

Not 55

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 21 december 2023 följande dom (mål nr 3865-23).

Bakgrund

1. Ett kommanditbolag, som är ett slags handelsbolag, är en juridisk person. En kommanditdelägare i ett sådant bolag svarar inte för bolagets förbindelser med mer än vad denne satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Minst en delägare måste dock vara komplementär. En komplementär svarar solidariskt med bolaget för dess förpliktelser.

2. Ett handels- eller kommanditbolag är inte skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. I stället är det delägarna i bolaget som beskattas för bolagets resultat. Varje delägare beskattas för ett belopp som motsvarar vederbörandes andel av resultatet, oavsett om beloppet tas ut eller inte. Resultatfördelningen grundas som huvudregel på bolagsavtalet eller vad som annars har avtalats mellan delägarna. Fördelningen kan dock frångås vid beskattningen i vissa situationer, bl.a. om den framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal.

3. För en delägare i ett handels- eller kommanditbolag hänförs bolagets inkomster och kapitalvinster till inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter som utgör kapitaltillgångar räknas dock för en delägare som är en fysisk person inte till näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital.

4. Med uttag av en tillgång ur en näringsverksamhet avses bl.a. att ett handels- eller kommanditbolag överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet till en delägare eller någon annan utan att detta är affärsmässigt motiverat. Ett uttag ska behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Dessa bestämmelser om uttagsbeskattning gäller bara vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet. Motsvarande allmänna regler om beskattning vid uttag saknas för inkomstslaget kapital.

5. H.J. äger indirekt aktierna i Alingsås Linet 3 AB och är kommanditdelägare i kommanditbolaget Giotto KB. Komplementär i Giotto KB är Alingsås Linet 3 AB. Kommanditbolagets verksamhet består i att äga och förvalta en fastighet. H.J. har stått för hela det insatta kapitalet i Giotto KB. Vid 2022 års ingång uppgick hans justerade anskaffningsutgift för andelen till över 52 miljoner kr. Genom den valda ägarstrukturen har H.J. begränsat sitt personliga ansvar till det insatta kapitalet.

6. Kommanditbolaget har för avsikt att överlåta fastigheten till H.J. till underpris. Som förutsättning har lämnats att fastigheten utgör kapitaltillgång. Det innebär att en kapitalvinst på grund av försäljningen är skattepliktig i inkomstslaget kapital hos H.J. Vidare gäller som förutsättning att kommanditbolagets resultat för det beskattningsår då fastigheten avyttras, enligt ett avtal mellan delägarna, i sin helhet ska tillfalla H.J.

7. Alingsås Linet 3 AB och H.J. ansökte om förhandsbesked för att få veta om överlåtelsen av fastigheten till underpris skulle medföra uttagsbeskattning för någon av dem (fråga 1) och om H.J:s justerade anskaffningsutgift för andelen i kommanditbolaget skulle påverkas av överlåtelsen (fråga 2).

8. Skatterättsnämnden beslutade att överlåtelsen till underpris inte skulle medföra uttagsbeskattning för någon av sökandena och att den inte heller skulle påverka H.J:s justerade anskaffningsutgift för andelen i kommanditbolaget.

Yrkanden m.m.

9. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet såvitt avser fråga 1 och förklara att Alingsås Linet 3 AB ska uttagsbeskattas. Skatteverket anför följande. En resultatfördelning där man bortser från skillnaden i risk mellan kommanditdelägare och komplementär i ett kommanditbolag bör inte vara affärsmässig. En sådan fördelning beror högst sannolikt på intressegemenskapen mellan delägarna.

10. *Alingsås Linet 3 AB* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om det förhållandet att inte någon del av bolagets resultat fördelas på en delägare i ett kommanditbolag för dennes ställning som komplementär, utgör skäl för att vid beskattningen frångå resultatfördelningen enligt avtalet mellan delägarna.

Rättslig reglering m.m.

12. Ett kommanditbolag är, enligt 1 kap. 2 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, ett handelsbolag i vilket en eller flera bolagsmän har förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mera än han har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. En sådan bolagsman kallas kommanditdelägare. Annan bolagsman i kommanditbolaget kallas komplementär.

13. I 5 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) anges att svenska handelsbolag inte själva är skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Av 3 § första stycket framgår att varje delägare beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej.

14. Av 13 kap. 4 § första stycket följer att inkomster och utgifter hos svenska handelsbolag räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. För delägare som är fysiska personer räknas, enligt andra stycket, handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital.

15. Bestämmelser om uttagsbeskattning i inkomstslaget näringsverksamhet finns i 22 kap. Enligt 2 § avses med uttag att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet. Med uttag avses, enligt 3 §, också att en skattskyldig överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan. I 7 § första stycket anges att uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning).

16. Vid beskattningen godtas normalt den civilrättsliga fördelningen av resultatet i ett handels- eller kommanditbolag. Det är det för bolaget beräknade skattemässiga resultatet som ska fördelas mellan delägarna och inte de enskilda intäkterna eller kostnaderna. En fördelning av resultatet kan frångås om fördelningen innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal (RÅ 2002 ref. 115).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

17. Delägarna i Giotto KB har avtalat att bolagets resultat för det beskattningsår då fastigheten ska överlåtas till underpris i sin helhet ska tillfalla H.J. För delägare som är fysiska personer räknas ett kommanditbolags kapitalvinster på näringsfastigheter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital. Överlåtelsen av fastigheten till underpris kommer således endast att medföra uttagsbeskattning enligt 22 kap. 3 § inkomstskattelagen om och i så fall i den mån som Alingsås Linet 3 AB, med avvikelse från avtalet, ska beskattas för kommanditbolagets resultat.

18. Av lämnade förutsättningar framgår att H.J. ensam har stått för kapitalinsatsen i Giotto KB. Alingsås Linet 3 AB har inte bidragit med något kapital till bolagets verksamhet.

19. Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen – i likhet med Skatterättsnämnden – att resultatfördelningen inte innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. Enbart det förhållandet att inte någon del av kommanditbolagets resultat ska fördelas på Alingsås Linet 3 AB för bolagets ställning som komplementär föranleder därmed inte någon annan bedömning. Överlåtelsen av fastigheten ska därför inte medföra någon uttagsbeskattning av Alingsås Linet 3 AB.

20. Förhandsbeskedet ska fastställas i den del som det har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del som det har överklagats.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Baran, Jönsson, Haggren* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Erika Karlsson.

Skatterättsnämnden (2023-05-25, *Eng, ordförande, Bengtsson, Cejje, Dahlberg, Hellenius, Pettersson och Sundin*):

Förhandsbesked

Fråga 1: Överlåtelsen till underpris medför inte uttagsbeskattning för någon av sökandena.

Fråga 2: Överlåtelsen till underpris påverkar inte i sig H.J:s justerade anskaffningsutgift för andelen i kommanditbolaget.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1

Eftersom bestämmelserna i 23 kap. inkomstskattelagen inte är tillämpliga på överlåtelser från handelsbolag aktualiseras reglerna i 22 kap. om uttagsbeskattnings. Reglerna gäller vid uttag av en tillgång eller en tjänst ur näringsverksamheten.

För H.J:s del räknas, enligt 13 kap. 4 §, kommanditbolagets kapitalvinster på näringsfastigheter till inkomstslaget kapital. Fastighetsöverlåtelsen föranleder därför ingen uttagsbeskattnings av honom.

För Alingsås Linet 3 AB (Linet AB) räknas däremot alla kapitalvinster till inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att den del av kommanditbolagets resultat som skattemässigt anses hänförlig till Linet AB ska uttagsbeskattas.

Vid bedömningen av om beslutad resultatfördelning kan godtas vid beskattningen har i praxis hänsyn tagits till faktorer som storleken på delägarnas kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsats i bolaget, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten och om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar (jfr RÅ 2002 ref. 115 I).

Det är H.J. som har finansierat hela kommanditbolagets verksamhet och som också under hela innehavstiden redovisat kommanditbolagets resultat med undantag för en mindre resultatandel på 15 000 kr. Även om Linet AB i egenskap av komplementär har ett obegränsat ansvar för kommanditbolagets förpliktelser begränsas detta ansvar i realiteten till bolagets aktiekapital, 50 000 kr, dvs. ett betydligt mindre belopp än det som H.J. har satt in i kommanditbolaget.

Mot den bakgrunden kan den aktuella resultatfördelningen enligt Skatterättsnämndens mening inte anses innebära en sådan obehörig inkomstöverföring som i praxis föranlett att den överenskomna uppdelningen frångås. Fördelningen framstår inte heller som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. Det innebär att ingen del av avyttringsårets resultat ska hänföras till Linet AB och att bolaget därmed inte heller ska uttagsbeskattas.

Fråga 2

H.J:s justerade anskaffningsutgift för andelen i kommanditbolaget påverkas inte av överlåtelsen till underpris i sig eftersom överlåtelsen inte medför någon uttagsbeskattnings av honom (RÅ 1996 ref. 71).