

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
4799-10

meddelad i Stockholm den 30 maj 2012

## **KLAGANDE**

1. SalénHuset AB, 556662-7245

Ombud:

Advokat Bill Andréasson  
Västra Trädgårdsgatan 11 A  
111 53 Stockholm

2. Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPARTER**

1. SalénHuset AB, 556662-7245

2. Candice Investments Ltd

Ombud för 1 och 2:

Advokat Bill Andréasson  
Västra Trädgårdsgatan 11 A  
111 53 Stockholm

3. Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 2 juli 2010 i ärende dnr 73-09/D, se bilaga

## **SAKEN**

Förhandsbesked angående inkomstskatt

---

Dok.Id 114129

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Wallingatan 2

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

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-12:00  
13:00-16:30

**HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

**BAKGRUND**

SalénHuset AB (Salénhuset) och det cypriotiska aktiebolaget Candice Investments Ltd (Candice) ansökte i oktober 2005 om förhandsbesked av Skatterättsnämnden rörande de skattemässiga konsekvenserna av ett tilltänkt förfarande för försäljning av en bolaget tillhörig fastighet. Av ansökan framgick följande. Salénhuset ägde och hyrde ut en större kommersiell fastighet i Stockholm. Fastighetens marknadsvärde var avsevärt större än dess bokförda och skattemässiga värde. Bolaget önskade sälja fastigheten till en extern köpare för marknadsvärdet. Detta skulle ske på så sätt att fastigheten dessförinnan skulle placeras i ett handelsbolag, vilket i sin tur skulle förvärfvas av den externe köparen. Det aktuella handelsbolaget ägdes till 0,1 procent av Salénhuset. Återstoden av handelsbolaget ägdes av Candice som i sin tur ägdes till 100 procent av Salénhuset. Fastigheten skulle i ett första steg överlåtas till handelsbolaget till underpris (skattemässigt värde), varefter i ett andra steg handelsbolaget skulle säljas till den externe köparen till marknadspris. Salénhuset ställde mot bakgrund härav fyra frågor till Skatterättsnämnden. Den första gällde om underprisöverlåtelsen till handelsbolaget skulle föranleda uttagsbeskattning för Salénhuset. Den andra frågan gällde om Candice kunde bli skattskyldigt i Sverige för sin vinst på handelsbolagsandelarna. Den tredje frågan ställdes för det fall någon eller endera av de båda första frågorna besvarades nekande och gällde om lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) kunde bli tillämplig på någon eller några av rättshandlingarna. Slutligen ställdes en fjärde fråga för det fall svaret på fråga 3 var nekande som gällde om rättshandlingarna på någon annan grund kunde utlösa svensk inkomstbeskattning hos Salénhuset eller Candice.

Mål nr  
4799-10

Skatterättsnämnden besvarade i förhandsbesked den 31 mars 2006 de båda första frågorna nekande. Däremot uttalade nämnden beträffande fråga 4 att en fördelning av ersättningen vid avyttringen av handelsbolaget efter andelarnas uppgivna storlek inte kunde godtas vid beskattningen. Av nämndens motivering framgick att man ansett att det följde av ansökan att ersättningen skulle fördelas efter de grunder som uppgivits gälla enligt bolagsavtalet, dvs. 0,1 procent för Salénhuset och 99,9 procent för Candice. Nämnden ansåg att fördelningen i stället borde ske efter skälighet, varvid utgångspunkten för ersättningens fördelning borde vara vardera delägarinsats i handelsbolaget. Tillräckligt underlag för att precisera detta förelåg emellertid inte, varför frågan i övrigt avvisades. Som en följd av nämndens ställningstagande beträffande fråga 4 ansågs fråga 3 ha förfallit. Såväl Salénhuset och Candice som Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut till Högsta förvaltningsdomstolen, som i dom den 29 maj 2009 fastställde förhandsbeskedet såvitt avsåg frågorna 1 och 2 och undanröjde svaret på fråga 4. Frågan om skatteflyktslagens tillämplighet (fråga 3) återförvisades till Skatterättsnämnden (RÅ 2009 not. 87).

Skatterättsnämnden har i det nu överklagade förhandsbeskedet prövat den sålunda återförvisade frågan om skatteflyktslagen kan bli tillämplig på någon av de i ansökan angivna rättshandlingarna, dvs. underprisöverlåtelsen av fastigheten till handelsbolaget respektive försäljningen av handelsbolaget till en extern köpare för marknadspris. Nämnden har därvid funnit skatteflyktslagen tillämplig och angett att beskattning ska ske som om Salénhusets överlåtelse av fastigheten till handelsbolaget skett till fastighetens marknadsvärde.

#### **YRKANDEN M.M.**

*Salénhuset* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, förklarar att skatteflyktslagen inte är tillämplig på det omfrågade förfarandet. Vidare begär bolaget att förhandsavgörande från EU-domstolen inhämtas. Bolaget anför bl.a. följande.

Av RÅ 2009 not. 86 framgår att reglerna i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har till syfte dels att omstruktureringar ska kunna genomföras utan omedelbara skattekonsekvenser, dels att någon definitiv skattelättnad inte får uppkomma. Det första momentet är okontroversiellt och gäller enligt praxis även i samband med paketeringar inför externa avyttringar (se RÅ 1999 not. 153 och RÅ 2001 ref. 66). Det andra momentet har inte tidigare ställts på sin spets i praxis. Innebörden av begreppet definitiv skattelättnad följer varken av reglerna i 23 kap. IL eller av skatteflyktslagen. I förarbetena till underprisreglerna uttalas dock att undantag från uttagsbeskattning inte ska ske om otillbörliga skatteförmåner uppkommer. Vad som utgör en otillbörlig skatteförmån definieras inte. Lagrådet utvecklar dock frågan och talar om en definitiv skattelättnad i ett kontinuitetssperspektiv. I förevarande fall förblir fastigheten efter handelsbolagets förvärv skattepliktig hos andelsägarna. Den latent skatt som är hänförlig till fastigheten finns kvar även efter underprisöverlåtelsen och fastigheten lämnar inte svensk jurisdiktion. Detta innebär att man inte kan påstå att själva underprisöverlåtelsen medför en definitiv skattelättnad. Någon sådan lättnad på tillgången uppkommer inte i säljarmiljön vare sig genom underprisöverlåtelsen eller på annan grund (jfr prop. 2002/03:96 s. 133). Skatteeffekterna strider med andra ord inte mot syftet så som det uttrycks i förarbetena och som det tolkats av Högsta förvaltningsdomstolen. Om skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet är tillämpningen i vart fall inte förenlig med EU-rättens regler om etableringsfrihet och fria kapitalrörelser.

*Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

### **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

Högsta förvaltningsdomstolen finner att det inte framkommit någon unionsrättslig fråga som har betydelse för avgörandet av målet. Yrkandet om att förhandsavgörande från EU-domstolen ska inhämtas ska därför avslås.

De bestämmelser om underprisöverlåtelser till handelsbolag i 23 kap. IL som aktualiseras i ärendet är de som gällde t.o.m. den 17 april 2008.

Enligt 2 § skatteflyktslagen ska vid taxeringen hänsyn inte tas till rättshandling, om (1) rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, (2) den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna, (3) skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och (4) en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

En underprisöverlåtelse är enligt 23 kap. 3 § IL en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, förutsatt att vissa villkor är uppfyllda. Reglerna har till syfte att omstruktureringar ska kunna genomföras utan att några omedelbara skattekonsekvenser uppkommer. Någon definitiv skattelättnad är dock inte avsedd. Bestämmelserna om underprisöverlåtelser är nämligen utformade så att de ska förhindra att sådana överlåtelser genomförs i syfte att uppnå omotiverade skatteförmåner (prop. 1998/99:15 s. 127). Det har dock inte ansetts uteslutet att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att skatteflyktslagen är tillämplig (a. prop. s. 147).

Det förfarande som Högsta förvaltningsdomstolen nu har att ta ställning till är enbart de rättshandlingar som beskrivits i ansökan om förhandsbesked och som avses med den ställda frågan om skatteflyktslagens eventuella tillämplighet, dvs. Salénhusets underprisöverlåtelse av fastigheten till handelsbolaget samt herefter försäljningen av handelsbolaget till marknadspris. Det saknas förutsättningar att härutöver överväga eventuella skattekonsekvenser vid en senare fördelning av ersättningen för handelsbolaget och några antaganden i den delen bör inte göras.

Som framgår av den inledningsvis angivna bakgrunden äger Salénhuset endast 0,1 procent av handelsbolaget medan återstoden ägs av det cypriotiska aktiebolaget Candice, vilket i sin tur ägs till 100 procent av Salénhuset. Underprisöverlåtelserna

av fastigheten innebär därför en betydande värdeöverföring till Candice, som inte är skattskyldigt för kapitalvinst vare sig i Sverige eller Cypern. Denna värdeöverföring är inte betingad av bolagens verksamhet utan har tillkommit enbart för att förbereda den externa försäljningen av fastigheten genom handelsbolaget, vilket kommer att kunna ske utan att den latent skatteskuld som åvilar fastigheten behöver infrias. Transaktionen medför därigenom en betydande skattelättnad för Salénhuset.

Det står enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening klart att det beskrivna förfarandet uppfyller de tre första kriterierna i 2 § skatteflyktslagen, nämligen att rättshandlingen medför en väsentlig skatteförmån för Salénhuset, att Salénhuset medverkat härtill och att skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. När det gäller det fjärde kriteriet, att en taxering på grund av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte, gör Högsta förvaltningsdomstolen följande överväganden.

En överlåtelse av en tillgång i näringsverksamhet till ett pris som understiger tillgångens marknadsvärde ska som huvudregel föranleda uttagsbeskattning. Reglerna om underprisöverlåtelser utgör ett undantag från denna huvudregel och har till syfte att underlätta omstruktureringar i näringslivet, vilka bör kunna ske utan några omedelbara skattekonsekvenser. Någon definitiv skattelättnad är dock inte avsedd.

Möjligheterna till underprisöverlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag enligt 23 kap. IL har numera helt slopats. I förarbetena till lagstiftningen anför regeringen att det är uppenbart att regelverket om underprisöverlåtelser såvitt avser handelsbolag inte uppfyller det grundläggande kravet på att en underprisöverlåtelse inte direkt eller indirekt ska medföra några otillbörliga skatteförmåner. Systemet kan i stället användas systematiskt och återkommande för att åstadkomma oavsedda skatteeffekter (prop. 2008/09:37 s. 27). Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening måste det dock redan före lagändringarna ha stått klart att reglerna inte varit avsedda att kunna utnyttjas för konstlade förfaranden som uppenbart saknar samband med organisationen av en

Mål nr  
4799-10

näringsverksamhet och endast kommer till stånd för att undvika den beskattning som annars skulle ske vid avyttring av en tillgång i näringsverksamheten. Det förfarande som är aktuellt i målet är av denna karaktär. En taxering på grund av förfarandet får därför anses strida mot syftet med bestämmelserna om underprisöverlåtelser.

Beskattningen av Salénhuset ska därför som Skatterättsnämnden funnit ske som om bolaget överlåter fastigheten till handelsbolaget till marknadsvärdet.

Susanne Billum

Nils Dexe  
Skiljaktig motivering

Henrik Jermsten

Olle Stenman

Anita Saldén Enérus

Linda Bolund Thornell  
Föredragande justitiesekreterare

### SKILJAKTIG MOTIVERING

Justitierådet Nils Dexe är skiljaktig i fråga om motiveringen och anför följande.

Av bakgrundsbeskrivningen följer att det inte är möjligt för Högsta förvaltningsdomstolen att nu ta ställning till hur förfarandet skulle beskattas med tillämpning av ordinarie regler beträffande den uppgivna fördelningen av

Mål nr  
4799-10

ersättningen vid avyttringen av andelarna i handelsbolaget. Att denna fråga förblir obesvarad skulle, om det hade varit en taxeringsprocess och inte en överprövning av ett förhandsbesked, innebära att en grundläggande förutsättning för att kunna tillämpa skatteflyktslagen inte förelegat. Med hänsyn till de speciella omständigheterna i detta fall bör en överprövning i sak av Skatterättsnämndens ställningstagande inte vara utesluten. Det kräver dock att överprövningen utgår från den särskilda förutsättningen att beskattningen av förfarandet inte på ett avgörande sätt skulle påverkas av en tillämpning av ordinarie regler beträffande den uppgivna fördelningen. Denna förutsättning måste alltså gälla oavsett att någon prövning av dess riktighet inte kan ske.

I sak gör jag samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Avd. II

Föredraget 2012-03-07