

HFD 2018 ref. 36

Ett avtal mellan säljare och köpare av ett kommanditbolag om att resultatet i bolaget ska tillfalla köparen har frångåtts vid beskattningen eftersom fördelningen av resultatet framstått som orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl.

5 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 juni 2018 följande dom (mål nr 421-17).

Bakgrund

Handelsbolag och kommanditbolag är juridiska personer men inte skattesubjekt. Ett bolags resultat beskattas hos dem som är delägare i bolaget vid räkenskapsårets utgång. Detta gäller i regel också om andelar avyttras under räkenskapsåret. Den skattemässiga fördelningen ska i princip grundas på bolagsavtalet eller vad som annars avtalats delägarna emellan. Varje delägare ska beskattas för ett belopp som motsvarar hans eller hennes andel av bolagets resultat, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller inte.

Skandinavkonsult i Stockholm AB (Skandinavkonsult) ägde 99,9 procent av andelarna i Esa Finans Kommanditbolag (Esa Finans). Kommanditbolagets verksamhet bestod av handel med onoterade andelar och bedrevs från den 1 juli 2011 och fram till den 17 december 2012 då Skandinavkonsult avyttrade andelarna till Cellpoint Connect AB (Cellpoint). Före avyttringen hade Skandinavkonsult tagit ut medel ur Esa Finans med sammanlagt nästan 68 miljoner kr. Det uttagna beloppet överensstämde i allt väsentligt med kommanditbolagets resultat för räkenskapsåret. Esa Finans avregistrerades i april 2013.

Enligt överlåtelseavtalet avyttrades andelarna för en krona, vilket motsvarar vad som vid överlåtelsen fanns kvar i kommanditbolagets kassa. Vidare framgår att Skandinavkonsult och Cellpoint kommit överens om att resultatet i Esa Finans, såväl skattemässigt som civilrättsligt, skulle tillfalla Cellpoint. Till avtalet fogades en resultatrapport och en balansrapport som visar Esa Finans resultat och ställning vid avyttringstillfället. Av balansrapporten kan utläsas att utöver kassan på en krona hade kommanditbolaget tillgångar i form av en fordran på ca fyra miljoner kronor. Fordran avsåg medel som Skandinavkonsult betalat in för Esa Finans räkning på ett klientmedelskonto hos en juristfirma.

Cellpoint redovisade i sin deklaration för beskattningsåret 2013 kommanditbolagets resultat, knappt 68 miljoner kr. Detta överskott kunde emellertid kvittas mot underskott hos Cellpoint och föranledde därför inga beskattningskonsekvenser för bolaget.

Skandinavkonsult redovisade i sin deklaration en kapitalvinst om knappt 64 miljoner kr avseende de avyttrade andelarna. Eftersom andelarna i Esa Finans hade varit näringsbetingade hos Skandinavkonsult var dock kapitalvinsten skattefri. Sammanfattningsvis kom de upparbetade vinsterna i Esa Finans att helt undgå beskattning.

Skatteverket beslutade att beskatta Skandinavkonsult för Esa Finans överskott och anförde att det av omständigheterna framgick att Skandinavkonsult och Cellpoint varit överens om att Skandinavkonsult genom uttag skulle tillgodogöra sig överskottet. Med hänsyn härtill och till att Cellpoint inte förvärvat några tillgångar eller andra förutsättningar för att bedriva verksamheten vidare skulle Skandinavkonsult beskattas för kommanditbolagets resultat vid överlåtelse tillfället.

Skandinavkonsult överklagade hos förvaltningsrätten som avslog överklagandet. Förvaltningsrätten ansåg att beskattning skulle ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Att överlåtelseavtalet till sin ordalydelse föreskriver att resultatet ska tillfalla och tas upp av köparen saknade därför betydelse. Vidare hade ett bokslut upprättats som visade Esa Finans resultat för tiden fram till försäljningstillfället. De förutsättningar som har ställts upp i praxis för att hänföra resultatet fram till tidpunkten för försäljningen till säljaren var därmed uppfyllda.

Skandinavkonsult fullföljde sin talan men även kammarrätten avslog överklagandet. Kammarrätten konstaterade att den verkliga ekonomiska innebörden av transaktionerna var att bolaget tillgodogjorts resultatet och att underinstanserna därför hade haft fog för att vid inkomstbeskattningen frångå överlåtelseavtalet och beskatta Skandinavkonsult för resultatet.

Yrkanden m.m.

Skandinavkonsult yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen upphäver Skatteverkets beslut och anför att den omständigheten att Skandinavkonsult tillgodogjort sig en del av Esa Finans resultat genom uttag har haft inverkan på prissättningen på andelarna, men ska inte påverka skattskyldigheten för kommanditbolagets resultat.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om köparen eller säljaren är skattskyldig för resultatet i ett handelsbolag när andelarna i bolaget avyttrats under beskattningsåret och resultatet enligt överlåtelseavtalet ska tillfalla köparen men säljaren före avyttringen tillgodogjort sig bolagets samtliga inkomster.

Rättslig reglering m.m.

Av 5 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att ett svenskt handelsbolag inte är skattskyldigt för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Varje delägare ska enligt 3 § första stycket beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller inte.

I lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag regleras bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter. Av 2 kap. 1 § framgår att bolagsmännen har rätt att träffa avtal beträffande vad som rör deras inbördes förhållanden. Bolagsmännen kan träffa avtal om hur bolagets inkomst ska fördelas mellan dem samt om vid vilken tidpunkt som en delägare har rätt att få ut sin andel av bolagets resultat. Skulle något sådant avtal inte ha träffats gäller enligt 8 § att resultatet ska fördelas lika mellan delägarna och enligt 9 § att en delägare har rätt att få ut sin andel av bolagets resultat först sedan årsredovisning och årsbokslut upprättats.

Vid beskattningen godtas normalt den civilrättsliga fördelning som delägarna kommit överens om. Den kan dock frångås vid beskattningen om den beslutade fördelningen innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal (RÅ 2002 ref. 115 och där anmärkta rättsfall).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Av överlåtelseavtalet mellan Skandinavkonsult och Cellpoint framgår att parterna kommit överens om att räkenskapsårets resultat i Esa Finans såväl skattemässigt som civilrättsligt ska tillfalla köparen.

Enligt 5 kap. 3 § inkomstskattelagen är en delägare skattskyldig för bolagets resultat med så stort belopp som motsvarar delägarens andel av handelsbolagets inkomst. Av lagen framgår inte hur skattskyldigheten för ett handelsbolags inkomst ska fördelas om andelar överläts under beskattningsåret. Utgångspunkten är enligt praxis att beskattningsårets resultat ska fördelas mellan dem som

är delägare vid räkenskapsårets utgång, men det finns ett visst utrymme för säljare och köpare att med skatterättslig verkan träffa en överenskommelse som innebär att bolagets resultat fram till tidpunkten för försäljningen helt eller delvis hänförs till säljaren (RÅ 1994 ref. 52 II och där anmärkta rättsfall samt RÅ 1995 ref. 33).

Skandinavkonsult har genom sin enda anställda person utövat verksamheten i kommanditbolaget och har därmed stått för såväl arbetsinsatserna som risktagandet i kommanditbolaget. Esa Finans har inte haft några egna anställda eller någon egen verksamhetslokal. Den verksamhet som Skandinavkonsult bedrivit i Esa Finans har inte ingått i överlåtelsen. Skandinavkonsult har i stället bedrivit verksamheten vidare i ett annat bolag.

Under året har Skandinavkonsult löpande tillgodogjort sig tillgångarna i kommanditbolaget genom uttag. Av utredningen i målet framgår att en reversskuld om sammanlagt 36 680 000 kr har omklassificerats till delägaruttag före andelsförsäljningen. Bolaget har även före försäljningen tagit ut 1 000 000 kr avseende en kundfordran, 29 822 657 kr avseende kontanter efter avslutat bankkonto, 999 kr avseende gjord kapitalinsats samt 196 619 kr avseende upplupen ränta på reverserna. Sammanlagt uppgick uttagen till 67 700 275 kr.

Skandinavkonsult har gjort insättningar till Esa Finans med sammanlagt 4 069 375 kr varav 4 062 000 kr utgjordes av en insättning, samma dag som andelarna överläts, för Esa Finans räkning på ett klientmedelskonto hos en juristfirma.

Skillnaden mellan uttagen och insättningarna har bokförts som delägaruttag med 63 630 900 kr. Efter överlåtelsen bestod tillgångarna i kommanditbolaget endast av kassan som innehöll en krona. Därtill fanns en fordran avseende medlen som Skandinavkonsult betalat in till klientmedelskontot. Överlåtelseavtalet innebär således att Skandinavkonsult överlätit andelarna i bolaget, vars verksamhet inte ingått i överlåtelsen och vars tillgångar bestod av en kassa om en krona jämte en fordran om drygt 4 miljoner kr, för en krona.

Mot den angivna bakgrunden kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening överlåtelseavtalet inte anses medföra annat än att Skandinavkonsult överlätit endast skattskyldigheten för årets resultat om 67 691 902 kr till Cellpoint eftersom Skandinavkonsult före avyttringen tillgodogjort sig hela resultatet i kommanditbolaget genom uttag.

Allmänt gäller att skattskyldigheten för inkomster bara kan överföras om det finns stöd för en sådan överlåtelse i inkomstskattelagen. Vad som sägs i det aktuella avtalet om att årets resultat skattemässigt ska tillfalla köparen ska därför inte tillmätas någon betydelse. Med hänsyn härtill och eftersom den avtalade fördelningen av resultatet framstår som orimlig och uteslutande betingad

av skatteskäl (jfr RÅ 2002 ref. 115) ska Skandinavkonsult beskattas för det överskott som uppkommit i Esa Finans fram till överlåtelsetillfället. Överklagandet ska därmed avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Saldén Enérus, Classon, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitisekreteraren Stina Pettersson.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2015-06-12, ordförande Ståhlberg):

Omständigheterna i målet visar enligt förvaltningsrättens bedömning att säljaren Skandinavkonsult och köparen överenskommit att ESA Finans resultat fram till tidpunkten för försäljningen helt ska tilldelas säljaren. Beskattning ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Att det formella överlåtelseavtal som Skandinavkonsult åberopar till sin ordalydelse föreskriver att resultatet ska tillfalla och tas upp av köparen saknar därför betydelse. Vidare har ett bokslut upprättats som visar ESA Finans resultat för tiden fram till försäljningstillfället. De förutsättningar som har ställts upp i praxis för att hänföra resultatet fram till tidpunkten för försäljningen till säljaren är därmed uppfyllda. Vad Skandinavkonsult har anfört att det aktuella bokslutet inte är något delårsbokslut i den mening som avses i praxis och att bokslutet har föranletts av reglerna om skalbolag i inkomstskattelagen föranleder inte någon annan bedömning. Förvaltningsrätten finner således att det överklagade beslutet är riktigt. Överklagandet ska därför avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2016-12-13, Norling, Tunudd och Brege Svensson):

Det får anses ostridigt att bolaget sålt ESA Finans till Cellpoint (köparen) för 1 kr, att bolaget och köparen kommit överens om att resultatet i ESA Finans skulle tillfalla köparen, att köparen också redovisade hela överskottet i sin deklaration och samtidigt kunde kvitta det vid taxeringen mot sitt eget underskott samt att bolaget löpande under räkenskapsåret tillgodogjorde sig hela resultatet. Att parterna ingått ett avtal om överlåtelse är inte ifrågasatt, inte heller vad som framgår av överlåtelseavtalet.

Frågan i målet är om Skatteverket haft fog för att frångå detta avtal, såsom det redovisats av såväl bolaget som köparen i deras respektive deklarationer på den grund att avtalet inte återspeglar faktiska förhållanden, dvs. om en bedömning av avtalets verkliga ekonomiska innebörd

leder till ett annat resultat än vad avtalet synes innebära. Kammarrätten konstaterar att det är Skatteverket som har bevisbördan och som har att göra sannolikt att bolaget har haft de inkomster som verket anser att bolaget ska beskattas för.

Kammarrätten konstaterar inledningsvis att det får anses ostridigt att ESA Finans var ett skalbolag. Reglerna om skalbolagsbeskattning, som återfinns i 25 a kap. inkomstskattelagen infördes år 2003 (prop. 2002/03:96) och syftet med införandet av dessa regler var att motverka handel med skalbolag. Reglerna om skalbolag och den praxis som utvecklats om rättshandlingars verkliga ekonomiska innebörd har olika syften. För att frångå vad rättshandlingar formellt ger uttryck för är det inte tillräckligt att handlingar företagits i skatteplaneringssyfte, se bl.a. rättsfallen RÅ 1994 ref. 52 I och II. Att resultatfördelningen, utöver skattemässiga fördelar, framstår som orimlig kan dock vara en grund för att bedöma rättshandlingarna efter deras verkliga ekonomiska innebörd, se bl.a. rättsfallen RÅ 2002 ref. 115 och RÅ 2008 ref. 41.

Bolaget uppger att det avtal som ingåtts innebär att köparen ska ta upp hela beskattningsårets resultat till beskattning. Det får dock anses ostridigt att ESA Finans, dvs. skalbolaget, sålts till ett bolag som i sin inkomstdeklaration kunnat kvitta sitt eget underskott mot ESA Finans överskott, varför effekten av avtalet är att någon beskattning inte sker av resultatet. Enligt kammarrättens uppfattning är dock den omständigheten inte ett tillräckligt skäl för att göra avsteg från avtalets innebörd. Det får dock anses ostridigt att bolaget före försäljningen genom delägaruttag tagit ut belopp motsvarande hela ESA Finans resultat. Något resultat att fördela har således i realiteten inte funnits vid överlåtelsepunkten. Genom att avtala att köparen ska beskattas för resultatet samtidigt som bolaget i realiteten tillgodogjorts detta resultat kan enligt kammarrättens mening inte anses avspegla transaktionernas verkliga ekonomiska innebörd. I stället måste den verkliga ekonomiska innebörden vara att bolaget tillgodogjorts resultatet. Bolaget ska därför enligt kammarrättens mening beskattas för resultatet.

Mot denna bakgrund finner kammarrätten att underinstanserna haft fog för att vid inkomstbeskattningen frångå överlåtelseavtalet mellan bolaget och köparen av ESA Finans. Skatteverket har således gjort sannolikt att bolaget haft oredovisade skattepliktiga inkomster i enlighet med det till förvaltningsrätten överklagade beslutet.

Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.