

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
421-17

meddelad i Stockholm den 19 juni 2018

KLAGANDE

Skandinavkonsult i Stockholm AB, 556090-3030

Ombud: Joakim Wittkull och Magnus Larsén
Skeppsbron Skatt AB
Skeppsbron 20
111 30 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 13 december 2016 i mål nr 6015-15

SAKEN

Inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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

Dok.Id 192250

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

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 delägarans 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

Mål nr
421-17

som uppkommit i Esa Finans fram till överlåtelsestillfället. Överklagandet ska därmed avslås.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Anita Saldén Enérus, Per Classon, Kristina Svahn Starrsjö och Helena Rosén Andersson

Föredragande har varit justitiesekreteraren Stina Pettersson.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 12 juni 2015 i mål nr 2392-15
Skatteverkets beslut den 15 december 2014, dnr 82-26368497