

**Ett aktiebolag, som är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, har inte ansetts kunna kvitta sina kapitalförluster på delägarätter som inte är näringsbetingade mot skattepliktiga kapitalvinster på delägarätter som uppkommit hos den juridiska personen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.**

Lagrum:

5 kap. 2 a § och 3 §, 25 a kap. 23 § och 23 a §, 48 kap. 26 § och 27 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan från X AB hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. X AB ingår i en svensk koncern och är delägare i Y, som är bildat enligt lagstiftningen i visst annat land och med ett bolag från detta land som ”general partner”. Övriga delägare är personer med medborgarskap i samma land vilka är anställda inom koncernen. Y, som enligt förutsättningarna är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person enligt 5 kap. 2 a § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har som främsta ändamål att investera i onoterade andelar i företag i det andra landet men investerar också i marknadsnoterade andelar. Y kan även förvärva noterade andelar som inte är näringsbetingade. Vidare kan dess onoterade andelar bli föremål för marknadsnotering och byta karaktär till ej näringsbetingade andelar. En kapitalvinst i Y på ej näringsbetingade andelar är skattepliktig och ska tas upp av X AB. En kapitalförlust vid Y:s avyttring av ej näringsbetingade andelar, ska enligt 48 kap. 27 § andra stycket IL, dras mot kapitalvinster i X AB, efter den kvotering till 70 procent som lagrummet anger. I koncernen finns även Z AB. X AB och Z AB kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag sinsemellan. Z AB har outnyttjade kapitalförluster som endast får dras av mot kapitalvinster inom den s.k. fällan i 48 kap. 26 § IL. Enligt samma lagrum kan Z AB:s kapitalförluster, till den del de inte kan dras av i bolaget, på begäran av Z AB och X AB, dras av mot kapitalvinster i X AB. Frågan sökanden ställde till nämnden var följande: Behåller kapitalvinst på andelar och andra delägarätter, som uppkommer i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (Y), sin karaktär av sådan kapitalvinst hos delägaren X AB och kan X AB därför dra av egna eller, på begäran Z AB:s ”fällade” kapitalförluster mot kapitalvinster som uppkommer i Y?

*Skatterättsnämnden (2013-04-15, Gäverth, ordförande, Bengtsson, Dahlberg, Jönsson, Lundström, Pålsson, Werkell) yttrade:*

*Förhandsbesked – X AB:s andel av Y:s kapitalvinster på andelar som inte skulle ha varit näringsbetingade hos X AB får kvittas mot X AB:s eller, om förutsättningarna för det är uppfyllda, Z AB:s kapitalförluster på andelar som inte är näringsbetingade. – Motivering – Rättsligt – I fråga om delägarskap i Y och dess innehav av andelar gäller skattemässigt bl.a. följande. En obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldig för personens inkomster, 5 kap. 2 a §. Varje sådan delägare ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av den juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur företaget eller ej, 5 kap. 3 §. – En andel kan enligt 24 kap. 14 § vara näringsbetingad förutsatt att andelen är en*

kapitaltillgång och inte är marknadsnoterad eller, om andelen är marknadsnoterad, uppfyller vissa förutsättningar. Som ytterligare villkor gäller att andelen ska ägas av ett subjekt av sådant slag som räknas upp i 24 kap. 13 §. Dit hör bl.a. ett svenskt aktiebolag men däremot inte en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. – Om en näringsbetingad andel avyttras ska en kapitalvinst enligt huvudregeln i 25 a kap. 5 § inte tas upp. Uppkommer kapitalförlust får den inte dras av om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp. – I 25 a kap. 23 § finns särskilda bestämmelser om vad som gäller när, som i detta fall, ett svenskt aktiebolag är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som avyttrat en delägar rätt med kapitalvinst. I sådant fall ska den del av vinsten som belöper på delägarens andel inte tas upp av denne, om vinsten hade varit skattefri för det fall att delägaren själv hade avyttrat tillgången, dvs. om andelen hade varit näringsbetingad i delägarens hand. – Har avyttringen i stället gett en kapitalförlust gäller enligt 25 a kap. 23 a § att den del av förlusten som belöper på delägarens andel inte får dras av, förutsatt att en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. – Vidare finns i 48 kap. vissa särskilda bestämmelser om avyttring av delägar rätter. I kapitlets 26 § finns den s.k. fällan som innebär att juridiska personers kapitalförluster på delägar rätter för vilka avdrag ska göras får dras av bara mot kapitalvinster på delägar rätter. Det finns dock möjlighet till sådant avdrag mot annan juridisk persons kapitalvinster på delägar rätter förutsatt att var och en av de juridiska personerna begär detta och kan lämna koncernbidrag till varandra. – – – Skatterättsnämndens bedömning – Som redogjorts för kan kapitalförluster på delägar rätter endast dras av genom kvittning mot kapitalvinster i den s.k. fällan i 48 kap. 26 §. I förevarande fall är det fråga om kvittning av kapitalvinster på innehav av delägar rätter genom ett delägarbeskattat subjekt mot egna kapitalförluster på delägar rätter. – Någon reglering finns inte för den situationen att det delägarbeskattade subjektet har kapitalvinster, vilket däremot är fallet enligt 48 kap. 27 § när detta har kapitalförluster. Att principiellt göra en skillnad mellan de två situationerna är enligt Skatterättsnämndens mening svårt att motivera. Även vid kapitalvinster i det delägarbeskattade subjektet gäller det att identifiera dessa hos delägaren för att avgöra hur de ska behandlas hos denne. Så som bestämmelserna i 48 kap. 26 och 27 §§ är utformade finns dock inget hinder mot att sådana kapitalvinster får kvittas mot delägarens kapitalförluster. – Sammanfattningsvis är det Skatterättsnämndens uppfattning att X AB:s andel av Y:s kapitalvinster på andelar som inte skulle ha varit näringsbetingade hos X AB får kvittas mot X AB:s eller, om förutsättningarna härför är uppfyllda, Z AB:s kapitalförluster på andelar som inte är näringsbetingade. Frågan ska alltså besvaras jakande.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att det skulle ändras på så sätt att kvittning inte fick ske av de aktuella kapitalvinsterna hos Y mot kapitalförluster hos X AB eller hos koncernföretaget Z AB.

Bolaget bestred bifall till Skatteverkets överklagande.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-07-01, Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, Silfverberg, Bull) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

X AB ingår i en koncern och är delägare i Y, som är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Y har som främsta ändamål att investera i noterade andelar i företag, men kan också förvärva marknadsnoterade andelar. Z AB är ett annat bolag inom koncernen. X AB och Z AB kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till varandra.

Frågan i målet är om Y:s kapitalvinster på andelar som inte skulle ha varit näringsbetingade hos X AB får kvittas mot detta bolags eller Z AB:s kapitalförluster på andelar som inte är näringsbetingade.

Enligt 5 kap. 2 a § IL är obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person skattskyldiga för personens inkomster. På samma sätt som gäller för delägare i svenska handelsbolag ska varje delägare i en sådan juridisk person enligt 5 kap. 3 § beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av den juridiska personens inkomst. Det innebär att det är den juridiska personens beräknade skattemässiga resultat som vid beskattningen ska fördelas mellan delägarna. Det är således inte de enskilda intäkterna eller kostnaderna i den juridiska personens verksamhet som ska bli föremål för fördelning (jfr t.ex. RÅ 1994 not. 487).

Denna metod för att beskatta inkomster som förvärfas av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person innebär att en delägare i en sådan juridisk person inte utan särskilt lagstöd direkt kan utnyttja en kapitalvinst som uppkommit vid den juridiska personens avyttring för kvittning mot kapitalförluster i den egna verksamheten. Frågan blir därför om det finns någon bestämmelse som ger rätt till en sådan kvittning.

I 25 a kap. IL regleras bl.a. avyttring av näringsbetingade delägarätter. Om ett aktiebolag är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som avyttrar en delägar rätt följer av bestämmelserna i 25 a kap. 23 och 23 a §§ att den del av kapitalvinsten eller kapitalförlusten som belöper på delägarens andel är skattefri respektive inte avdragsgill. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Bestämmelserna innebär alltså att bedömningen av om en kapitalvinst eller kapitalförlust på en delägar rätt som avyttrats av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattefri respektive inte avdragsgill ska göras med utgångspunkt i delägarens förhållanden. Detta kan i sig inte vara avgörande för hur en kapitalvinst ska behandlas hos delägaren när bestämmelserna i 25 a kap. inte är tillämpliga på avyttringen av delägar rätten. Frågan om delägaren kan utnyttja en kapitalvinst för kvittning mot sina kapitalförluster får då i stället bedömas med utgångspunkt i bestämmelserna i 48 kap. om kapitalvinst och kapitalförlust vid avyttring av bl.a. delägar rätter.

I 48 kap. 26 § första stycket IL finns en begränsning av avdragsrätten för juridiska personers kapitalförluster på delägarrätter. Där anges att sådana kapitalförluster får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter (den s.k. fällan). Om en del av en förlust inte kan dras av, får den dock dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på delägarrätter förutsatt dels att var och en av de juridiska personerna begär det för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt, dels att de med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra.

I första hand ska således en kapitalförlust kvittas mot den juridiska personens egna kapitalvinster. I andra hand medges kvittning mot kapitalvinster hos en annan juridisk person under förutsättning att koncernbidragsrätt föreligger i förhållande till denna juridiska person. Däremot finns inte någon föreskrift i 48 kap. 26 § IL om att en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons kapitalvinster kan utnyttjas för kvittning mot delägarens kapitalförluster.

I fråga om kapitalförluster på delägarrätter som uppkommer i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person finns en särskild regel i 48 kap. 27 § andra stycket IL. Där framgår att om den som ska göra avdrag för kapitalförlusten är ett sådant företag som kan äga näringsbetingade andelar – exempelvis ett svenskt aktiebolag – är endast 70 procent av förlusten avdragsgill. Vidare anges att denna får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter. Regeln infördes för att motverka olika former av skatteplaneringsförfaranden (se prop. 2009/10:36 s. 43 f.).

Av regeln följer att den reducerade förlust som är avdragsgill kan kvittas mot kapitalvinster som härrör från delägarens avyttring av delägarrätter. Någon reglering för den omvända situationen, dvs. då en i utlandet delägarbeskattad juridisk person har avyttrat delägarrätter med kapitalvinst och det hos delägaren har uppkommit en kapitalförlust, finns inte heller i 48 kap. 27 § IL.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det saknas föreskrifter som ger en delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person rätt att kvitta sina – eller ett annat koncernföretags – kapitalförluster mot kapitalvinster som uppkommer vid den juridiska personens avyttring av delägarrätter. Mot bakgrund av vad som inledningsvis anfördes om att det inte är de enskilda intäkterna och kostnaderna hos en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ska fördelas mellan delägarna utan det skattemässiga resultatet, finns det därför inte förutsättningar att vid rättstillämpningen utsträcka kvittningsrätten till den i målet aktuella situationen. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att de kapitalvinster och kapitalförluster som avses i ansökan om förhandsbesked inte får kvittas mot varandra.

Mål nr 3131-13, föredragande Magnander

*Rättsfall:* RÅ 1994 not. 487.