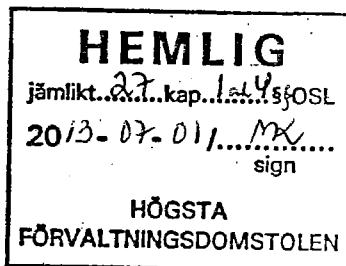


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr
3131-13

meddelad i Stockholm den 1 juli 2013

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

[REDACTED]

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 15 april 2013 i ärende dnr 2-12/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

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.

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.

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

DOM

Mål nr
3131-13

YRKANDEN

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att kvittning inte får ske av de aktuella kapitalvinsterna hos [REDACTED] mot kapitalförluster hos [REDACTED] eller hos koncernföretaget [REDACTED].

Bolaget bestrider bifall till Skatteverkets överklagande.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

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

Frågan i målet är om [REDACTED]s kapitalvinster på andelar som inte skulle ha varit näringsbetingade hos [REDACTED] får kvittas mot detta bolags eller [REDACTED] kapitalförluster på andelar som inte är näringsbetingade.

Enligt 5 kap. 2 a § inkomstskattelagen (1999:1229), 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).

DOM

Mål nr
3131-13

Denna metod för att beskatta inkomster som förvärfvas 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 delägar rättigheter. 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 rättigheter.

I 48 kap. 26 § första stycket IL finns en begränsning av avdragsrätten för juridiska personers kapitalförluster på delägar rättigheter. Där anges att sådana kapitalförluster får dras av bara mot kapitalvinster på delägar rättigheter (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 delägar rättigheter 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.

DOM

Mål nr
3131-13

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 delägarrens kapitalförluster.

I fråga om kapitalförluster på delägarätter 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 delägarätter. Regeln infördes för att motverka olika former av skatteplaneringsförfaranden (se prop. 2009/10:36 s. 43 f.).

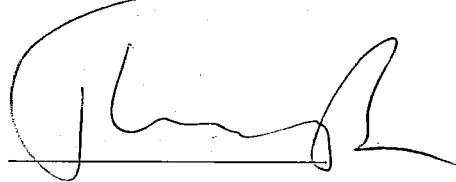
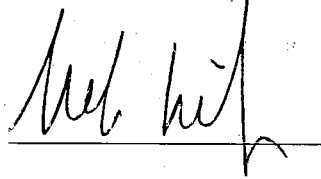
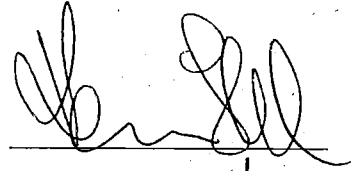
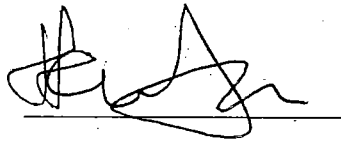
Av regeln följer att den reducerade förlust som är avdragsgill kan kvittas mot kapitalvinster som härrör från delägarrens avyttring av delägarätter. Någon reglering för den omvända situationen, dvs. då en i utlandet delägarbeskattad juridisk person har avyttrat delägarätter med kapitalvinst och det hos 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 delägarätter. 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

DOM

Mål nr
3131-13

vid rättstillämpningen utsträcka kvittningsrätten till den i målet aktuella situationen. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.



I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus, Christer Silfverberg och Thomas Bull.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Johan Magnander.