

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
694-12

meddelad i Stockholm den 5 november 2012

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

HSB Nordvästra Skåne ekonomisk förening

Ombud: AA
SET Konsulter KB
Järnvägsgatan 7
252 24 Helsingborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 26 januari 2012 i ärende dnr 5-11/D

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar som omfattas av överklagandet.

YRKANDEN

Skatteverket överklagar förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 och, som det får förstås, fråga 3 i den del frågan avser förfarandet i fråga 2. Verket yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen uttalar att villkoren i 23 kap. 17 § inkomst-

Dok.Id 126642

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

skattelagen (1999:1229), IL, inte är uppfyllda och att överlåtelsen därmed inte utgör en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 3 §. I andra hand yrkas att domstolen uttalar att lagen (1995:575) mot skatteflykt ska tillämpas på förfarandet.

HSB Nordvästra Skåne ekonomisk förening (föreningen) bestrider bifall till överklagandet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Bakgrund och frågorna i målet

Föreningen äger samtliga aktier i HSB Nordvästra Skåne AB (Skåne AB). Aktierna är lagertillgångar och utdelning på dem är därmed skattepliktig för föreningen. Föreningen äger vidare, direkt och indirekt, samtliga aktier i HNVS Fastighets AB (Fastighets AB). Dessa aktier är kapitaltillgångar och utdelning på dem är skattefri. Denna skillnad i behandlingen av utdelningar från bolagen innebär enligt 35 kap. 4 § IL att Skåne AB inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till Fastighets AB.

Skåne AB:s tillgångar består av dels samtliga aktier i fyra dotterbolag, dels fordringar framför allt hos andra koncernföretag. Skåne AB ska till underpris överlåta antingen aktierna i dotterbolagen eller samtliga sina tillgångar och skulder till Fastighets AB. I det sistnämnda fallet ska priset bestämmas så att värdeöverföringen kommer att motsvara de fria vinstmedlen i Skåne AB. Dessa uppgår till drygt 95 miljoner kronor.

I ansökningen om förhandsbesked frågar föreningen om det finns något hinder mot att tillämpa bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL vid Skåne AB:s överlåtelse av dotterbolagsaktierna (fråga 1) respektive samtliga tillgångar och skulder (fråga 2). En tillämpning av dessa bestämmelser innebär att föreningen inte kommer att utdelningsbeskattas på grund av överlåtelsena. Om någon av frågorna besvaras nekande önskar föreningen vidare svar på frågan om skatteflyktslagen är tillämplig (fråga 3).

Överklagandet avser endast alternativet att samtliga tillgångar och skulder överläts.

Beskattning enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL

Aktierna i dotterbolagen är enligt lämnade förutsättningar näringsbetingade andelar för Skåne AB. Som Skatterättsnämnden har funnit följer därmed av 23 kap. 2 § andra stycket IL att bestämmelserna i 11 och 12 §§ är tillämpliga med avseende på överlåtelsen av aktierna.

För att bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL ska vara tillämpliga även med avseende på övriga tillgångar som ingår i överlåtelsen krävs att villkoren i 14–29 §§ är uppfyllda. Som nämnts kan Skåne AB inte med avdragsrätt lämna koncernbidrag till Fastighets AB. Enligt 17 § fordras då att överlåtelsen avser överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Det frågan gäller är om en överlåtelse av Skåne AB:s samtliga tillgångar och skulder innebär att bolagets hela näringsverksamhet har överlåtit.

Uttrycket näringsverksamhet har samma innebörd i hela inkomstskattelagen (RÅ 2009 ref. 91). Vad som avses med näringsverksamhet preciseras i 13 kap. IL. Enligt 1 och 2 §§ i det kapitlet har juridiska personer bara ett inkomstslag, nämligen näringsverksamhet. Oavsett vad som kan ha varit avsikten när motsvarigheten till bestämmelsen i 23 kap. 17 § ursprungligen infördes (jfr prop. 1998/99:15 s. 138) kan bestämmelsen därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte tolkas på annat sätt än att en överlåtelse av ett aktiebolags samtliga tillgångar och skulder uppfyller villkoret att avse bolagets hela näringsverksamhet. Den omständigheten att bolaget även efter överlåtelsen kommer att bedriva näringsverksamhet i form av förvaltning av den ersättning som erhålls (jfr RÅ 2006 ref. 58) föranleder ingen annan bedömning.

Under förutsättning att övriga villkor i 23 kap. 14–29 §§ IL är uppfyllda är bestämmelserna i 11 och 12 §§ således tillämpliga även med avseende på övriga tillgångar som ingår i överlåtelsen.

Förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 ska därmed fastställas.

Skatteflyktslagen

Skatteflyktslagen har från och med den 1 januari 2012 en något ändrad lydelse till följd av införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244). Dessa ändringar saknar betydelse för bedömningen i målet. Förhandsbeskedet avser såväl beskattningsår då den äldre lydelsen är tillämplig som beskattningsår då den nya lydelsen är tillämplig. I det följande återges den nya lydelsen.

Enligt 2 § skatteflyktslagen gäller att hänsyn inte ska tas till en rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgått genom förfarandet.

Ansökningen om förhandsbesked avser enbart överlåtelsen till underpris mellan bolagen. Frågan om skatteflyktslagens tillämplighet får dock anses ha ställts med den förutsättningen att de värden som överförs därefter kommer att delas ut från Fastighets AB till föreningen. Den skatteförmån som uppnås med förfarandet består i att dessa utdelningar, till skillnad från utdelningar från Skåne AB, är skattefria. Denna skatteförmån får antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och föreningen har medverkat i att genomföra detta. Att överlåtelsen

Mål nr
694-12

kan ske utan att utlösa utdelningsbeskattning av föreningen är dock en direkt följd av utformningen av bestämmelserna i 23 kap. IL. En taxering på grundval av förfarandet kan därför inte anses strida mot lagstiftningens syfte på ett sådant sätt som krävs för att skatteflyktslagen ska vara tillämplig.

Förhandsbeskedet ska därmed fastställas även såvitt avser fråga 3 i den del frågan har överklagats.

Henrik Jermsten

Nils Dexe

Eskil Nord

Kristina Ståhl

Anita Saldén Enérus

Ingrid Björnsson

Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2012-10-17