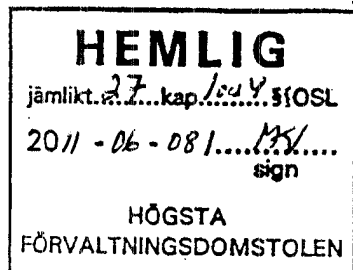


# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr 7034-10

meddelad i Stockholm den 8 juni 2011

**KLAGANDE OCH MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

**MOTPART OCH KLAGANDE**

[REDACTED]

Ombud:

[REDACTED]

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 17 november 2010 i ärende dnr 3-10/D, se bilaga

**SAKEN**

Förhandsbesked angående inkomstskatt

**HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked vad avser fråga 1 och förklarar att 33 kap. 5 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, kan tillämpas även när den enskilda näringsverksamheten förs över till någon annan under samma beskattningsår på så sätt att 33 kap. 7 a § IL blir tillämplig.

**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

Mål nr  
7034-10

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked vad avser fråga 2.

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 denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

#### YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet. Skatteverket anför i huvudsak följande. Av författningskommentaren till den aktuella regeln (prop. 2004/05:32 s. 31) framgår tydligt att en verksamhet inte har upphört i den mening som avses i 33 kap. 5 § tredje stycket IL om den förts över till någon annan. Skatteverket delar inte [REDACTED] uppfattning att regeln i 33 kap. 4 § IL är oklar. Tvärtom framgår det tydligt att någon räntefördelning inte kan ske när kapitalunderlaget ligger mellan 50 000 kr och minus 50 000 kr.

[REDACTED] yrkar att beräkning av det för räntefördelning justerade resultatet ska få ske med tillämpning av 33 kap. 5 § tredje stycket IL (fråga 1) och att sparad fördelningsbelopp ska få utnyttjas ett år då räntefördelning enligt 33 kap. 4 § IL inte ska göras (fråga 2). [REDACTED] anför till stöd för sin talan i huvudsak följande. Det verkar som om Skatterättsnämnden förutsatt att 33 kap. 5 § tredje stycket och 7 a § IL är oförenliga under samma beskattningsår. Det torde dock egentligen vara otvistigt att de inte alltid är oförenliga. Generationsskiftet kan mycket väl genomföras i två steg under samma beskattningsår. I det första steget överförs fastigheten (eller ideell andel av näringsverksamheten) och viss del av den sparade räntefördelningen. Med största sannolikhet överförs då en verksamhetsgren (eller ideell andel av näringsverksamheten), varför den

Mål nr  
7034-10

sparade räntefördelningen kan föras över med tillämpning av 7 a §. I det andra steget upphör näringsverksamheten genom att övriga tillgångar (och kvarvarande skulder) i näringsverksamheten förs över. I deklarationen för aktuellt beskattningsår tillämpas sedan 5 § tredje stycket. Högsta förvaltningsdomstolen kan utgå ifrån att han avser att genomföra generationsskiftet på det nyss beskrivna sättet. Det finns då inte någon laglig grund för att besvara den första frågan annorlunda än i enlighet med yrkandet. Bestämmelserna i 33 kap. 5 och 7 a §§ ska tolkas var för sig med beaktande av de rekvisit som gäller för respektive lagrum. Det bör också uppmärksammas att en sådan överlåtelse som behandlas i 7 a § inte innebär annat än att näringsverksamheten därmed upphör hos överlåtaren. Han kan därför inte se att de två lagrummen är oförenliga ens om generationsskiftet görs i ett steg. Utrymmet för räntefördelning minskas om bestämmelsen i 5 § tredje stycket tillämpas. Någon dubbeleffekt innebärande att visst fördelningsutrymme kan utnyttjas både av honom och av sonen uppkommer därför inte. Den enda effekten är att han kan utnyttja viss del av den sparade räntefördelningen och sonen viss del. Vad gäller den andra frågan anser han att utformningen av 4 § tillåter att sparad räntefördelning ska kunna utnyttjas även under år då kapitalunderlaget ligger mellan 50 000 kr och minus 50 000 kr och att det mycket väl kan hävdas att "räntefördelning" i 4 § enbart syftar på årets bestämning av fördelningsbelopp.

#### SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

██████████ som bedriver jordbruk som enskild näringsidkare avser att upphöra med sin näringsverksamhet. ██████████ har ett sparad positivt fördelningsbelopp enligt 33 kap. 7 § II. Han har också gjort avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond.

██████████ ska överföra näringsverksamheten till en av sina söner. Generationsskiftet avses genomföras i två steg. I det första steget överförs fastigheten (eller ideell andel av näringsverksamheten) samt en viss del av det sparade fördelningsbeloppet med stöd av 33 kap. 7 a §. Efter viss tid, dock under

samma beskattningsår, ska det andra steget genomföras varvid kvarvarande tillgångar och skulder förs över.

██████████ avser att utnyttja en viss del av det sparade positiva fördelningsbeloppet mot den inkomst som uppkommer i form av återföring av periodiseringsfond och expansionsfond.

Den första frågan som ██████████ önskar få besvarad är om 33 kap. 5 § tredje stycket IL kan tillämpas när den enskilda näringsverksamheten förs över till en son under samma beskattningsår på så sätt att 7 a § blir tillämplig. Han har ställt frågan mot bakgrund av ett uttalande i författningskommentaren till bestämmelsen i 5 § tredje stycket där det anges följande (prop. 2004/05:32 s. 31): ”Enligt det nya tredje stycket ska avdrag för avsättning, respektive återförda avdrag för avsättning, till periodiseringsfonder och expansionsfond inte öka respektive minska det för räntefördelning justerade resultatet när näringsverksamheten upphör utan att den förs över till någon annan.”

Bestämmelserna i 33 kap. IL reglerar hur räntefördelning ska ske för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. Räntefördelning innebär att en viss del av inkomsten av näringsverksamhet, ett positivt fördelningsbelopp, beskattas i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget näringsverksamhet, 2 §. De inledande bestämmelserna i kapitlet, 1–7 a §§, gäller både för enskilda näringsidkare och för delägare i handelsbolag. Av 8–18 §§ framgår hur ett kapitalunderlag för räntefördelning ska beräknas för enskilda näringsidkare samt av 19 och 20 §§ för delägare i handelsbolag. Att ett positivt fördelningsbelopp beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag multipliceras med statslåneräntan ökad med en viss procentsats framgår av 3 §.

I 33 kap. 5 § IL finns dock bestämmelser som begränsar det högsta belopp som en enskild näringsidkare eller en delägare i ett handelsbolag får flytta från inkomstslaget näringsverksamhet till kapital. Enligt första stycket får positiv räntefördelning göras med högst ett belopp som motsvarar ett för räntefördelning justerat resultat. Härmed avses enligt andra stycket resultatet av näringsverksamheten före räntefördelning ökat med vissa poster, bl.a. avdrag för avsättning till periodiseringsfond och avdrag för avsättning till expansionsfond samt minskat med bl.a. återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återfört avdrag för avsättning till expansionsfond. Om verksamheten upphör, ska enligt tredje stycket det för räntefördelning justerade resultatet varken ökas eller minskas med nyss nämnda poster.

I förarbetena har visserligen uttalats att 33 kap. 5 § tredje stycket IL för sin tillämpning förutsätter att verksamheten upphör utan att föras över till någon annan. Denna begränsning har emellertid inte kommit till uttryck i lagtexten. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan det beträffande enskilda näringsidkare inte av bestämmelsen utläsas något annat än att det är näringsidkaren som ska upphöra att bedriva verksamhet. Eftersom paragrafen gäller för såväl enskilda näringsidkare som delägare i handelsbolag går det inte att jämföra utformningen av den med paragrafer som enbart gäller för enskilda näringsidkare, t.ex. i fråga om periodiseringsfonder och expansionsfonder (30 kap. 9 § respektive 34 kap. 16 § IL). Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således ändras i denna del.

Mål nr  
7034-10

Den andra frågan som [REDACTED] önskar få besvarad är om sparat fördelningsbelopp kan få utnyttjas ett år då räntefördelning enligt 33 kap. 4 § IL inte ska göras. Beträffande denna fråga gör Högsta förvaltningsdomstolen samma bedömning som Skatterättsnämnden. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas i denna del.


  
Mats Melin

  
Nils Dexe

  
Helena Jäderblom

  
Karin Almgren

  
Anita Saldén Enérus

  
Petra Ebbing  
Föredragande justitiesekreterare

Avd. I  
Föredraget 2011-05-04