

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
7748-11

meddelad i Stockholm den 15 juni 2012

**KLAGANDE**  
Skatteverket  
171 94 Solna

**MOTPART**  
[REDACTED]

Ombud: [REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 29 november 2011 i ärende dnr 17-11/D, se bilaga

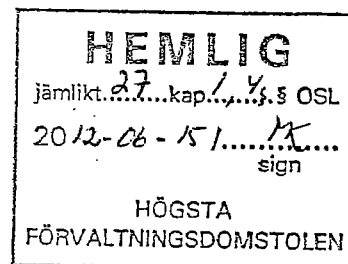
## SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att fråga 1 ska besvaras med att det lönebaserade utrymmet för aktierna i komplementären inte ska beräknas med utgångspunkt i insatserna i kommanditbolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar ansökningen såvitt avser fråga 2.



## DOM

Mål nr  
7748-11

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 ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och besvarar frågorna med att löneunderlaget inte ska beräknas utifrån sökandens andel i kapitalet utan utifrån antalet bolagsmän. Skatteverket hänvisar till vad som anförts i den skiljaktiga meningen och tillägger bl.a. följande. Inget hindrar att en bolagsman som har satsat ett visst belopp tar ut motsvarande belopp kort efter bildandet av bolaget. Då torde han fortfarande ha ett andelskapital på samma belopp. Det får orimliga konsekvenser att utgå från andelskapitalet. Utgångspunkten i ett handelsbolag är att varje delägare har en andel. Det finns ingen annan förutsägbar fördelningsgrund. Den jämförelse som har gjorts med vad som gäller för ett dotterföretag som är ekonomisk förening är irrelevant. Det finns stora skillnader i regelverken för ekonomiska föreningar och handelsbolag.

██████████ anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför bl.a. följande. Den aktuella lagtexten i 57 kap. 17 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har uppenbarligen utformats med utgångspunkten att dotterföretaget är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Av förarbetena framgår klart att storleken på löneunderlag i delägda dotterföretag ska tillgodoräknas efter ägandet i betydelsen andel i kapitalet. Av lagtexten går inte att utläsa att synsättet ska vara ett annat i det fall dotterföretaget är ett handelsbolag.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

I ██████████ finns som komplementär ██████████  
██████████ och som kommanditdelägare 34 aktiebolag, vart och ett

## DOM

Mål nr  
7748-11

ägt av en i kommanditbolaget anställd och verksam advokat. [REDACTED] ägs, antingen via egna aktiebolag eller direkt, av advokater som är anställda i kommanditbolaget. [REDACTED] som äger aktier i [REDACTED] via sitt aktiebolag, avser att i fortsättningen äga aktier i [REDACTED] direkt.

[REDACTED] har genom avtal det bestämmande inflytandet i kommanditbolaget. Detta bolag är därför enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) dotterföretag till [REDACTED]

Av 57 kap. 17 § IL framgår att kontant ersättning till arbetstagare i ett dotterföretag räknas med vid beräkning av moderföretagets löneunderlag. Om dotterföretaget inte är helägt gäller detta dock bara den del av ersättningen som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget. Löneunderlaget bestämmer sedan det lönebaserade utrymmet för andelarna i moderföretaget (16 §).

Målet gäller om det lönebaserade utrymmet för [REDACTED] andelar i [REDACTED] ska bestämmas med utgångspunkt i storleken av insatserna i kommanditbolaget (fråga 1) eller på annat sätt (fråga 2).

Bolagsmännen i ett vanligt handelsbolag svarar enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL, solidariskt för bolagets förpliktelser. Det krävs därför inte att kapital tillförs bolaget i form av insatser. Flera av bestämmelserna om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter utgår emellertid från att de kommit överens om vilka insatser som ska gälla.

I ett kommanditbolag är komplementären obegränsat ansvarig medan ansvaret för övriga bolagsmän (kommanditdelägarna) är begränsat till den avtalade insatsen (1 kap. 2 § och 3 kap. 8 § HBL).

Enligt vad som uppgetts i målet är kommanditdelägarnas utfästa insatser i kommanditbolaget sammanlagt 232 kr. [REDACTED] avtalade insats är 100 000 kr, vilket motsvarar nära nog 100 procent av hela insatskapitalet. Av kommandit-

## DOM

Mål nr  
7748-11


bolagets resultat (efter bl.a. lön till de anställda advokaterna) har för två av de senaste räkenskapsåren ca 25 procent tillförts [REDACTED] och 75 procent de advokataktiebolag som är kommanditdelägare.

Allmänt sett får med ett moderföretags andel i ett dotterföretag avses ägarandelen, dvs. en viss del av ett samlat förmögenhetsvärde. När dotterföretaget är ett kommanditbolag – eller annat handelsbolag – kan ägarandelen inte utan vidare härledas ur storleken av förekommande insatser. I det nu aktuella fallet indikerar uppgifterna om fördelningen av det årliga resultatet något helt annat än vad som följer av insatsernas storlek.

I målet har inte getts in bolagsavtal eller andra överenskommelser som kan belysa vad som avtalats mellan bolagsmännen. Så mycket står ändå klart att det inte finns grund för att knyta ägarandelen till storleken av insatserna.


Fråga 1 ska därför besvaras nekande. Därmed aktualiseras fråga 2, dvs. på vilket annat sätt andelen ska bestämmas. Det saknas underlag för att nu ta ställning till den frågan. Det finns inte heller anledning att återförvisa frågan till Skatterättsnämnden. Ansökningen ska därför avvisas i den delen.

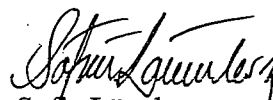
  
Gustaf Sandström

  
Eskil Nord

  
Annika Brickman

  
Kristina Ståhl

  
Christer Silfverberg

  
Sofia Lönnberg

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2012-05-02