

## SKATTENYTT nr 4 2022

### DOMAR

#### [Fråga om beskattning av obegränsat skattskyldig delägare i danskt kommanditselskab och fråga om uttagsbeskattning av bolaget](#)

##### HFD 2022 ref. 33

Svenska handels- och kommanditbolag är juridiska personer men inte skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. I stället är det delägarna i bolaget som beskattas för bolagets resultat. Det gäller även för den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och är delägare i en utländsk juridisk person som är delägarbeskattad i den stat där den hör hemma.

Uttag av en tillgång ur en näringsverksamhet ska behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Som uttag räknas också att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.

Målet gällde frågan om en i Sverige obegränsat skattskyldig delägare i ett danskt kommanditselskab skulle beskattas här för någon del av det resultat som har upparbetats i bolaget under det räkenskapsår då delägaren ger bort sina andelar i bolaget till sina barn som endast är begränsat skattskyldiga i Sverige och om gåvan av andelarna medför uttagsbeskattning av bolaget i Sverige.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) uttalade att det såväl under löpande innehav som efter en andelsöverlåtelse som regel är den civilrättsliga fördelningen av resultatet mellan andelsägarna som läggs till grund för beskattningen av delägare i svenska handels- och kommanditbolag samt i utländska delägarbeskattade juridiska personer. Den civilrättsliga fördelningen kan dock frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. När det är fråga om utländska delägarbeskattade juridiska personer konstaterade HFD att den beskattningsmässiga resultatfördelningen som utgångspunkt bör följa den civilrättsliga fördelningen enligt den civilrättsliga lagstiftningen i det land där bolaget hör hemma.

Enligt dansk civilrätt skulle andelarna anses vara överlåtna den dag då dessa de facto överförs mellan parterna och att gåvomottagarna, oberoende av vad som i övrigt avtalats mellan parterna, först från och med den dagen har rätt till intäkterna från kommanditselskabet. Då det inte hade kommit fram något som talar för att den fördelning av resultatet i kommanditselskabet som följer av dansk civilrätt innebar en obehörig inkomstöverföring eller i övrigt framstod som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl saknades det enligt HFD anledning att frångå denna fördelning vid beskattningen i Sverige av gåvogivaren.

I aktuellt fall skulle inte någon uttagsbeskattning ske då anledningen till att bolagets inkomster inte längre skulle beskattas i Sverige inte berodde på att gåvogivarens skattskyldighet i Sverige förändrats utan på att gåvomottagarna endast var begränsat skattskyldiga i Sverige.

## Kommentar

Det som är av intresse i denna dom är två saker; dels vilket lands civilrättsliga regler som ska vara tillämplig och om en uttagsbeskattning ska ske om ägarna i motsvarande ett svenskt kommanditbolag byter från obegränsad till begränsad skattskyldighet.

[Vid tillämpningen av bestämmelserna i inkomstskattelagen om avdragsbegränsning för negativa räntenetton har inkomster som redovisningsmässigt beräknats enligt effektivräntemetoden inte ansetts utgöra ränteinkomster](#)

HFD 2022 not. 23

Utgångspunkten är att ränteutgifter är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen av en näringsverksamhet. Det finns dock bestämmelser som begränsar rätten till avdrag. För vissa företag, bl.a. aktiebolag, finns det en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton som innebär att endast en viss del av räntenettet är avdragsgillt. Med negativt räntenetto avses skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av och ränteinkomster som ska tas upp, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som på olika sätt begränsar rätten till avdrag för ränteutgifter avses med ränteutgifter ränta och andra utgifter för kredit, och utgifter som är jämförbara med ränta. Med ränteinkomster avses inkomster som motsvarar ränteutgifter.

Frågan i målet var om inkomster som beräknas enligt effektivräntemetoden och som enligt god redovisningssed klassificeras som ränteinkomster ska anses vara ränteinkomster vid tillämpningen av de skatterättsliga bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) kom fram till att så inte var fallet eftersom effektivräntemetoden bygger på kalkyler och uppskattningar av framtida kassaflöden och på anskaffningsutgiften för fordringsportföljen som helhet, varför fordringarnas nominella belopp och den ränta som gäldenärerna och den ursprungliga borgenären har kommit överens om i princip saknar betydelse för storleken på den enligt metoden beräknade inkomsten.

## Kommentar:

HFD:s avgörande ligger i linje med HFD:s tidigare avgörande i mål HFD 2021 ref. 62, som behandlade samma fråga. HFD motiverar sitt avgörande med att en konsekvens av hur effektivräntemetoden fungerar är att den inkomst som beräknas enligt metoden inte enbart består av ersättning för kredit som fordringsägaren tillhandahåller gäldenären. Därtill tillägger HFD att om bolaget hade haft motsvarande utgift hade det inte varit fråga om enbart ränta utan även om t.ex. avbetalning av kapitalbeloppet.

Ur ett formellt perspektiv kan HFD:s avgörande sägas vara väl förenligt med hur definitionen av ränteutgifter och ränteinkomster i 24 kap. inkomstskattelagen är utformad. Från ett praktiskt perspektiv uppstår dock problem för företag som redovisningsmässigt beräknar sina ränteutgifter och ränteinkomster enligt effektivräntemetoden eftersom dessa företag kan behöva göra särskilda skattemässiga beräkningar av sina räntenetton vilket skulle medföra ett behov av särskilda justeringsposter i inkomstdeklarationen.

### [Dom i mål om ansökan om skattelättnader – beräkning av tidsfrist för när ansökan senast ska ha kommit in till Forskarskattenämnden](#)

#### HFD mål nr 2637-21

Utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan under vissa förutsättningar medges skattelättnader vid inkomstbeskattningen för arbete i Sverige. Frågan om förutsättningarna om tillämplighet är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden efter ansökan. En ansökan om skattelättnader ska ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige.

I det aktuella målet hade personen som ansökan avsåg (AA) påbörjat en anställning i Sverige den 1 oktober 2016. Enligt anställningsavtalet skulle arbetet utföras tre dagar i veckan på distans från Tyskland och resterande två dagar huvudsakligen på huvudkontoret i Uppsala eller annan plats som arbetet krävde. AA var därmed begränsat skattskyldig i Sverige och beskattades enligt reglerna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Den 21 oktober 2019 tillträdde AA – enligt ett nytt anställningsavtal – en annan tjänst hos samma arbetsgivare. Den nya tjänsten medförde mer närvaro i Sverige och AA skulle därmed bli obegränsat skattskyldig. AA ansökte därför om skattelättnader hos Forskarskattenämnden för sin nya tjänst. Ansökan kom in till nämnden den 28 oktober 2019.

HFD uttalade att det är uppenbart att det tillfälliga arbete som inte får ha påbörjats tidigare än tre månader före det att ansökan kommit in, är det tillfälliga arbete som önskas få prövat mot de materiella bestämmelserna enligt en ingiven ansökan. Mot denna bakgrund hade därför ansökan om skattelättnader kommit in till nämnden i tid och HFD upphävde därmed kammarrättens dom och återförvisade målet till Forskarskattenämnden för prövning av om förutsättningarna för skattelättnader var uppfyllda.

## Kommentar:

Denna fråga är av intresse, särskilt då det förekommit många utländskt bosatta som arbetat för svenska bolag men som inte kunnat arbeta i Sverige pga. reserestriktioner. Detta mål ger en viss vägledning om i vilka situationer som det är möjligt att ansökan om expertskatt samt från vilken tidpunkt som tiden för ansökan börjar löpa.

## Skatterättsnämnden

### [Gäldenärsbyte och fusion - skatteflyktslagen ej tillämplig](#)

#### Skatterättsnämndens förhandsbesked den 6 juli 2022, 55-21/D

Skatterättsnämnden har bedömt att ett förfarande som innefattat ett gäldenärsbyte av en fordran i euro på i övrigt oförändrade villkor och en därpå följande fusion mellan den nya gäldenären och borgenären inte har inneburit att fordran (en kapitaltillgång) ansetts avyttrad av borgenären. Därmed har den värdeökning som skett på fordringen med anledning av att eurons värde ökat i förhållande till den svenska kronan inte blivit beskattad. Skatterättsnämnden har ansett att skatteflyktslagen inte varit tillämplig på förfarandet då skatteförmånen

var en konsekvens av reglerna om avyttring av kapitaltillgångar och reglerna om kvalificerade fusioner och en tillämpning av dessa regler kan inte anses strida mot lagstiftningens syfte. Förhandsbeskedet har överklagats.

## Kommentar:

Gränsdragningen mellan vad som följer av lagtext och dess syfte och när ett förfarande kan anses strida mot lagstiftningens syfte är ibland svår att avgöra. Detta förhandsbesked ger ett förtydligande var gränsen går. Vi ser fram emot HFDs avgörande, när det väl kommer.

### [Ettårsregeln har ansetts tillämplig oavsett om vistelsen i utlandet är beordrad av arbetsgivaren själv eller till största delen är initierad av den anställde själv](#)

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 8 juli 2022, 22-22/D

Enligt ettårsregeln så kan en i Sverige obegränsat skattskyldig under vissa förutsättningar undvika svensk tjänstebeskattning. I ett förhandsbesked fastställer Skatterättsnämnden att ettårsregeln har ansetts tillämplig vid arbete utomlands oavsett om vistelsen i utlandet är beordrad av arbetsgivaren eller till största delen är initierad av den anställde själv.

Omständigheterna i förhandsbeskedet bestod av att en anställd skulle arbeta från en av arbetsgivare nystartad fysisk etablering i landet, i form av en så kallad hubb. Frågeställningen var om ettårsregeln blir tillämplig på den anställdes tjänsteinkomst från arbetet i utlandet. En viktig omständighet var att arbetstagaren var den part som initierat utlandstjänstgöringen, men att arbetsgivaren erbjöd denna möjlighet, för att kunna bibehålla och förvärva särskilt kvalificerad personal.

Skatterättsnämnden konstaterar att även om det finns personliga motiv från arbetstagarens sida, är det bolaget som har valt att bedriva verksamhet i utlandet då bolaget anser att det är nödvändigt att erbjuda arbete i utlandet för att bibehålla kvalificerad personal. Enligt Skatterättsnämndens mening finns det då verksamhetsmässiga skäl för den anställdes utlandsvistelse och ettårsregeln är därmed tillämplig.

## Kommentar:

Skatterättsnämndens bedömning av ettårsregeln är ett välkomnat klargörande i och med trenden med det nya flexibla arbetssättet och distansarbete. Detta kan ge ökade möjligheter för arbetsgivare att erbjuda sin personal att arbeta utomlands, vilket kan vara attraktivt både för anställda och arbetsgivare. Det finns ett liknande avgörande i kammarärren med motsatt utgång där en företagsledare valt att arbeta utomlands i sin egen verksamhet, men i det fallet ansågs inte ettårsregeln tillämplig eftersom han som företagsledare fattar besluten för både sig själv och för bolaget.

### [Koncernbidrag inför koncernextern överlåtelse av bolag – skatteflyktslagen ej tillämplig](#)

#### Skatterättsnämndens förhandsbesked den 22 september 2022, 28-22/D

Inför en koncernextern överlåtelse under 2022 av samtliga aktier i ett bolag har frågan ställts om det skulle strida mot skatteflyktslagen att ge koncernbidrag för beskattningsåret 2021 till det överlåtna bolaget innan överlåtelsen. Skatterättsnämnden svarade att skatteflyktslagen inte var tillämplig då koncernbidraget inte finansierades genom erhållna aktieägartillskott, lån eller liknande utan i stället i sin helhet rymdes inom givande bolags rörelseresultat för det aktuella året varför det kunde kvittas mot mottagande bolags underskott som under samma år uppkommer. Förfarandet kunde därmed inte anses strida mot lagstiftningens syfte.

## Kommentar:

Slutsatsen i Skatterättsnämndens förhandsbesked är rimlig då det aktuella förfarandet varken medförde att underskott flyttades mellan eller skapades hos bolag inför en förestående koncernextern överlåtelse. Det återstår att se om Skatteverket överklagar förhandsbeskedet.

# Lagrådsremisser

## [Utkast till lagrådsremiss - Ändrad beskattning av inlösenaktier i vissa fall](#)

I utkastet till lagrådsremiss föreslås att tilldelning av inlösenaktier till aktieägarna i vissa fall ska behandlas som utdelning. Så är fallet i samband med att ett aktiebolag minskar aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna med indragning av aktier (inlösen) eller förvärvar egna aktier. Med inlösenaktie avses en aktie som utan valmöjlighet för aktieägaren ska lösas in eller förvärvas av aktiebolaget för en viss ersättning. Värdet av en inlösenaktie ska anses vara den ersättning som ska betalas till aktieägarna när aktien löses in eller förvärvas och blir på så sätt aktieägarens omkostnadsbelopp för inlösenaktien. Förslaget innebär att beskattningen av inlösenaktier flyttas från inlösentidpunkten till den dag då de kan disponeras av aktieägarna. För begränsat skattskyldiga som tilldelas inlösenaktier tas i stället kupongskatt ut.

Kontrolluppgift om utdelning ska lämnas för sådana inlösenaktier som ska behandlas som utdelning, såväl för obegränsat som begränsat skattskyldiga fysiska personer. Därtill ska kontrolluppgift om avyttring av delägar rätt lämnas när inlösenaktier löses in.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas första gången på tilldelning av inlösenaktier till aktieägarna som görs efter den 31 december 2023.

Förslaget omfattar inte sådan tilldelning av inlösenaktier som görs i utbyte mot aktier i bolaget. Inte heller omfattar förslaget tilldelning av inlösenrätter, säljrätter och inköpsrätter. För dessa tilldelningar gäller därmed fortfarande att beskattning sker när aktien eller rätten löses in eller förvärvas.

## [Utkast till lagrådsremiss - DAC7](#)

Den 22 mars 2021 antogs rådets direktiv (EU) 2021/514 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 7). Genom direktivet införs bestämmelser som motsvarar OECD:s modellregler för rapportering av plattformsoperatörer avseende säljare i delnings- och gigekonomin.

Regeringen har nu lämnat lagrådsremiss på de förslag som regeringen bedömer behövs för att genomföra DAC 7 i svensk rätt. Förslaget innebär bl.a. att svenska plattformsoperatörer ska lämna uppgifter om den ersättning som säljare som använder plattformarna för att sälja varor och vissa typer av tjänster. Även dokumentation om kundkännedomsgärder avseende rapporteringspliktiga säljare ska föras. För de plattformsoperatörer som är rapporteringsskyldiga men som inte fullföljer rapporteringsskyldigheten kan

s.k. plattformavgift komma att tas ut om upp till 12 500 kr per säljare om kontrolluppgift inte lämnats eller dokumentation inte förts för.

### [EU:s energiministrar överens om tillfälliga nödgärder för att minska elpriset](#)

Medlemsländerna har kommit överens om att minska elförbrukningen med fem procent under vissa högpristimmar. Medlemsländerna kan sen själva välja vilka åtgärder som ska vidtas för att minska förbrukningen under dessa timmar. Medlemsstaterna bör också på frivillig basis verka för att minska den totala elförbrukningen med 10 procent.

Ett tillfälligt intäktstak på 180 euro/MWh införs för vissa kraftslag, där producenternas intäkter har varit exceptionellt höga samtidigt som deras produktionskostnader inte ökat. Intäkter över 180 euro/MWh ska användas för att finansiera åtgärder som minskar slutkundernas elkostnader.

De producenter från olja-, gas-, kol- och raffinaderisektorer som tjänat på de extrema prisökningarna ska också betala ett s.k. solidaritetsbidrag. Solidaritetsbidraget kan medlemsländerna använda för att vidta åtgärder, till exempel stöd till slutkund.

De beslutade åtgärderna är tillfälliga och gäller från den 1 december 2022. Målen för minskning av elförbrukningen gäller till den 31 mars 2023. Det tillfälliga intäktstaket ska gälla till den 30 juni 2023.

## Skatteverkets ställningstaganden

### [Bedömning av om en bostadsrättsförening utgör ett privatbostadsföretag](#)

Skatteverket anser att Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i HFD 2021 not. 54 inte innebär någon ändring av vilket värdeunderlag som ska ligga till grund för att avgöra om en bostadsrättsförening är ett privatbostadsföretag. Skatteverket anser att de hyresvärden som ska användas vid fördelningen är de som använts i den senaste fastighetstaxeringen av den fastighet som ägs av den förening bedömningen avser. Skatteverket anser även att kriteriet genomsnittshyror som Skatteverket tidigare lagt till grund för vissa bedömningar inte längre ska tillämpas.



## Kommentar:

Ställningstagandet innebär fortsatt att 60 procent av taxeringsvärdet ska belöpa på verksamhet som avser upplåtelse av bostäder till medlemmar (fysiska personer) för att en bostadsrättsförening ska anses vara en privatbostadsfastighet. Ställningstagandet bör dock leda till en mer förutsägbar bedömning då bedömningen kommer att utgå från det senaste beslutet om fastighetstaxering som fattats avseende föreningens fastighet.

### [När motsvarar en utländsk juridisk person ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar?](#)

Skatteverket har kommit med ett nytt ställningstagande om när en utländsk juridisk person ska anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar. Detta till följd av ny praxis från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2022 not. 3). Skatteverket har inte ändrat uppfattning i de delar som berör den civilrättsliga jämförelsen, men har förtydligat sin uppfattning avseende vissa delar.

Skatteverket anser att ett företag inte kan anses vara inkomstskattesubjekt i hemlandet om företaget endast har inkomster hänförliga till ett fast driftställe som beskattas i ett annat land, om det helt saknas bolagsskatt i hemlandet eller om företaget omfattas av ett generellt och fullständigt undantag från inkomstbeskattning. Den effektiva skattesatsen kan dock vara noll procent, men skatten ska till sin karaktär vara en inkomstskatt. Företaget får inte vara delägarbeskattat, men att en utländsk juridisk person själv har valt statusen som eget skattesubjekt i stället för att vara delägarbeskattat, behöver inte utgöra ett hinder. Inte heller det faktum att hemlandet tar ut bolagsskatt först vid utdelningstillfället eller tillämpar territorialitetsbeskattning behöver utgöra ett hinder. Skatteverket anser dock att ett företag som kan välja att betala inkomstskatt normalt inte bör anses utgöra ett inkomstskattesubjekt i hemlandet.

## Kommentar:

Ställningstagandet har lett till ett förtydligande i vissa avseenden, exempelvis betydelsen av beskattningen av ett fast driftställe i annat land samt innehav av variabelt aktiekapital. Det finns dock flera kan och bör i ställningstagandet som skapar viss osäkerhet. Skatteverket skriver exempelvis att "Den effektiva skattesatsen kan vara noll procent men företaget får inte vara helt undantaget från inkomstbeskattning i hemlandet, oavsett orsak och metod. Företagets hela situation ska beaktas." och "Företag som har en valfrihet att betala

inkomstskatt bör normalt inte anses utgöra ett inkomstskattesubjekt i hemlandet.” Det är bra med ett förtylligande avseende vissa fenomen, men en helhetsbedömning av företagets situation bör dock göras i flertal fall.

### Premier inom trav- och galoppsporten

Högsta förvaltningsdomstolen har i dom den 10 januari 2022, HFD 2022 ref. 3, uttalat att premier som en hästägare tar emot när dennes travhäst har genomfört ett godkänt premiellopp utgör ersättning för tillhandahållande av tjänst. Skatteverket har med anledning av domen kommit med ett ställningstagande avseende premier inom trav- och galoppsporten.

Skatteverket anser att hästägarpremier som betalas ut till en hästägare vars häst har uppnått en viss placering i ett tävlingslopp, inte är en ersättning för en tjänst som ägaren har tillhandahållit. Hästägaren har inte omsatt någon tjänst. Skatteverket anser även att uppfödarpremier som exempelvis betalas ut till en hästuppfödare när en travhäst har uppnått en viss placering i ett tävlingslopp samt tränarpremier som betalas ut till en tränare när en galopphäst har uppnått en viss placering i ett tävlingslopp, inte innebär att uppfödaren eller tränaren har omsatt en tjänst.

## Kommentar:

Ställningstagandet innebär ingen ändring i sak avseende Skatteverkets syn på hur andra premier inom trav- och galoppsporten ska hanteras i mervärdesskattehänseende. Skatteverket anser fortsatt att moms inte ska utgå på dessa tjänster.

### Distansarbete i tredje land kan i vissa fall jämföras med arbete i Sverige – skyldighet att betala arbetsgivaravgifter.

Skatteverket har med anledning av HFD 2022 ref. 16, kommit med ett ställningstagande gällande om arbete som utförs på distans åt ett företag i Sverige ska anses utgöra arbete i Sverige och därmed ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Skatteverkets uppfattning är att domen medför att arbetsgivare som har anställda som arbetar på distans i land utanför EES-land, i vissa fall kan bli skyldiga att betala arbetsgivaravgifter för den anställdes arbete. För att det ska bli aktuellt krävs att den anställda innan distansarbetet utanför Sverige påbörjades, var anställd för att arbeta i arbetsgivarens verksamhet i Sverige samt att arbetsuppgifterna för den svenska arbetsgivarens räkning är av den karaktären att de kan utföras på distans från utlandet, på samma sätt som om arbetsuppgifterna utförts i Sverige.

Vi hjälper gärna till att förmedla kontakt som kan se över vilka åtgärder som kan tillämpas för ditt företag!

---

Detta är en allmänt hållen information ansvarar inte Investerum AB för det skattemässiga utfallet av en transaktion som företas med anledning av informationen. Innehållet i skatteinformationen är inte att betrakta som juridisk rådgivning och kan därför inte åberopas som sådan. Varje avsnitt som redovisas måste sättas i sitt sammanhang och för- och nackdelar måste vägas in i bedömningen då varje kundsituation är unik. Eftersom det kan finnas många olika faktorer som måste beaktas är det viktigt att konsultera en juridisk rådgivare, ekonomisk rådgivare eller revisor innan beslut om åtgärd fattas. Om någon information är citerat från en extern källa, skall denna information inte tolkas som att Investerum har antagit eller godkänt den och ansett informationen vara korrekt.