

**Svar**

1(11)

Datum  
2020-12-17Dnr  
8-615450HÖGSTA FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN  
Bered Enhet 4INKOM: 2020-12-17  
MÅLNR: 3849-20  
AKTBIL: 26Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.seHögsta förvaltningsdomstolen  
Box 2293,  
103 17 Stockholm**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrättens i Stockholm dom av den 15 maj 2020 i mål 6064-18.

**PARTER**

**Klagande:** Klas Kleberg  
19360519-1935

**Ombud:** Alexander Lindmark och Karl-Johan Nörklit

**Motpart:** Skatteverket  
202100-5448

**SAKEN** Inkomstbeskattning 2014

Fråga om andelar i ett utländskt bolag som upplösts efter en s.k. strike off kan anses avyttrade enligt 44 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229). II.

**1 YRKANDEN M.M.**

1. Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer att Klas Kleberg inte ska anses ha avyttrat andelarna i Nanda International Inc. (Nanda) genom likvidation år 2014 samt, i enlighet med kammarrättens dom, fastställer att de utbetalningar om 42 524 299 kr som Klas Kleberg erhållit från Nanda (år 2014) ska beskattas som utdelning i enlighet med Skatteverkets omprövningsbeslut av den 23 december 2016.

Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.se

## **2 Bakgrund**

2. Klas Kleberg har via en utländsk stiftelse ägt ett bolag hemmahörande i Caymanöarna, Nanda International Inc (Nanda). Klas Kleberg bestämde sig för att avveckla bolaget. Av ”Written resolution of the Member of the Company” (”4/11/2014”), härafter Written resolution, framgår bl.a. att (2.1) en slutlig utdelning som motsvarar bolagets nettotillgångar ska lämnas till ägaren och att (2.2) bolaget ska ansöka om att strykas ur bolagsregistret på Caymanöarna i enlighet med Section 156 (dvs, i enlighet med ett s.k. strike off-förfarande) genom att ge in en ansökan därom till Registrar (den myndighet på Caymanöarna som handhar bolagsregistret, härafter registreringsmyndigheten). 42 524 299 kr betalades därefter ut till Klas Kleberg under år 2014. Bolaget registrerades som ”struck off by registrar” den 31 mars 2015 och var därmed upplöst. Det utbetalade beloppet har beskattats som utdelning från bolaget till Klas Kleberg.

## **3 Gällande rätt**

3. Med avyttring av en tillgång avses försäljning, byte och liknande överlåtelse (44 kap. 3 § II). Avgörande för om en avyttring skett är att egendomen eller en del av egendomen definitivt avhånts ägaren. I vissa fall har en avyttring ansetts föreligga även när egendomen utslocknar utan att den byter ägare (se prop. 1989/90:110 s. 392 och där anförda rättsfall).
4. Avyttringstidpunkten är den tidpunkt när det finns ett avtal om försäljning, byte eller jämförlig överlåtelse som är bindande för bägge parter. Vid andra avyttringar än t.ex. försäljning, byte, likvidation och konkurs infaller avyttringstidpunkten när äganderätten definitivt har övergått eller upphört (prop. 1989/90:110 s. 712). Ett värdepapper anses avyttrat om företaget som gett ut värdepappret träder i likvidation (44 kap. 7 § II).
5. För att undvika den handel med värdelösa andelar i bolag som försatts i konkurs eller stod under likvidation infördes på 90-talet särskilda regler avseende avyttring av sådana andelar (prop. 1989/90:110 och 1990/91:54).

Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.se

6. Reglerna var först utformade så att andelarna ansågs avyttrade när bolaget upplöstes. De ändrades 1994 och innebär sedan dess att andelarna anses avyttrade när beslut om likvidation fattas. Vid likvidation skiftas tillgångarna ut innan bolaget upplöses. Skattereglerna ändrades som en konsekvens av att utdelade belopp inte längre skulle beskattas som utdelning och för att säkerställa att de utskiftade beloppen kunde behandlas som vederlag vid avyttringen (prop. 1993/94:234 s. 109 f.).
7. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Kapitalförluster ska dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL).
8. De termer och uttryck som används i inkomstskattelagen omfattar också motsvarande utländska företeelser, om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser omfattas (2 kap. 2 § IL). Av förarbetena framgår att det inte krävs att det ska vara en absolut identitet utan att det i de enskilda fallen får avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 22). Hur nära den utländska företeelsen ska överensstämma med den svenska för att anses motsvara denna beror på vilket slags företeelse och vilken regel det är fråga om (prop. 1999:2000:2, del 1, s. 519).

## **4 Bedömning**

### **4.1 Saken**

9. Den fråga i målet som lett till att Högsta förvaltningsdomstolen meddelat prövningstillstånd är om andelar i ett utländskt bolag som upplöstes efter en s.k. strike off kan anses avyttrade enligt 44 kap. 7 § IL.

### **4.2 Det utländska förfarandet motsvarar inte en likvidation i den mening som avses i 44 kap. 7 § IL**

10. Utöver vad som tidigare har anförts i målen vill Skatteverket tillägga och förtydliga följande.

Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.se

11. Vad som ska bedömas vid en jämförelse mellan en utländsk och en svensk företeelse är enligt förarbetena till 2 kap. 2 § IL om något enligt den utländska rätten är sådant att det skulle kunna anses falla in under den svenska termen, såsom den används i IL (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 22). Av detta följer att den utländska rätten (i detta fall The Companies Law, härafter TCL) ska jämföras med den svenska rätten i relevant avseende. Skatteverket delar kammarrättens uppfattning att jämförelsen i detta fall ska göras med aktiebolagslagen, ABL, då den närmsta motsvarigheten till bolaget ifråga är ett svenskt aktiebolag.
12. Skatteverket anser att då syftet med att införa regler i skattelagstiftningen om att jämställa konkurs och likvidation med avyttring, var att ge aktieägarna en möjlighet att få avdrag för sin förlust utan att behöva konstruera en försäljning av värdelösa aktier bör denna möjlighet också finnas för utländska värdepapper även om det andra landet har utformat sin lagstiftning avseende obeståndssituationer på ett något annorlunda sätt än den svenska (Skatteverkets ställningstagande [Är förfarande enligt Chapter 7 och Chapter 11 i USA:s Bankruptcy Code att jämställa med konkurs eller likvidation?](#), dnr 131 662138-08/111). Det nu aktuella utländska strike off-förfarandet skiljer sig dock väsentligt från ett svenskt likvidationsförfarande.
13. Skatteverket instämmer i kammarrättens domskäl till och med sidan 7, fram till och med att kammarrätten konstaterar att likvidationsförfarandet i ABL syftar till en avveckling av bolaget så att bolagets skulder kan betalas och de återstående tillgångarna fördelas bland aktieägarna och avslutas med att bolaget upplöses (prop. 2000/01:150 s. 56). Nanda behöver dock inte motsvara ett svenskt aktiebolag för att 44 kap. 7 § IL ska kunna anses vara tillämplig. Det är – om det utländska förfarandet motsvarar en likvidation - tillräckligt att konstatera att Nanda är en utländsk juridisk person som utgör ett företag.
14. Det finns likheter mellan strike off-förfarandet i Caymanöarna och en svensk frivillig likvidation enligt ABL såtillvida att båda förfarandena används för att avveckla bolag. Det händelseförlopp som är ifråga i detta fall har även likheter med det som kan

Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.se

föreligga vid ett svenskt likvidationsförfarande i så måtto att delägaren har beslutat att avveckla verksamheten och såvitt framgår har tillgångar sålts och eventuella skulder har betalats innan beslut om utdelning fattades (se punkt 2). Nanda blir dock inte definitivt upplöst under år 2014 utan kan under vissa förutsättningar återuppstå för att återigen bedriva verksamhet. Ett bolag som likviderats enligt ABL kan aldrig återuppstå i den bemärkelsen, utan det är endast själva likvidationsförfarandet som kan återupptas (se vidare punkt 18). Ett strike off-förfarande är i stora delar helt informellt.

Bolagsmännens beslut att avveckla verksamheten har ingen egentlig rättsverkan för bolaget eller tredje man, förutom det obligationsrättsliga förhållandet bolagsmännen emellan. Den initiala delen av förfarandet är alltså inte rättsligt reglerat, vilket är fallet med en svensk likvidation.

15. Registreringsmyndigheten kan stryka bolaget från bolagsregistret om den har skälig anledning att anta att bolaget inte bedriver verksamhet. Registreringsmyndighetens beslut kan föränlidas av att en ansökan därom har getts in av bolaget (artikel 156 TCL). Det är registreringsmyndigheten som beslutar om avregistreringen oavsett om en ansökan har getts in eller om avregistreringen föränlids av annan orsak.

156. (1) Where the Registrar has reasonable cause to believe that a company is not carrying on business or is not in operation, he may strike the company off the register and the company shall thereupon be dissolved.

(2) A request on behalf of the company to strike the company off the register shall be accompanied by a fee of seventy-five dollars.

16. Nanda var inte på obestånd (det förelåg inte någon kapitalbrist) utan ägaren beslutade att Nanda skulle ge in en ansökan om att strykas i bolagsregistret till registreringsmyndigheten. Möjligheten att ansöka om avregistrering följer som Kleberg har framhållit av artikel 156 i TCL.
17. I Sverige är en likvidation ett formellt förfarande där en likvidator träder in i bolaget för att tillse att skulder betalas innan eventuella tillgångar skiftas (jfr med det i punkt 13 angivna syftet med det svenska likvidationsförfarandet). Reglering av skulder och

Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.se

utskiftning av medel till ägare ingår dock inte som en beståndsdel i det utländska strike off-förfarandet som regleras i artikel 156 f. i TCL. Vid ett sådant strike off-förfarande fastställs inte vad som vid ett skifte ska tillkomma respektive andelsägare. Bolaget upplöses vid avregistreringen och bolagets, vid den tidpunkten, kvarvarande tillgångar tillfaller Caymanöarna (TCL artikel 156 och 162). Registreringsmyndigheten kungör omedelbart därefter att bolaget har strukits ur bolagsregistret samt skälet för detta i The Gazette (artikel 158).

158. The Registrar shall immediately publish a Government Notice to the effect that the company in question has been struck off the register, the date on which it has been struck off and the reason therefor. Such notice shall be gazetted.

18. Bolaget, en andelsägare eller en borgenär som känner sig förfördelad (feels aggrieved) kan dock inom två år (upp till 10 år om "the Cabinet" tillåter det) ansöka hos domstol om att bolaget ska återinföras i bolagsregistret. Om bolaget bedrev verksamhet vid tidpunkten då det avregistrerades eller om annat skäl föreligger och domstolen anser det vara befogat ("it is just") återinförs bolaget i bolagsregistret. Som ytterligare förutsättning gäller att vissa avgifter ska betalas (TCL artikel 159).

159. If a company or any member or creditor thereof feels aggrieved by the company having been struck off the register in accordance with this Law, the Court on the application of such company, member or creditor made within two years or such longer period not exceeding ten years as the Cabinet may allow of the date on which the company was so struck off, may, if satisfied that the company was, at the time of the striking off thereof, carrying on business or in operation, or otherwise, that it is just that the company be restored to the register, order the name of the company to be restored to the register, on payment by the company of a re-instatement fee equivalent to the original incorporation or registration fee and on such terms and conditions as to the Court may seem just, and thereupon the company shall be deemed to have continued in existence as if its name had not been struck off; and the Court may, by the same or any subsequent order, give such directions and make such provisions as seem just for

Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.se

placing the company and all other persons in the same position as nearly as may be as if the name of the company had not been struck off.

19. Enligt den aktuella lagstiftningen i Caymanöarna är det möjligt att i upp till 10 år efter avregistreringen och bolagets upplösning återregistrera ett upplöst bolag i bolagsregistret och återuppta verksamheten. För detta krävs ett beslut av domstol (och att "the Cabinet" tillåter en sådan ansökan om det har gått längre tid än 2 år sedan bolaget avregistrerades).
20. Ett avregistrerat och upplöst bolag som blivit återinfört i bolagsregistret kan bedriva verksamhet oberoende av den tidigare avregistreringen och upplösningen av bolaget, som om bolaget aldrig ska anses ha blivit avregistrerat och upplöst.
21. Domstolen får dock även besluta om anvisningar och förbehåll för att placera bolaget och alla andra personer i samma situation, så nära som det kan, som om bolaget inte hade avregistrerats i bolagsregistret.
22. Vid likvidation enligt 25 kap. 1 § ABL är det bolagsstämmans beslut att bolaget ska träda i likvidation som utgör avyttringstidpunkt enligt 44 kap. 7 § IL. Bolagsstämmans beslut om likvidation gäller omedelbart eller från och med den senare dag bolagsstämman bestämmer. Om bolagsordningen inte ger möjlighet att bestämma en senare tidpunkt ska likvidationen inledas senast påföljande räkenskapsårs första dag (25 kap. 9 § ABL).
23. Klart är att bolagsstämman kan besluta att avbryta likvidationen och att verksamheten då kan återupptas. Detta visar att bolagsstämmans beslut om att bolaget ska gå i likvidation inte är ett oåterkalleligt beslut om att bolaget ska avvecklas. I någon mening är således inte det svenska förfarandet definitivt, i vart fall inte vid bolagsstämmans beslutstidpunkt.
24. En likvidation kan normalt sett avbrytas och verksamheten återupptas fram till dess att utskiftning av bolagets tillgångar skett. Efter det att utskiftning skett kan ett svenskt bolag som likviderats aldrig bedriva verksamheten vidare som om likvidationen och

Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.se

upplösningen aldrig ägt rum (ABL 25 kap. 45 §). Det kan hända att en tillgång upptäcks eller att det av någon annan anledning uppkommer ett behov av en likvidationsåtgärd efter att bolaget har upplösts. Konsekvensen av en sådan händelse eller åtgärd är bara att bolaget tillfälligt återinträder i ett avvecklingsförfarande och att likvidationen fortsätter i syfte att avveckla bolagets rättsförhållanden.

25. Vad som nu sagts visar dels att en likvidation enligt 25 kap. 1 § ABL förutsätts pågå under en begränsad tid och med ett syfte att avveckla företaget, dels att verksamheten i ett bolag som upplöst genom likvidation inte kan återupptas.
26. Skatteverket anser att ett strike off-förfarande med efterföljande upplösning inte kan anses motsvara en likvidation i den mening som avses i 44 kap. 7 § IL om det bolag som har blivit upplöst, enligt den interna rätten i aktuellt land, kan återregistreras med innebörden att bolagets verksamhet kan bedrivas vidare och att det aldrig ska anses ha varit vare sig avregistrerat eller upplöst (Skatteverkets ställningstagande [Kan ett bolag som blivit upplöst efter en s.k. strike off vara avyttrat enligt 44 kap. 3 § IL eller likviderat i den mening som avses i 44 kap. 7 § IL?](#) dnr 202 453085-19/111).
27. Det har inte någon avgörande betydelse hur vanligt eller enkelt det i praktiken är för ett bolag som upplösts genom strike off att återregistreras. Bedömningen måste utgå från de möjligheter som lagstiftningen faktiskt ger (jfr HFD 2020-03-04, mål nr 5334-19).
28. Detta innebär sammantaget att Skatteverket anser att strike off-förfarandet i Caymanöarna snarare bär karaktären av ett rent avregistreringsförfarande än den av ett likvidationsförfarande. Skatteverket delar inte kammarrättens och förvaltningsrättens bedömning att förfarandet motsvarar en likvidation i den mening som avses i 44 kap. 7 § IL.

#### **4.3 Beskattnings tidpunkt**

29. Om förfarandet ska anses motsvara en likvidation vid tillämpningen av 44 kap. 7 § IL uppkommer frågan om när beskattnings tidpunkten infaller (dvs. vid vilken tidpunkt anses företaget träda i likvidation).



Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.se

30. En ansökan om avregistrering har getts in av bolaget till registreringsmyndigheten som den 31 mars 2015 har beslutat om att stryka bolaget ur bolagsregistret (se punkt 14). Skatteverket delar kammarrättens bedömning att andelarna i bolaget inte kan anses avyttrade till följd av ett beslut där ägaren har beslutat att en ansökan om strike off ska ges in (Written resolution) samt att inte heller ansökningstidpunkten ska anses utgöra avyttringstidpunkten. Uttrycket likvidation i 44 kap. 7 § IL har en formell rättslig innebörd. Det bör således vara frågan om ett rättsligt reglerat förfarande i vilket beslutet om att bolaget ska träda i likvidation medför vissa rättsverkningar som är en direkt följd av regelsystemet i den aktuella jurisdiktionen (jfr prop. 1999/2000:2, del 1, s. 518-519).
31. Lagtexten (44 kap. 7 § IL) anger ”Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det *träder i likvidation*”. Lagtextens ordalydelse knyter an till *inledningen* av likvidationsförfarandet och inte till *avslutandet* genom att bolaget anses vara upplöst. Skatteverket delar dock kammarrättens bedömning att avyttringstidpunkten sammanfaller med den faktiska avregistreringen. Bolaget upplöses vid denna tidpunkt (år 2015). Om förfarandet anses motsvara en svensk likvidation saknar det, för bedömningen av när beskattningstidpunkten inträder, betydelse att bolaget kan återinföras i bolagsregistret med innebörden att bolaget aldrig ska anses ha blivit avregistrerat.
32. Det finns en stark koppling mellan det allmänna avyttringsbegreppet och upplösningen av ett bolag, vilket bl.a. framgår av att det var denna tidpunkt som valdes vid skattereformen 1990. Vid den tidpunkten har andelarna normalt definitivt avhånts den tidigare ägaren.

**Definitiv förlust**

33. Även efter det att ett bolag har upplösts kan det strukna bolaget återinföras i registren, men beslutet måste då fattas av domstol. För bolag som strukits ur bolagsregistret på Caymanöarna gäller således att de under en förhållandevis lång tid kan återregistreras och då åter bedriva verksamhet. Detta har betydelse för när kapitalförluster får dras av.

Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.se

34. Avdrag för kapitalförlust förutsätter att förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL). Primärt avses att förlustens storlek ska vara definitiv i den meningen att det inte kan komma att utgå ytterligare försäljningsintäkt, t.ex. en tillkommande köpeskilling, eller att omkostnadsbeloppet av någon anledning kan komma att ändras. I de flesta fall är det inte möjligt att bedöma den saken förrän bolaget är upplöst. Avdrag medges därför normalt för kapitalförluster som är hänförliga till andelar i bolag som likviderats när bolaget upplöses i samband med att likvidatorn framlägger sin slutredovisning (jfr dock RÅ 1998 ref. 25).
35. Kammarrätten i Stockholm har avseende strike off-förfarandena i Belize och Brittiska Jungfruöarna konstaterat att eventuella förluster inte kan anses som definitiva så länge som det går att få bolaget återregistrerat (KRNS dom den 15 maj 2020, mål nr 478–483-19). Skatteverket delar denna bedömning (jfr Skatteverkets ställningstagande [Kan ett bolag som blivit upplöst efter en s.k. strike off vara avyttrat enligt 44 kap. 3 § IL eller likviderat i den mening som avses i 44 kap. 7 § IL?](#) Med dnr 202 453085-19/111).

### Utdelning

36. Ett särskilt beslut om utdelning har fattats (Written resolution punkt 2.1). Där anges bl.a. att (2.1) en slutlig utdelning som motsvarar bolagets nettotillgångar ska lämnas till ägaren och att (2.2) bolaget ska ansöka om att strykas ur bolagsregistret på Caymanöarna i enlighet med Section 156.
37. Detta särskilda beslut (Written resolution punkt 2.1) förklaras av att en reglering om utskiftning av medel till ägare inte ingår som en beståndsdel i det utländska strike off-förfarandet (se punkt 17). Tvärtom regleras det särskilt i TCL att bolagets kvarvarande tillgångar vid avregistreringen tillfaller Caymanöarna (TCL artikel 162). Eventuella anspråk på kvarvarande tillgångar löses – som Skatteverket uppfattar det – genom återregistreringsmöjligheten (TCL artikel 159) och kravet på kungörelse i The Gazette (TCL artikel 158).
38. Kammarrätten i Stockholm har i ovan nämnda mål (punkt 35) konstaterat att utbetalningar som har gjorts under samma år som avregistreringen har ägt rum ska

Patrik Lejon  
072 -146 98 79  
patrik.lejon@Skatteverket.se

betraktas som utskiftning av medel i anslutning till en likvidation och inte beskattas som utdelningar. En utbetalning som skett året före avyttringsåret ansågs av kammarrätten att vara en utdelning. Motsvarande bedömning ser även ut att göras av kammarrätten i detta mål.

- 39.** Om strike off-förfarandet anses motsvara en likvidation bör Nanda (i enlighet med ovan) anses träda i likvidation först vid avregistreringstidpunkten under år 2015. Skatteverket anser att utbetalningar som har skett innan dess att bolaget ska anses ha trätt i likvidation enligt 44 kap. 7 § IL inte kan vara en utskiftningslikvid och att de därför inte ska ingå i kapitalvinstberäkningen. Ersättningen för den avyttrade tillgången kan enligt Skatteverkets uppfattning endast omfatta utbetalningar som sker efter det att bolaget anses ha trätt i likvidation. Det saknar betydelse att utbetalningen har skett under samma beskattningsår som andelarna anses ha avyttrats.
- 40.** Den utbetalning som erhöles år 2014 (enligt Written resolution punkt 2.1) ska beskattas som utdelning.
- 41.** Grund för ersättning för kostnader i målet föreligger då frågan är av betydelse för rättstillämpningen.

Patrik Lejon