleberg beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om andelar i ett bolag som upplösts efter en ansökan om s.k. strike off enligt Companies Law i Caymanöarna kan anses avyttrade enligt 44 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Rättslig reglering m.m.

12. Till inkomstslaget kapital räknas enligt 41 kap. 1 § första stycket IL inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder och i form av kapitalvinster och kapitalförluster. Med kapitalförlust avses enligt 2 § bl.a. förlust vid avyttring av tillgångar. Enligt 44 kap. 26 § IL ska kapitalförluster inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv.
13. Med avyttring av tillgångar avses enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § IL försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Av 7 § första stycket framgår vidare att ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det går i likvidation.
14. I 2 kap. 2 § första stycket IL anges att de termer och uttryck som används omfattar också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

15. I förarbetena till 2 kap. 2 § IL 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 de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen (a. prop. del 2 s. 22).
16. Enligt 42 kap. 1 § första stycket IL ska ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster tas upp som intäkt, om inte något annat anges i det kapitlet eller i 8 kap. Av 12 § framgår att utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.
17. Enligt artikel 63 i EUF-fördraget är alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland förbjudna.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningsfrågan

18. Inledningsvis kan konstateras att de svenska skatteregler som gäller vid avyttring av andelar i samband med likvidation omfattar motsvarande utländska företeelser och är utformade på ett sådant sätt att de inte missgynnar utländska företeelser. Vad Klas Kleberg har anfört om den fria rörligheten för kapital utgör alltså, såvitt är aktuellt nu, inget hinder för tillämpningen av 2 kap. 2 § första stycket IL.
19. Frågan om en viss utländsk företeelse ska anses motsvara en svensk måste avgöras från fall till fall med hänsyn bl.a. till utformningen av och syftet med den skatteregel som det är fråga om. Av praxis framgår att det vid bedömningen har lagts stor vikt vid om den utländska företeelsen civilrättsligt kan anses motsvara den svenska företeelse som är i fråga (se t.ex. RÅ 2009 ref. 100).

20. Av utredningen framgår att det nu aktuella bolaget var en juridisk person som associationsrättsligt närmast var att likna vid ett svenskt aktiebolag. Vid prövningen av om strike off-förfarandet i Caymanöarna ska anses motsvara en likvidation bör därför en jämförelse göras med reglerna i aktiebolagslagen (2005:551).
21. Förfarandet vid frivillig likvidation enligt aktiebolagslagen kan kortfattat beskrivas på följande sätt. Sedan bolagsstämman beslutat att bolaget ska gå i likvidation utses en likvidator som träder i styrelsens och den verkställande direktörens ställe och som har i uppdrag att genomföra likvidationen. Under tiden likvidationen pågår får bolagsstämman inte besluta om vinstutdelning (jfr prop. 2000/01:150 s. 109 f.). När tiden för kallelse på okända borgenärer har löpt ut och alla kända skulder har betalats, ska likvidatorn skifta bolagets återstående tillgångar. Sedan likvidatorn har lagt fram sin slutredovisning är bolaget upplöst. Om det därefter uppkommer behov av ytterligare likvidationsåtgärder, t.ex. om talan väcks mot bolaget, ska likvidationen fortsätta.
22. Strike off-förfarandet enligt Companies Law i Caymanöarna kan beskrivas enligt följande. Efter att det organ som närmast motsvarar bolagsstämman har beslutat om det, ansöker bolaget om att bli struket ur bolagsregistret. Av ansökan ska framgå att bolaget har avvecklat sin verksamhet och inte har några tillgångar eller skulder. Registreringsmyndigheten kungör därefter i en officiell publikation att den har för avsikt att stryka bolaget ur registret inom viss tid, vanligen tre eller sex månader. Sedan registreringsmyndigheten beslutat att stryka ett bolag ur bolagsregistret är bolaget upplöst. Det upplösta bolaget kan efter beslut av domstol återregistreras. Det sker på ansökan som ska göras inom två, eller under vissa förutsättningar, tio år. Konsekvensen av en återregistrering är att bolaget inte ska anses ha upphört att existera. Domstolen ska i beslutet om återregistrering göra förordnanden som syftar till att så långt det är möjligt sätta bolaget och andra i samma situation som om bolaget aldrig hade avregistrerats.

23. Det kan alltså konstateras att det aktuella strike off-förfarandet motsvarar det frivilliga likvidationsförfarandet enligt aktiebolagslagen i den meningen att det tjänar samma övergripande syfte, nämligen att upplösa bolaget. Det finns emellertid väsentliga skillnader mellan förfarandena. Den inskränkning av bolagsorganens möjlighet att företa rättshandlingar för bolagets räkning som är konsekvensen av att en likvidator utsetts finns t.ex. inte i strike off-förfarandet. Strike off-reglerna möjliggör vidare en återregistrering av det upplösta bolaget som innebär att verksamheten i det kan återupptas. Någon motsvarande reglering finns inte för ett bolag som upplösts efter en likvidation enligt aktiebolagslagen.
24. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är dessa skillnader så pass betydande att det aktuella strike off-förfarandet inte kan anses motsvara ett likvidationsförfarande enligt svensk rätt. Andelarna i Klas Klebergs bolag ska alltså inte anses avyttrade genom likvidation enligt 44 kap. 7 § IL. Inte heller kan strike off-förfarandet anses innebära en avyttring enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § IL. Detta innebär, i enlighet med vad Skatteverket har beslutat, att de medel som betalats ut från bolaget till Klas Kleberg under 2014 ska tas upp som utdelning. Överklagandet ska således avslås.

Ersättning för kostnader

25. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja Klas Kleberg ersättning för kostnader som han skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt.
26. Klas Kleberg har yrkat ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 223 425 kr. Det yrkade beloppet avser kostnader för 47,5 timmars arbete med en genomsnittlig timkostnad om ca 4 700 kr. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är målet av sådan karaktär och svårighetsgrad att en sådan timkostnad är skälig. När det gäller skäligheten i den uppgivna tidsåtgången bör följande beaktas.

27. Enligt den ingivna arbetsspecifikationen har 20 timmar lagts på genomgång av kammarrättens dom och upprättande av överklagande samt 27,5 timmar på genomgång av Skatteverkets svar och upprättande av yttrande. Klas Kleberg vann processen i förvaltningsrätten men förlorade i kammarrätten och har av det skälet behövt argumentera särskilt i frågan om prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen samt utveckla sin talan med anledning av kammarrättens dom. De två inlagorna i Högsta förvaltningsdomstolen innehåller emellertid i icke ringa utsträckning upprepningar av vad som anförts i underinstanserna. Den angivna tidsåtgången för det nedlagda arbetet framstår därmed som alltför väl tilltagen.
28. Sammanfattningsvis anser Högsta förvaltningsdomstolen att en skälighetsbedömning måste göras. Vid denna bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att Klas Kleberg bör beviljas ersättning med sammanlagt 170 000 kr för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Svahn Starrsjö, Helena Rosén Andersson, Mats Anderson och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Daniel Böcker.