

Not 45

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 30 september 2020 följande dom (mål nr 6445-19).

Bakgrund

1. Handelsbolag och kommanditbolag är juridiska personer men inte skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Huvudregeln är att ett sådant bolags resultat beskattas hos dem som är delägare i bolaget vid räkenskapsårets utgång. Detta gäller i regel också om andelar har bytt ägare under räkenskapsåret. Den skattemässiga fördelningen ska i princip grundas på bolagsavtalet eller vad som annars har avtalats mellan delägarna. Varje delägare ska beskattas för ett belopp som motsvarar vederbörandes andel av bolagets resultat, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller inte.

2. Ett aktiebolag (motparten i detta mål) avser att förvärva andelar i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag från ett annat aktiebolag. Kommanditbolaget äger i nuläget tre fastigheter men tanken är att en av fastigheterna ska överlåtas till ett bolag som ingår i samma koncern som den säljande delägaren innan andelarna byter ägare. Fastigheten ska överlåtas antingen till marknadsvärdet eller till ett pris som understiger marknadsvärdet.

3. Det förvärvande bolaget ansökte om förhandsbesked och frågade om det kommer att beskattas för kommanditbolagets resultat för det räkenskapsår under vilket förvärvet av andelarna sker om överlåtelsen av fastigheten sker till marknadspris respektive till ett pris som understiger marknadsvärdet (frågorna 1 och 2). Vidare frågade bolaget om svaren på dessa frågor ändras om den tidigare delägaren före överlåtelsen av andelarna tar ut medel som motsvarar resultatet i kommanditbolaget (fråga 3).

4. Som förutsättning för ansökningen uppgavs att parterna inte avsåg att ingå något avtal avseende fördelningen av räkenskapsårets resultat i kommanditbolaget. Ett periodbokslut skulle dock upprättas som underlag för beräkningen av köpeskillingen för andelarna. Ytterligare en förutsättning var att det förvärvande bolaget hade ett underskott som kunde utnyttjas mot en mindre del av det resultat som skulle tas upp av bolaget.

5. Skatterättsnämnden ansåg att det förvärvande bolaget för det beskattningsår då andelsförvärvet sker ska beskattas för sin andel av hela räkenskapsårets resultat och att svaret inte påverkas av att säljaren före andelsförsäljningen överlätit en av kommanditbolagets fastigheter till ett närstående bolag och gjort uttag ur kommanditbolaget som motsvarar det egna kapitalet. Nämnden konstaterade att det var fråga om överlåtelse av en verksamhet som skulle fortsätta att bedrivas av köparen och ansåg att det saknades skäl att frånga principen att det är delägarna vid beskattningsårets utgång som ska beskattas för bolagets resultat.

Yrkanden m.m.

6. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras och att frågorna ska besvaras med att skattskyldigheten för kapitalvinsten på den avyttrade fastigheten liksom vinsten från verksamheten i övrigt inte kan överföras

till det förvärvande bolaget. Detta gäller oavsett om fastighetsförsäljningen sker till marknadspris eller till underpris och oavsett om uttag görs eller inte. Det är fråga om en avskild del av kommanditbolagets verksamhet som även fortsättningsvis kommer att ligga kvar i den koncern som den tidigare delägaren ingår i. Skatterättsnämndens beslut innebär att skattskyldigheten för den del av verksamheten som ska behållas fram till uttagstidpunkten kommer att beskattas hos den nya delägaren och hos denne kunna utjämnas mot befintliga underskott. Det finns skäl som talar för att förfarandet innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig eller uteslutande betingad av skatteskal.

7. *Bolaget* yrkar att överklagandet ska avslås och att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

8. Frågan i målet är om det finns skäl att frånga huvudregeln att det är de som är delägare i ett handelsbolag vid beskattningsårets utgång som ska beskattas för bolagets resultat i det fall andelar har bytt ägare under året och bolaget dessförinnan avyttrat tillgångar antingen till marknadspris eller till underpris och om det har någon betydelse om den tidigare delägaren har gjort ett uttag före delägarbytet.

Rättslig reglering m.m.

9. Av 5 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att ett handelsbolag inte är skattskyldigt för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Varje delägare ska enligt 3 § första stycket beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller inte.

10. I lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag regleras bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter. Av 2 kap. 1 § framgår att bolagsmännen har rätt att träffa avtal beträffande sina inbördes förhållanden. Bolagsmännen kan träffa avtal om hur bolagets inkomst ska fördelas mellan dem samt om vid vilken tidpunkt som en delägare har rätt att få ut sin andel av bolagets resultat. Skulle något sådant avtal inte ha träffats gäller enligt 8 § att resultatet ska fördelas lika mellan delägarna och enligt 9 § att en delägare har rätt att få ut sin andel av bolagets resultat först sedan årsredovisning och årsbokslut upprättats.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. Enligt 5 kap. 3 § inkomstskattelagen är en delägare skattskyldig för handelsbolagets resultat med så stort belopp som motsvarar delägarans andel av bolagets inkomst. Av lagen framgår inte hur skattskyldigheten ska fördelas om andelar bytt ägare under räkenskapsåret. Utgångspunkten är enligt praxis att resultatet ska fördelas mellan dem som är delägare vid räkenskapsårets utgång, men det finns ett visst utrymme för säljare och köpare att med skatterättslig verkan träffa en överenskommelse som innebär att bolagets resultat fram till tidpunkten för försäljningen helt eller delvis hänförs till säljaren (RÅ 1994 ref. 52 II).

12. När det gäller fördelningen av ett handelsbolags resultat mellan två eller flera samtidiga delägare godtas normalt den fördelning som delägarna kommit överens om. Fördelningen kan dock frångås om den innebär en

obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl (RÅ 2002 ref. 115 och där anmärkta rättsfall).

13. I rättsfallet HFD 2018 ref. 36 hade andelar i ett handelsbolag bytt ägare under året och parterna hade kommit överens om att bolagets resultat för året såväl skattemässigt som civilrättsligt skulle tillfalla den nya delägaren. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att överlåtelseavtalet – med hänsyn bl.a. till att handelsbolagets verksamhet hade överförts till ett annat bolag och att den tidigare delägaren hade tillgodogjort sig hela resultatet – inte kunde medföra annat än att det enbart var skattskyldigheten för resultatet som hade överlåtit. Den avtalade fördelningen av resultatet framstod som orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl och säljaren beskattades därför för resultatet fram till överlåtelseögonblicket.

14. Av 2018 års rättsfall följer att det krävs starka skäl för att frångå huvudregeln om att det är delägarna vid årets utgång som ska beskattas för handelsbolagets resultat. I detta fall ska kommanditbolaget, till skillnad från vad som var fallet i rättsfallet, fortsätta att bedriva samma verksamhet men med två i stället för som tidigare tre fastigheter. Det förvärvande bolagets syfte med förvärvet av andelarna har uppgetts vara att driva den kvarvarande delen av verksamheten vidare. I målet har inte framkommit att en fördelning av resultatet med tillämpning av huvudregeln innebär en obehörig inkomstöverföring eller att den framstår som väsentligen eller uteslutande betingad av skatteskäl. Skäl att frångå huvudregeln har därmed inte framkommit.

15. Förhandsbeskedet ska således fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i bilagan till detta avgörande.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Nymansson, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Camilla Wernkvist*.

Skatterättsnämnden (2019-11-06, *Eng, ordförande, Pettersson, Jönsson, Pahlsson, Rubenson, Sundin och Werkell*):

Förhandsbesked

Samtliga frågor

Aktiebolaget ska för det beskattningsår då andelsförvärvet görs beskattas för sin andel av hela räkenskapsårets resultat.

Svaret påverkas inte av att säljaren innan andelsförsäljningen överlätit en av kommanditbolagets fastigheter till ett närstående bolag och gjort uttag ur kommanditbolaget som motsvarar det egna kapitalet.

Skatterättsnämndens bedömning

Av inkomstskattelagen (IL) framgår inte hur skattskyldigheten för ett handelsbolags inkomst ska fördelas när andelarna har överlåtits under beskattningsåret. Utgångspunkten är att skattskyldigheten avseende hela beskattningsåret övertas av förvärvaren (se t.ex. RÅ 1995 ref. 33 och prop. 2009/10:36 s. 43).

I HFD 2018 ref. 36 frångicks ett avtal mellan säljare och köpare av ett kommanditbolag om att resultatet i bolaget skulle tillfalla köparen eftersom fördelningen av resultatet framstod som orimlig och uteslutande betingad av skatteskal. Omständigheterna var följande. Säljaren hade före överlåtelsen, som gjordes i mitten av december räkenskapsåret, tagit ut hela kommanditbolagets resultat. Resultatet hade upparbetats av det säljande bolagets enda anställda. Köparen kunde kvitta hela resultatet mot underskott. Verksamheten ingick inte heller i köpet utan säljaren fortsatte att bedriva verksamheten i ett annat bolag.

I detta fall är förhållandena annorlunda. Det är bland annat fråga om överlåtelse av en fastighetsförvaltande verksamhet som ska fortsätta att bedrivas av köparen. Det saknas enligt Skatterättsnämndens mening skäl att frånga principen att det är ägarna vid beskattningsårets utgång som ska beskattas för handelsbolagets resultat. Att köparen kan utnyttja tidigare uppkomna underskott för att till en mindre del kvitta mot kommanditbolagets resultat samt att säljaren på grund av bestämmelserna om beskattning av delägare i handelsbolag och näringsbetingade andelar inte kommer att beskattas för andelsavyttringen eller uttaget förändrar inte bedömningen (jfr RÅ 1995 ref. 33).