

## **HFD 2018 ref. 29**

### **Ett skatterättsligt kommissionärsförhållande förutsätter att hela resultatet av kommissionärsverksamheten förs över till och beskattas hos kommittentföretaget. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

36 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 maj 2018 följande dom (mål nr 4053-17).

#### **Bakgrund**

Om ett företag (kommissionärsföretag) bedriver en näringsverksamhet för ett annat företags räkning (kommittentföretag), får överskottet eller underskottet av verksamheten tas upp respektive dras av hos kommittentföretaget, om vissa förutsättningar är uppfyllda (skatterättsligt kommissionärsförhållande).

I ansökan om förhandsbesked uppgav sökandena bl.a. följande.

Y AB är moderbolag i en internationellt verksam sjukvårdskoncern som driver specialistkliniker. Klinikerna ägs och drivs av dotterbolag. I flertalet dotterbolag finns minoritetsägare, som oftast är de ledande läkarna på respektive klinik.

X AB är ett av dotterbolagen som driver en specialistklinik. Aktierna i det bolaget ägs till ca 80 procent av Y AB och till resterande del av A och ytterligare en person. De båda minoritetsägarna är verksamma vid kliniken och uppbär marknadsmässiga ersättningar för sitt arbete.

En omfördelning av ägandet i X AB är tänkt att genomföras genom att Y AB förvärvar aktier från minoritetsägarna till marknadspris i en sådan omfattning att Y AB kommer att äga 90,1 procent av aktierna. På så sätt skapas förutsättningar för avdragsrätt för koncernbidrag, vilket är ett krav för att resultatet av en kommissionärsverksamhet ska få tas upp hos kommittentföretaget.

Y AB och X AB överväger att därefter ingå ett kommissionärsförhållande med Y AB som kommittentföretag och X AB som kommissionärsföretag. Kommissionärsverksamheten ska omfatta den verksamhet som X AB redan bedriver och verksamheten ska uteslutande bedrivas för Y AB:s räkning. X AB kommer inte att bedriva någon annan verksamhet.

En följd av kommissionärsförhållandet är att Y AB ska ta upp överskottet av kommissionärsverksamheten i sin redovisning samt beskattas för verksamheten. Förfarandet innebär att minoritetsägarnas del av resultatet i X AB riskerar att i sin helhet tillfalla

Y AB vilket ur ett aktieägarperspektiv blir en felaktig fördelning. Aktiebolagsrättsligt är detta en värdeöverföring jämställd med utdelning och därför måste hänsyn tas till reglerna om minoritetskydd och likabehandling. För att tillgodose minoritetsägarna finns därför planer kring två olika alternativ.

Enligt det första alternativet ska inte hela överskottet av kommissionärsverksamheten föras över till Y AB. Från överföringen undantas en så stor del av resultatet att det i X AB finns tillräckliga vinstmedel för utdelning till minoritetsägarna. Beslut om utdelning fattas på bolagsstämman varvid majoritetsägaren avstår från sin rätt till utdelning.

Enligt det andra alternativet ska Y AB, efter att ha tagit emot kommissionärsverksamhetens överskott, lämna ett ovillkorat aktieägartillskott till X AB. Tillskottet ska motsvara minoritetsägarnas andel av resultatet från kommissionärsverksamheten. Även enligt detta alternativ fattas beslut om utdelning på bolagsstämman i X AB varvid majoritetsägaren avstår från sin rätt till utdelning.

X AB ställde frågan om det i det första alternativet krävs att hela överskottet av kommissionärsverksamheten tas upp av kommittentföretaget vid beskattningen (fråga 1 a) och om reglerna förutsätter att det sker en värdeöverföring motsvarande hela överskottet eller om en del av överskottet kan lämnas kvar i X AB för att möjliggöra en utdelning till minoritetsägarna (fråga 1 b). X AB frågade vidare beträffande det andra alternativet om ett efterföljande aktieägartillskott och utdelning till minoritetsägarna förhindrar att det föreligger ett skatterättsligt kommissionärsförhållande (fråga 2 a) och om aktieägartillskottet är skattefritt för X AB (fråga 2 b). A ville, oavsett alternativ, veta om utdelningen som han erhåller från X AB kommer att beskattas som inkomst av kapital hos honom eller om han riskerar beskattning i inkomstslaget tjänst (fråga 3).

Skatterättsnämnden fann att reglerna om kommissionärsförhållanden förutsätter att hela resultatet av kommissionärsverksamheten förs över till och beskattas hos kommittentföretaget (fråga 1 a och b). Som motivering angav nämnden bl.a. följande. Eftersom det i lagtexten ställs upp som förutsättning att kommissionärsföretaget ska bedriva kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagets räkning bör det inte vara möjligt att överföra endast en del av resultatet från kommissionärsverksamheten. För att en viss del av ett kommissionärsföretags resultat ska kunna undgå överföring till kommittentföretaget krävs att resultatet är hänförligt till något annat än kommissionärsverksamheten. En lämnad förutsättning är dock att X AB inte ska bedriva någon annan verksamhet än kommissionärsverksamheten. Ett krav på värdeöverföring motsvarande vad som gäller för koncernbidrag måste gälla också vid skatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Vidare fann nämnden att ett ovillkorat aktieägartillskott från Y AB till X AB och utdelning till minoritetsägarna i X AB inte påverkar bedömningen av om det föreligger ett skatterättsligt kommissionärsförhållande mellan Y AB och X AB. Nämnden ansåg att tillskottet inte utgör en skattepliktig inkomst för X AB (fråga 2 a och b).

Slutligen fann nämnden att utdelningen till A ska tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital (fråga 3). Som skäl anförde nämnden bl.a. följande. Fråga är om en av bolagsstämman beslutad utdelning och det finns ingen koppling till lönsamheten i någon verksamhetsgren eller dylikt som respektive minoritetsägare driver. Att endast de personer som är verksamma i X AB ska erhålla utdelning har sin förklaring i att dessa i egenskap av minoritetsägare i bolaget ska kompenseras för att majoritetsägaren redan erhållit sin andel av bolagets resultat genom resultatöverföringen till följd av kommissionärsförhållandet.

#### **Yrkanden m.m.**

*Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet fastställs såvitt avser frågorna 1 och 2 samt att svaret på fråga 3 ändras till att utdelningen vid beskattningen ska behandlas som utdelning. Vid tillämpning av reglerna om fåmansföretag kan en utdelningsinkomst beskattas såväl i inkomstslaget kapital som i inkomstslaget tjänst.

X AB anser att förhandsbeskedet ska fastställas såvitt avser fråga 2 samt att fråga 1 ska besvaras med att inte hela resultatet behöver föras över till och beskattas hos kommittenten. Bolaget anför bl.a. att det är onödigt och konstlat att bolagen tvingas gå vägen över aktieägartillskott när den sammanlagda skattepliktiga inkomsten blir densamma och minoritetsägarna får samma del.

A anser att förhandsbeskedet ska fastställas såvitt avser fråga 3.

#### **Skälen för avgörandet**

##### *Rättslig reglering m.m.*

I 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns regler om skatterättsliga kommissionärsförhållanden.

I 1 § föreskrivs att om ett kommissionärsföretag bedriver en näringsverksamhet för ett kommittentföretags räkning, får kommittentföretaget ta upp överskottet av kommissionärsverksamheten eller, om det uppkommer ett underskott, dra av detta, om förutsättningarna i kapitlet är uppfyllda. Resultatet av kommissionärsverksamheten ska hos kommittentföretaget behandlas som om företaget självt hade bedrivit näringsverksamheten.

Enligt 2 § avses med kommissionärsföretag ett svenskt aktiebolag som bedriver näringsverksamhet i eget namn för ett eller flera andra svenska aktiebolags räkning. Med kommittentföretag avses det bolag för vars räkning näringsverksamheten bedrivs.

Av 3 § första stycket framgår att om kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamhet för ett enda kommittentföretags räkning, får överskottet eller underskottet av kommissionärsverksamheten tas upp respektive dras av hos kommittentföretaget under vissa förutsättningar. Det krävs bl.a. att kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagets räkning och att kommissionärsföretaget under beskattningsåret inte bedriver näringsverksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av kommissionärsverksamheten.

### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Fråga 1 – ska hela överskottet föras över till och tas upp av kommittentföretaget?

En grundläggande förutsättning för att ett skatterättsligt kommissionärsförhållande ska föreligga när kommissionärsverksamhet bedrivs för endast ett kommittentföretags räkning är enligt lagtexten att kommissionärsverksamheten bedrivs uteslutande för kommittentföretagets räkning. Om en viss del av resultatet av kommissionärsverksamheten skulle lämnas kvar i kommissionärsföretaget för utdelning till minoritetsägarna, kan den förutsättningen inte anses vara uppfylld eftersom kommissionärsföretaget då måste anses ha bedrivit den delen av verksamheten för egen del.

En annan sak är att kommissionärsföretaget kan bedriva viss näringsverksamhet vid sidan av kommissionärsverksamheten och beskattas för resultatet av den verksamheten. I ansökan har emellertid uppgetts att så inte är fallet.

Högsta förvaltningsdomstolen finner således, i likhet med Skatterättsnämnden, att reglerna i 36 kap. inkomstskattelagen för sin tillämpning kräver att hela överskottet eller underskottet av kommissionärsverksamheten såväl förs över till som tas upp respektive dras av hos kommittentföretaget. Förhandsbeskedet ska därför fastställas i denna del.

Fråga 2 – aktieägartillskott till kommissionärsföretaget och utdelning till minoritetsägarna

Av praxis följer att avdragsrätten för utgivet koncernbidrag inte påverkas av att viss del av bidraget återförs till givaren (RÅ 1999 ref. 74). På motsvarande sätt bör bedömningen av om det föreligger ett skatterättsligt kommissionärsförhållande inte påverkas av efterföljande transaktioner i form av ett ovillkorat aktieägartill-

skott från Y AB och en utdelning till minoritetsägarna i X AB. Det saknas också grund för att se det ovillkorade aktieägartillskottet från Y AB som annat än ett skattefritt tillskott för X AB.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas också i denna del.

Fråga 3 – utdelning till minoritetsägare i kommissionärsföretaget

Utdelningen till A ska beslutas på bolagsstämman. I allmänhet saknas anledning att behandla belopp som enligt beslut på bolagsstämman betalas ut till aktieägarna som annat än utdelning. Av RÅ 2000 ref. 56 följer emellertid att denna princip inte kan upprätthållas i en aktiebolagsrättsligt säregen situation som innebär att aktier av samma slag ska ge olika utdelning beroende på vem som äger dem och där det finns en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier.

I detta fall ska visserligen endast de ägare som är verksamma i bolaget få utdelning. Utdelningen är emellertid inte kopplad till lönsamheten i någon verksamhetsgren eller dylikt utan syftar i stället till att kompensera minoritetsägarna för den resultatöverföring som gjorts till majoritetsägaren som en följd av kommissionärsförhållandet.

Vid sådana förhållanden saknas det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anledning att behandla utdelningen som ersättning för en arbetsprestation och av den anledningen beskatta den i inkomstslaget tjänst.

Att utdelning i vissa fall ändå kan beskattas i inkomstslaget tjänst framgår av bestämmelserna om utdelning på andelar i fåmansföretag i 57 kap. inkomstskattelagen. Svaret på fråga 3 bör därför ändras till att den aktuella utdelningen inte föranleder annan beskattning i inkomstslaget tjänst än vad som kan följa av detta kapitel.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 och 2 samt förklarar, med ändring av svaret på fråga 3, att utdelningen inte föranleder annan beskattning i inkomstslaget tjänst än vad som kan följa av bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Askersjö*, *Baran*, *Andersson* och *von Essen*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

*Skatterättsnämnden (2017-06-27, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Lohela, Pålsson och Werkell):*

*Förhandsbesked*

Frågorna 1 a–b

Ett skatterettsligt kommissionärsförhållande enligt 36 kap. inkomstskattelagen förutsätter att hela resultatet av kommissionärsverksamheten förs över till och beskattas hos kommittentföretaget.

Frågorna 2 a–b

Ett ovillkorat aktieägartillskott från Y AB till X AB och utdelning till minoritetsägarna i X AB påverkar inte bedömningen av om det föreligger ett skatterettsligt kommissionärsförhållande mellan Y AB och X AB. Tillskottet utgör inte en skattepliktig inkomst för X AB.

Fråga 3

Utdelningen ska tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.

*Motivering*

Frågorna 1 a och 1 b

Inledningsvis kan konstateras att den överföring av resultat som är följden av ett skatterettsligt kommissionärsförhållande förutsätter ett skriftligt avtal mellan kommissionärsföretaget och kommittentföretaget.

Kravet på avtal har emellertid tillkommit av ordningsskäl (prop. 1978/79:210 s. 171 f.). Av betydelse är vidare att något krav på motprestation inte finns från kommittentföretagets sida för att resultatet ska föras över. Överföringen av resultatet är således inte ett led i en obligationsrättslig förpliktelse utan en form av vinstöverföring mellan två företag (jfr SOU 1977:86 s. 294).

En överföring av medel utan motprestation från ett aktiebolag till dess ägare är vanligtvis att anse som utdelning. Även rena skatterettsliga företeelser såsom koncernbidrag där motsvarande begrepp saknas inom associationsrätten kan utgöra en vinstutdelning enligt aktiebolagslagen (2005:551) (jfr RÅ 1998 ref. 6). Detsamma bör gälla för överföringar med anledning av skatterettsliga kommissionärsförhållanden med tanke på de likheter som finns med koncernbidrag. Att en sådan överföring av resultat utgör vinstöverföring innebär emellertid inte enligt Skatterättsnämndens uppfattning att man med stöd av minoritetsskyddsreglerna i aktiebolagslagen kan uttolka hur det skatterettsliga regelverket om kommissionärsförhållanden i 36 kap. inkomstskattelagen ska tillämpas.

Varken lagtextens lydelse i 36 kap. eller uttalanden i förarbetena ger något klart svar på om det skatterettsliga kommissionärsförhållandet ger utrymme för annat än en fullständig resultatöverföring. Ett förfarande med endast partiell resultatöverföring vid den typ av ägarförhållanden som är aktuell i detta ärende kan tyckas vara ett möjligt alternativ, främst med tanke på att regelverket avseende kommissionärsförhållanden tillåter förekomsten av minoritetsägare, i vart fall så länge det är fråga om ett ägande som är mindre än 10 procent (jfr 35 kap. 2 §).

Sett till förutsättningen som ställs upp i 36 kap. 3 § första stycket 2, dvs. att kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamhet uteslutande för kommittentföretagets räkning, bör det emellertid enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte vara möjligt att endast överföra en del av resultatet från kommissionärsverksamheten och låta resterande del

bli kvar hos kommissionärsföretaget. Rekvisitet uteslutande ger enligt nämndens mening inte utrymme för den ståndpunkt som X AB gör gällande. Även i doktrinen ges uttryck för uppfattningen att vid kommissionärsförhållanden gäller en fullständig resultatöverföring (se Baekkevold m.fl., Inkomstskatt – en lagkommentar, del 1, 2010, s. 705).

För att en viss del av ett företags resultat i dessa sammanhang ska kunna undgå en överföring till kommittenten enligt den ordning som gäller vid kommissionärsförhållanden utan att detta kommer i konflikt med rekvisitet ”uteslutande” krävs att resultatet är hänförligt till något annat än kommissionärsverksamheten. I 3 § första stycket 3 anges emellertid som villkor att kommissionärsföretaget under beskattningsåret inte bedriver näringsverksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av kommissionärsverksamheten. I detta ärende gäller dock som förutsättning att X AB inte ska bedriva någon annan verksamhet än kommissionärsverksamheten.

Vad gäller frågan om bestämmelserna om kommissionärsförhållanden förutom fullständig resultatöverföring också förutsätter en motsvarande värdeöverföring kan konstateras att regelverket om koncernbidrag haft stor betydelse då lagstiftningen om kommissionärsförhållanden skärptes 1979. Genom att uttryckligen referera till vad som gäller om rätt till avdrag för koncernbidrag har lagstiftaren markerat att det inte ska vara möjligt att kringgå reglerna om koncernbidrag genom att utnyttja kommissionärsförhållanden. Ett motsvarande krav på värdeöverföring som gäller vid koncernbidrag måste därmed enligt Skatterättsnämndens mening gälla också vid skatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Frågorna 2 a och 2 b

Den huvudsakliga frågan i denna del är om ett skatterättsligt kommissionärsförhållande mellan Y AB och X AB kan underkännas på grund av efterföljande transaktioner i form av ett ovillkorat aktieägartillskott och en utdelning till minoritetsägarna.

Av praxis följer att hinder för avdrag för koncernbidrag inte föreligger även för det fall en viss del av bidraget återförs till givaren (jfr RÅ 1999 ref. 74). Under förutsättning att samtliga villkor i 36 kap. är uppfyllda är det Skatterättsnämndens uppfattning att förevarande transaktioner på motsvarande sätt inte kan påverka bedömningen av det skatterättsliga kommissionärsförhållandet.

Med beaktande av ovanstående saknas vidare grund för att se det ovillkorliga aktieägartillskottet från Y AB som annat än ett skattefritt tillskott för X AB.

Fråga 3

Utgångspunkten för bedömningen av hur utdelningen till A ska beskattas är att det är fråga om en av bolagsstämman beslutad utdelning.

Högsta förvaltningsdomstolen har tidigare uttalat att det i allmänhet saknas anledning att behandla belopp som enligt beslut på bolagsstämma betalas ut till aktieägarna som annat än utdelning (se RÅ 2000 ref. 56). Domstolen påpekade samtidigt att denna princip inte gäller undantagslöst och av den anledningen har bl.a. i aktiebolagsrättsligt säregna situationer utdelning beskattats i inkomstslaget tjänst.

I nu aktuellt fall finns ingen koppling mellan lönsamheten i någon verksamhetsgren eller dylikt som respektive minoritetsägare driver och den av bolagsstämman beslutade utdelningen. Att endast de personer

som också är verksamma i X AB ska erhålla utdelning har sin förklaring i att dessa i egenskap av minoritetsägare i bolaget ska kompenseras för att majoritetsägaren redan erhållit sin andel av bolagets resultat genom resultatöverföringen till följd av kommissionärsförhållandet. Det är inte fråga om en aktiebolagsrättsligt säregen situation.

Beträffande koncernbidrag från ej helägda dotterbolag uttalas i doktrinen uppfattningen att minoritetsskyddsreglerna i aktiebolagslagen förutsätter att det sker en likabehandling av samtliga aktier och att ett beslut om koncernbidrag åtminstone i praktiken ska ha samtliga aktieägares stöd, alternativt måste minoriteten kompenseras med en motsvarande utdelning (se Nerep och Samuelsson, Aktiebolagslagen – en lagkommentar, del 2, 2009, s. 220). Detta synsätt på kompensation för minoritetsägarna måste enligt Skatterättsnämnden kunna göras gällande också i kommissionärsförhållanden. En utdelning till minoritetsägarna kan därmed inte beskattas på annat sätt än som utdelning i inkomstslaget kapital.