

Not 36

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 september 2023 följande beslut (mål nr 1835-23).

Bakgrund

1. Utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar är skattefria. En andel i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som är en kapitaltillgång kan vara näringsbetingad.

2. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än bl.a. lagertillgångar. Med lagertillgång förstås en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning. Ett försäkringsföretags placerings-tillgångar enligt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag behandlas som lagertillgångar. Detta gäller dock inte för andelar i dotterföretag och intresseföretag.

3. Av praxis från Högsta förvaltningsdomstolen följer att andelar som en gång har behandlats som lagertillgångar vid beskattningen behåller den karaktären även om syftet med innehavet förändras (RÅ 2009 ref. 36 och HFD 2015 not. 67).

4. Dina Försäkringar Mitt ömsesidigt (Mitt) innehar tillsammans med fyra andra bolag samtliga aktier i Dina Försäkringar AB (Dina). Mitt ansökte om förhandsbesked för att få veta om aktierna är näringsbetingade. Av ansökningen framgår följande.

5. Under åren 1996–2020 redovisades aktierna i Dina som placerings-tillgångar; aktier och andelar. En intern utredning inom företagsgruppen har emellertid utvisat att aktierna rätteligen borde ha klassificerats som andelar i intresseföretag. Från och med räkenskapsåret 2021 har innehavet därför redovisats på detta sätt. Aktierna har tidigare behandlats som lagertillgångar vid inkomstbeskattningen. Om ansökningen om förhandsbesked resulterar i att aktierna även fortsättningsvis ska behandlas som lagertillgångar överväger man att göra ett uppskovsgrundande andelsbyte för att komma ifrån klassificeringen av aktierna som lagertillgångar.

6. Skatterättsnämnden ansåg att andelarna i Dina inte är näringsbetingade.

Yrkanden m.m.

7. *Dina Försäkringar Mitt ömsesidigt* yrkar att förhandsbeskedet ändras på så vis att andelarna i Dina ska betraktas som näringsbetingade.

8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

9. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

10. För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015 ref. 78). Institutet är inte avsett att erbjuda en, vid sidan av det ordinarie skatteförfarandet, alternativ ordning för prövning av redan genomförda transaktioner (se t.ex. HFD 2018 ref. 3).

11. Allt sedan förhandsbeskedsinstitutet för skattefrågor infördes har utgångspunkten varit att ett förhandsbesked endast ska innefatta en skatterättslig förhandsbedömning av en i framtiden uppkommen situation. Det har inte ansetts förenligt med syftena bakom möjligheten att erhålla förhandsbesked att genom ett sådant få en bedömning av hur en redan pågående verksamhet ska beskattas (se t.ex. HFD 2022 not. 40 och där angivna rättsfall).

12. Om aktierna i Dina alltjämt ska klassificeras som lagertillgångar har Mitt uppgett att man överväger att medverka i ett uppskovsgrundande andelsbyte för att på så sätt komma ifrån den klassificeringen. Vad Mitt närmare bestämt vill få klarhet i är alltså vilken karaktär som aktierna i Dina har (lagertillgångar eller kapitaltillgångar) för att kunna vidta lämpliga åtgärder för att uppnå en klassificering av aktierna som kapitaltillgångar. Detta innebär inte att Mitt står i en sådan valsituation mellan olika handlingsalternativ som krävs för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden att det är av vikt för Mitt att få svar.

13. Förhandsbesked får också lämnas om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att frågan besvaras. En förutsättning för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande (se t.ex. HFD 2015 ref. 78). Högsta förvaltningsdomstolen anser att den fråga som ansökningen gäller inte är av det slaget.

14. Skatterättsnämnden borde således inte ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Jönsson, Haggren* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.

Skatterättsnämnden (2023-03-02, *Eng, ordförande, Bengtsson [skiljaktig], Cejje [skiljaktig], Dahlberg, Hellenius [skiljaktig], Pettersson och Sundin*):

Förhandsbesked

Andelarna i Dina Försäkringar AB är inte näringsbetingade.

Skatterättsnämndens bedömning

Mitts aktieinnehav i Dina är inte avsett för omsättning och utgör därmed inte lagertillgång enligt definitionen i 17 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Av 17–18 §§ framgår att ett försäkringsföretags placeringstillgångar enligt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag ändå ska behandlas som lagertillgångar om de inte är andelar i dotter- eller intresseföretag.

Innehavet i Dina har enligt sökanden tidigare felaktigt redovisats som omsättningstillgång. Innehavet borde i stället ha redovisats som andelar i

ett intresseföretag eftersom Mitt under hela innehavstiden haft ett betydande inflytande över Dina driftsmässiga och finansiella styrning. Frågan är om den ändrade klassificeringen av andelarna i redovisningen påverkar den inkomstskatterättsliga bedömningen eller om andelarna behåller sin skatterättsliga karaktär av lagertillgångar.

Ett skattemässigt karaktärsbyte skulle bland annat innebära att kapitalvinster på andelarna i Dina blir skattefria och att avdrag inte medges för kapitalförluster. Det finns inga bestämmelser som anger förutsättningarna för ett sådant karaktärsbyte eller som anger hur tidigare gjorda nedskrivningar på andelarna eller värdeuppgång fram till tidpunkten för karaktärsbytet ska behandlas. Avsaknaden av sådana bestämmelser har i praxis ansett utgöra skäl för att det inte är möjligt att omvandla lagertillgångar till kapitaltillgångar i samma ägares hand (jfr RÅ 2003 ref. 17, RÅ 2009 ref. 36 och HFD 2015 not. 67). Enligt Skatterättsnämndens uppfattning bör motsvarande bedömning göras i detta fall.

I rättsfallen hade andelarna omklassificerats i redovisningen på grund av att ägarens syfte med innehavet hade ändrats. I det nu aktuella ärendet har, enligt sökandens uppgift, klassificeringen i redovisningen varit felaktig ända sedan 1996. Avgörande för utgången i rättsfallen har dock varit avsaknaden av bestämmelser som anger hur karaktärsbytet ska hanteras skattemässigt. Att syftet med innehavet i detta fall inte har ändrats under innehavstiden eller att klassificeringen i redovisningen har varit felaktig förändrar således inte bedömningen.

Bengtsson, Cejie och Hellenius var skiljaktiga och anförde:

Vi anser att frågan skulle ha besvarats med att andelarna i Dina AB är näringsbetingade.

[text här utelämnad]

Det är en väsentlig skillnad mellan att låta en tidigare korrekt klassificering utifrån de förutsättningar som gällde då ligga kvar och så att säga "smitta" tillgångarna vid en senare prövning och att låta en tidigare klart felaktig bedömning få samma rättsverkningar. I det förstnämnda fallet är det frågan om tillämpning av en materiellt grundad kontinuitetsprincip, mot vilken det inte finns anledning att ha några invändningar. I det andra fallet är det frågan om något helt annat, nämligen att motivera ett materiellt felaktigt beslut med fel som gjorts under tidigare beskattningsår. Vi kan inte se något stöd för en sådan princip vare sig i materiella skatteregler eller i processregler. Tvärtom torde det vara vanligt att de processuella begränsningar som finns när det gäller att ändra beskattningen för tidigare år sammantaget leder till ett materiellt felaktigt resultat. En person som under innehavstiden beskattats som om han eller hon varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag kan exempelvis vid avyttring behandlas som om han eller hon aldrig har varit det. Bedömningar under tidigare perioder hindrar inte det och har heller ingen avgörande betydelse för om det går att rätta till tidigare misstag. Den allmänna principen är i stället att varje beskattningsår prövas för sig och utifrån de bedömningar som då görs.

En utvidgning av principen till misstagsfall väcker också flera tillämpningsfrågor: Är det den skattemässiga hanteringen eller den redovisningsmässiga som är avgörande? Spelar det någon roll om den felaktiga hanteringen fått någon skattemässig betydelse under tidigare år? Är det i

så fall avgörande om det varit till fördel eller nackdel för den skattskyldige? Och är det — som Skatteverket hävdar — fritt att ändra om möjligheten att ompröva för tidigare år finns kvar? Gäller det i så fall bara rättelse med ordinära rättsmedel?

Vår bedömning är sammanfattningsvis att de principiella och praktiskt grundade skälen mot att utvidga praxis till att gälla misstagsfall väger över. Den ställda frågan borde ha besvarats med utgångspunkt i detta.