

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1578-14

meddelad i Stockholm den 28 maj 2015

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Klövern Adam AB, 556594-9699

Ombud: AA och BB
Skeppsbron Skatt AB
Skeppsbron 20
111 30 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 22 januari 2014 i mål nr 2143-13, se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Inkomsttaxering 2008

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom och förklarar att Klövern Kalmar KB:s överlåtelse av fastigheterna innefattar uttag enligt 22 kap. 3 § andra meningen inkomstskattelagen (1999:1229).

Högsta förvaltningsdomstolen visar målet i övrigt åter till förvaltningsrätten.

Dok.Id 159035

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Klövern AB är moderbolag i en fastighetskoncern. Dotterbolaget Klövern Adam AB äger 99,9 procent av Klövern Agnes KB som i sin tur – fram till en externförsäljning i december 2007 – ägt 99 procent av Klövern Kalmar KB.

Klövern Kalmar KB gjorde i februari 2007 en koncernintern överlåtelse av fem fastigheter till Ramlak AB för ett pris motsvarande fastigheternas skattemässiga värde. Ramlak AB såldes därefter externt för marknadspris. I december 2007 avyttrade Klövern Agnes KB sitt innehav i Klövern Kalmar KB. Enligt avtal skulle resultatet i Klövern Kalmar KB fram till tidpunkten för tillträdet redovisas av säljaren Klövern Agnes KB.

Skatteverket beslutade genom eftertaxering att höja Klövern Adam AB:s inkomst av näringsverksamhet för taxeringsåret 2008 med 76 844 366 kr avseende bolagets del av inkomsten hos Klövern Agnes KB. Beslutet grundades på att Klövern Kalmar KB:s överlåtelse av fastigheter till Ramlak AB skulle uttagsbeskattas med stöd av 22 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Enligt Skatteverket omfattade bestämmelsen även indirekt ägande i ett handelsbolag, genom ett annat handelsbolag.

Klövern Adam AB överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Linköping som biföll överklagandet och undanröjde beslutet. Skatteverket överklagade domen till Kammarrätten i Jönköping som avslag överklagandet. Både förvaltningsrätten och kammarrätten ansåg, i motsats till Skatteverket, att ett indirekt ägande i ett handelsbolag inte omfattades av bestämmelsen i 22 kap. 3 § IL.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra kammarrättens dom och fastställa verkets omprövningsbeslut. Skatteverket anför bl.a. följande.

Enligt 5 kap. 1 § IL gäller att handelsbolag inte själva är skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Av 14 kap. 10 § framgår att verksamheten i ett handelsbolag ska räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Detta får anses gälla även verksamhet i ett handelsbolag till den del det ägs av ett annat handelsbolag. Det är således naturligt att uttag från ett handelsbolag kan föranleda uttagsbeskattning hos den delägare som är skattskyldig för handelsbolagets inkomster (verksamhet) även när skattskyldigheten beror på att handelsbolaget ägs av ett annat handelsbolag.

Eftersom bestämmelserna om uttag anknyter till att en skattskyldig överlåter en tillgång har i förtydligande syfte angivits att uttag även omfattar överlåtelser från ett handelsbolag som den skattskyldige är delägare i. Formuleringen i 22 kap. 3 § IL ”den skattskyldige är delägare i” bör tolkas i sitt sammanhang och utifrån lagreglernas uppbyggnad anknyta till själva skattskyldigheten på samma sätt som i 5 kap. 1 §, dvs. som delägare avses även ägande av handelsbolag genom annat handelsbolag.

Klövern Adam AB bestrider bifall till överklagandet. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen anser att det är fråga om ett uttag enligt 22 kap. 3 § IL yrkar bolaget att målet återförvisas till förvaltningsrätten för prövning av om uttagsbeskattning kan underlåtas enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. Bolaget anför bl.a. följande.

Lagtexten är klar. Bestämmelsen i 22 kap. 3 § IL andra meningen adresserar handelsbolag som den skattskyldige är delägare i. Det finns inte någon lagreglerad anvisning om att även indirekt ägande omfattas av bestämmelsen. I andra

sammanhang har lagstiftaren varit noga med att ange om även den som endast har ett indirekt ägarinflytande ska behandlas som delägare respektive om även indirekt ägda företag ska omfattas. Bolaget har inte varit delägare i det kommanditbolag som genomfört de nu aktuella överlåtelsena till underpris. Uttagsbeskattning är därmed utesluten.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målet gäller

Frågan i målet är i första hand om ordet delägare i uttagsregeln i 22 kap. 3 § andra meningen IL tar sikte också på en skattskyldig som bara indirekt, genom ett handelsbolag, äger del i det handelsbolag som överlåter tillgången till underpris. Om så anses vara fallet uppkommer frågan om reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. leder till att uttagsbeskattning inte ska ske.

Rättslig reglering m.m.

Svenska handelsbolag är enligt 5 kap. 1 § IL inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Enligt 3 § ska varje delägare i ett svenskt handelsbolag beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst.

Enligt 14 kap. 10 § första stycket IL ska all näringsverksamhet som bedrivs av bl.a. ett aktiebolag räknas som en enda näringsverksamhet. Om aktiebolaget är delägare i ett svenskt handelsbolag ska även handelsbolagets verksamhet räknas in i aktiebolagets näringsverksamhet.

Vad som avses med uttag framgår av 22 kap. 2–6 §§ IL. Som uttag enligt 3 § anses att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat

(första meningen). Motsvarande gäller om ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan (andra meningen).

Uttag av en tillgång ska enligt 22 kap. 7 § IL behandlas som om tillgången avyttrats mot ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Enligt 11 § ska uttagsbeskattning inte ske om reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. är tillämpliga.

Vid sidan av de i målet aktuella bestämmelserna i 22 och 23 kap. IL finns ett stort antal bestämmelser i inkomstskattelagen som behandlar vad som allmänt gäller för ett svenskt handelsbolag eller vad som gäller när ett handelsbolag förvärvar inkomster eller har utgifter.

Merparten av bestämmelserna är av det senare slaget och rör transaktioner som har omedelbar betydelse vid beräkningen av det skattemässiga resultatet för delägarna.

De flesta av dessa transaktionsrelaterade bestämmelser tar enligt ordalydelsen sikte på delägare i handelsbolag utan att ge besked om vad som gäller vid ägande genom annat handelsbolag. Det fanns vid den aktuella taxeringen en rad bestämmelser som var formulerade på detta sätt, t.ex. 3 kap. 23 § (överlåtelse av periodisk inkomst), 10 kap. 4 § (inkomstslag för lön från svenskt handelsbolag), 11 kap. 45 §, 13 kap. 4 § och 15 kap. 3 § (beskattning av förbjudna lån), 40 kap. 21 § (avdrag för underskott vid ackord eller skuldsanering) samt 45 kap. 30 och 31 §§ (avyttring av fastigheter till underpris eller med kapitalförlust).

Vid den aktuella taxeringen fanns också ett antal bestämmelser som enligt sin lydelse gällde fall då den skattskyldige direkt eller indirekt, genom ett eller flera handelsbolag, var delägare i ett annat handelsbolag. Exempel på sådana

bestämmelser är 25 a kap. 20 § (begränsning av avdrag för kapitalförlust på andel i handelsbolag), 25 a kap. 23 och 24 §§ (avyttring av delägarrätt med förlust resp. värdering av tillgångar i handelsbolag), 40 kap. 11 § (beloppsspärr för underskottsavdrag) samt 49 kap. 7 § (uppskovsgrundande andelsbyten).

I samband med att andelar i handelsbolag och andelar ägda av handelsbolag genom lagstiftning 2009 infogades i systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar (prop. 2009/10:36) reglerades på flera ställen i inkomstskattelagen uttryckligen indirekt ägande av handelsbolag genom ett eller flera handelsbolag (se t.ex. 23 kap. 4 § och 24 kap. 17 b §). Samma år gjordes ett motsvarande tillägg för indirekt ägande i handelsbolag i 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § när reglerna för beskattningen av förbjudna lån ändrades. Enligt den motivering som lämnades i prop. 2009/10:12 syftade tillägget i lagtexten av orden ”direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag ...” till att förutsättningarna för beskattning skulle preciseras (a. prop. s. 16) eller tydliggöras (s. 27).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skatteplikt för uttag enligt 22 kap. 3 § andra meningen IL förutsätter att Klöver Adam AB kan anses som delägare i det överlåtande företaget Klöver Kalmar KB.

Inkomstskattelagen innehåller inte någon generell definition av vad som avses med delägare. De definitioner som finns gäller för delägare i vissa utländska juridiska personer (39 a kap. 2 §) och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag (56 kap. 6 §).

Vid behandlingen av förslaget till ny inkomstskattelag gjorde Lagrådet vissa uttalanden i anslutning till den föreslagna uppräknings i 2 kap. 1 § med definitioner och förklaringar i lagen (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 372, jfr del 2

s. 17 ff.). Enligt Lagrådet kunde man inte dra några slutsatser av att ett begrepp som definierats på något ställe i lagen inte fanns med i uppräkningsen. Lagrådet konstaterade samtidigt att utgångspunkten måste vara att en definition som ges i en paragraf gäller genomgående i lagen, om inte annat särskilt anges.

Centrala bestämmelser om beskattning av inkomster i handelsbolag finns i 5 kap. 1 § IL samt i 14 kap. 13 § (för fysiska personer) och 10 § (för juridiska personer).

Handelsbolag är enligt 5 kap. 1 § IL inte skattskyldiga för sina inkomster. Ett handelsbolag som är delägare i ett annat handelsbolag är därmed varken skattskyldigt för sina egna eller det underliggande handelsbolagets inkomster. I stället ska skattepliktiga inkomster från båda bolagen tas upp av de skattskyldiga delägarna.

I 14 kap. 13 § IL anges hur en näringsverksamhet ska avgränsas för fysiska personer som är delägare i flera handelsbolag. Enligt första stycket räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. I andra stycket anges att om ett handelsbolag är delägare i ett annat svenskt handelsbolag räknas verksamheten i det handelsbolaget in i det ägande bolagets näringsverksamhet. Denna reglering får anses väl förenlig med synsättet att den skattskyldige är delägare också i det underliggande handelsbolaget.

För aktiebolag är förhållandena vid resultatberäkningen annorlunda eftersom all näringsverksamhet som bedrivs av ett aktiebolag räknas som en enda näringsverksamhet enligt 14 kap. 10 § IL. Är aktiebolaget delägare i ett svenskt handelsbolag ska även handelsbolagets verksamhet räknas in i aktiebolagets näringsverksamhet. Att en motsvarande reglering som i 13 § inte införts kan förklaras av att aktiebolaget vid tillämpning av 10 § anses som delägare inte bara i det direktägda handelsbolaget utan också, som det måste uppfattas, i det under-

liggande handelsbolaget. Verksamheten i det underliggande handelsbolaget räknas då automatiskt in i aktiebolagets näringsverksamhet.

Även om det inte är fråga om en regelrätt definition av begreppet delägare får det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anses följa av bestämmelserna i 5 kap. 1 § samt 14 kap. 10 och 13 §§ IL att begreppet delägare innefattar också den som äger del i ett handelsbolag genom ett annat handelsbolag.

Av redovisningen av den rättsliga regleringen framgår att bestämningen av den krets av handelsbolag som omfattas av en viss reglering har utformats på olika sätt i inkomstskattelagen. Någon tydlig systematik som motiverar skillnaderna framträder inte. Frågan är därmed om uttagsbestämmelsens formulering, tillkomst och rättsliga sammanhang motiverar att uttrycket delägare ges en mer inskränkt betydelse än vad som följer av bestämmelserna i 5 och 14 kap.

Definitionen av uttag i 22 kap. 3 § IL ersatte en motsvarande bestämmelse som infördes genom lagstiftning 1998 (prop. 1998/99:15) och då placerades i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). I tidigare bestämmelser om uttagsbeskattning hade handelsbolagen inte uttryckligen omnämnts. Eftersom definitionen av uttag kom att utgå från den skattskyldiges överlåtelser av tillgångar krävdes en komplettering för att säkerställa att även uttag från handelsbolag skulle kunna beskattas. Tillägget innebar att med uttag avsågs även att ett handelsbolag som den skattskyldige var delägare i överlät en tillgång utan ersättning eller till underpris till den skattskyldige eller någon annan. Enligt förarbetena utgjorde detta tillägg ett förtydligande (a. prop. s. 292). Någon saklig förändring av definitionen skedde inte när bestämmelsen överfördes till inkomstskattelagen.

Genom 1998 års lagstiftning infördes också regler om att uttagsbeskattning inte skulle ske om vissa förutsättningar var uppfyllda. Även dessa regler

överfördes med oförändrat sakligt innehåll till inkomstskattelagen (22 kap. 11 § och 23 kap. 9 §).

Vid 2008 års taxering – då handelsbolag fortfarande kunde vara part i en underprisöverlåtelse – angavs i 23 kap. 5 § IL att med svenskt handelsbolag avsågs i det kapitlet svenskt handelsbolag som bara hade fysiska personer eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare.

Även denna bestämmelse infördes genom 1998 års lagstiftning. I förarbetena uttalades att det följde av definitionen att ett handelsbolag med handelsbolag som delägare inte kunde delta i underprisöverlåtelser (prop. 1998/99:15 s. 271). Uttalandet tyder på att avsikten varit att en överlåtelse av tillgångar från ett indirekt ägt handelsbolag skulle uttagsbeskattas hos den skattskyldige. I annat fall hade det inte funnits anledning att över huvud taget beröra frågan om sådana handelsbolag skulle kunna överlåta tillgångar i form av en underprisöverlåtelse.

Såväl bakgrunden till bestämmelsen i 22 kap. 3 § andra meningen IL som det nyssnämnda förarbetsuttalandet ger stöd för att anse att begreppet delägare i den bestämmelsen också avser en skattskyldig som bara indirekt, genom ett handelsbolag, äger del i det handelsbolag som överlåter en tillgång till underpris.

Det bör också sägas att den omständigheten att lagstiftaren ibland – som framgick av redogörelsen för användningen av begreppet delägare i olika paragrafer i inkomstskattelagen – valt att formulera lagtexten så att den uttryckligen omfattar även ägande av handelsbolag genom handelsbolag inte utgör grund för en motsatstolkning när lagtexten formulerats på annat sätt.

Begreppet delägare i 22 kap. 3 § andra meningen IL har således inte en särskild eller mer inskränkt betydelse än som följer av bestämmelserna i 5 och 14 kap.

Mål nr
1578-14

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att Klöver
Adam AB vid tillämpningen av 22 kap. 3 § andra meningen IL är delägare i
Klöver Kalmar KB. Det har inte gjorts gällande och har inte heller fram-
kommit att kommanditbolagets överlåtelse av fastigheter till underpris varit
affärsmässigt motiverat. Därmed föreligger ett uttag.

Förvaltningsrätten och kammarrätten har, med den utgång målet fått där, inte haft
anledning att pröva om övriga förutsättningar för eftertaxering är uppfyllda – och i
så fall till vilket belopp – eller om överlåtelsen av fastigheterna är en underpris-
överlåtelse enligt 23 kap. IL. I återstående delar ska målet därför återförvisas till
förvaltningsrätten.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Gustaf Sandström, Eskil Nord,
Christer Silfverberg och Mahmut Baran.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Stina Pettersson.