



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7069-21

meddelad i Stockholm den 20 juli 2022

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

A, se partsbilaga



ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 11 november 2021 i ärende dnr 26-21/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar att A ska beskattas för den del av resultatet i det danska kommanditselskabet som hänför sig till de bortgivna andelarna och som belöper på tiden fram till gåvotillfället.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 2 och 3.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i bilagan till detta avgörande.

BAKGRUND

1. Svenska handels- och kommanditbolag är juridiska personer men inte skatte- subjekt vid inkomstbeskattningen. I stället är det delägarna i bolaget som beskattas för bolagets resultat. Detsamma gäller för den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och är delägare i en utländsk juridisk person som är delägarbeskattad i den stat där den hör hemma.
2. Uttag av en tillgång ur en näringsverksamhet ska behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Som uttag räknas också att skattskyldigheten för inkomsten från en närings- verksamhet helt eller delvis upphör.
3. A är bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här. Hon är delägare i ett danskt kommanditselskab. Hon avser att ge bort sina andelar i bolaget till sina barn som är bosatta och obegränsat skattskyldiga i Danmark. A ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i vilka skattekonsekvenser som gåvorna kommer att medföra.
4. För det första ville A få veta om hon kommer att beskattas för någon del av det resultat som har upparbetats i bolaget under gåvoåret, dels om parterna inte träffar något avtal om hur det årets resultat ska fördelas (fråga 1), dels om hon avtalar med gåvomottagarna om att den del av resultatet i bolaget som hänför sig till de bortgivna andelarna och som belöper på tiden fram till gåvotillfället ska tas upp till beskattning av henne i Sverige (fråga 2). För det andra ville hon få svar på om gåvorna kommer att bli föremål för uttagsbeskattning (fråga 3). Av ansökan framgår följande.

5. Varken kommanditselskabet eller de underliggande bolag i vilka det har andelar bedriver någon verksamhet i Sverige. Ett kommanditselskab är den danska motsvarigheten till ett svenskt kommanditbolag. Det finns inte någon dansk civilrättslig lagstiftning om denna bolagsform, men ett kommanditselskab anses vara ett eget rättssubjekt. Enligt dansk skatterätt är ett kommanditselskab inte ett självständigt skattesubjekt, utan beskattningen sker hos delägarna.
6. A är obegränsat skattskyldig även i Danmark. Enligt dansk rätt anses andelarna både civilrättsligt och skatterättsligt vara överlåtna den dag då dessa de facto överförs mellan parterna. Från och med överlåtelse tidpunkten kommer gåvomottagarna att ha den legala rätten till intäkterna från kommanditselskabet, och den danska skatterättsliga bedömningen följer detta. Det innebär att A kommer att beskattas i Danmark för det resultat som är upparbetat i bolaget fram till gåvotillfället, medan bolagets resultat för resterande del av året kommer att beskattas hos gåvomottagarna.
7. Skatterättsnämnden fann att A, i avsaknad av avtal om detta, inte är skattskyldig i Sverige för någon del av det resultat som har upparbetats i kommanditselskabet under överlåtelseåret (fråga 1) men att ett avtal med innebörden att A ska ta upp sin andel av årets resultat fram till och med gåvotillfället har skatterättslig verkan (fråga 2). Nämnden fann vidare att överlåtelsen inte medför någon uttagsbeskattning (fråga 3).

YRKANDEN M.M.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och besvara den frågan med att A ska beskattas för den del av resultatet i kommanditselskabet som hänför sig till de bortgivna andelarna och som belöper på tiden fram till gåvotillfället.

Skatteverket yrkar vidare att förhandsbeskedet ska fastställas såvitt avser frågorna 2 och 3. När det gäller fråga 3 anför Skatteverket att gåvan medför uttagsbeskattning enligt svensk intern rätt men att A ändå inte ska uttagsbeskattas eftersom detta skulle strida mot EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fria kapitalrörelser.

9. A anser att förhandsbeskedet ska fastställas i sin helhet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågorna i målet

10. En fråga i målet är om en i Sverige obegränsat skattskyldig delägare i ett danskt kommanditselskab ska beskattas här för någon del av det resultat som har upparbetats i bolaget under det räkenskapsår då delägaren ger bort sina andelar i bolaget. En annan fråga är om en sådan gåva medför uttagsbeskattning.

Rättslig reglering m.m.

11. Enligt 5 kap. 2 a § inkomstskattelagen (1999:1229) är obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person skattskyldiga för personens inkomster. Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma.
12. I 5 kap. 3 § första stycket anges att varje delägare i ett svenskt handelsbolag och varje obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets eller den juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur företaget eller ej.

13. I 22 kap. finns bestämmelser om uttag ur näringsverksamhet. Enligt 7 § första stycket ska uttag av en tillgång behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning).
14. I 22 kap. 2 § anges att med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet. Enligt 3 § avses med uttag också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.
15. I 22 kap. 5 § finns en uppräkningslista i sex punkter av ytterligare företeelser som räknas som uttag, däribland att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör (andra punkten).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningen av kommanditselskabets resultat

16. Civilrättsligt gäller att delägare i svenska handels- och kommanditbolag har frihet att avtala om hur bolagets resultat ska fördelas. Om något sådant avtal inte har träffats ska resultatet fördelas lika mellan delägarna (2 kap. 1 och 8 §§ samt 3 kap. 1 § lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag).
17. Vid beskattningen godtas normalt den fördelning av bolagets resultat som gäller enligt civilrätten. Den civilrättsliga fördelningen kan dock frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal (se t.ex. RÅ 2002 ref. 115 I och där anmärkta rättsfall).

18. Även vid överlåtelse av en andel i ett svenskt handels- eller kommanditbolag har parterna frihet att avtala om hur resultatet för det räkenskapsår då överlåtelsen sker ska fördelas mellan överlåtaren och förvärvaren. Om överlåtelsen har skett utan samtycke av de övriga delägarna är överlåtelsens verkan mot bolaget dock att förvärvaren har rätt att få ut hela den del av överlåtelseårets resultat som överlåtaren skulle ha fått vid årets slut (2 kap. 9 och 21 §§ samt 3 kap. 1 § lagen om handelsbolag och enkla bolag).
19. I skatterättslig praxis har angetts att utgångspunkten när en andel i ett handels- eller kommanditbolag har bytt ägare är att överlåtelseårets resultat ska fördelas mellan dem som är delägare vid årets utgång (se t.ex. HFD 2018 ref. 36 och där anmärkta rättsfall).
20. Varför detta ska vara utgångspunkten har inte motiverats närmare, men mot bakgrund av den nyssnämnda civilrättsliga regleringen framstår det som naturligt att det är förvärvaren som – i avsaknad av avtal om annat – ska beskattas för hela den del av överlåtelseårets resultat som belöper på den överlåtna andelen. Av nämnda praxis framgår också att denna utgångspunkt under vissa förutsättningar kan frångås om överlåtare och förvärvare har avtalat om en annan fördelning av resultatet.
21. Om den civilrättsliga fördelningen mellan överlåtare och förvärvare innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl gäller vidare – på motsvarande sätt som vid resultatfördelning mellan två eller flera samtidiga delägare – att beskattningen kan ske utifrån en annan fördelning än den som följer av civilrätten (HFD 2018 ref. 36 och HFD 2020 not. 45).
22. Sammanfattningsvis läggs alltså, såväl under löpande innehav som efter en andelsöverlåtelse, som regel den civilrättsliga fördelningen av resultatet mellan andelsägarna till grund för beskattningen av delägare i svenska handels- och

kommanditbolag. I vissa undantagssituationer kan denna fördelning dock frångås.

23. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i rättsfallet HFD 2014 ref. 71 att samma principer som gäller för vinstfördelningen i handelsbolag och kommanditbolag får anses vara tillämpliga på i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Skatterättsnämnden har uppfattat detta uttalande så att vinstfördelningen ska ske på samma sätt som om det hade varit fråga om ett svenskt bolag. I avsaknad av avtal om annat ska då resultatfördelningen efter en andelsöverlåtelse göras i enlighet med huvudregeln för svenska handels- och kommanditbolag, dvs. resultatet ska beskattas hos dem som är delägare vid årets utgång.
24. Skatteverket menar i stället att rättsfallet ska förstås så att det för utländska, liksom för svenska, bolag gäller att den resultatfördelning som följer av civilrätten som huvudregel ska läggas till grund även för beskattningen. Med det synsättet är det alltså den fördelning som, med beaktande av civilrätten i det land där bolaget hör hemma, rent faktiskt gäller i det enskilda fallet som styr hur stor del av resultatet som respektive delägare ska beskattas för.
25. Det som bedömdes i 2014 års rättsfall var en avtalad resultatfördelning mellan delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Av rättsfallet framgår inte annat än att den avtalade fördelningen var i överensstämmelse med den utländska civilrätten och att den även var förenlig med vad som skulle ha gällt civilrättsligt om det hade varit fråga om ett svenskt bolag. Den nu aktuella frågan – dvs. om det är fördelningen enligt svensk eller utländsk civilrätt som ska läggas till grund för beskattningen om dessa avviker från varandra – ställdes alltså inte på sin spets i rättsfallet.
26. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening framstår det som mest förenligt med principen att beskattningen som huvudregel följer civilrätten att det är den resultatfördelning som i det enskilda fallet rent faktiskt följer av civilrätten som

bör läggas till grund även för beskattningen. Vid beskattningen av delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person bör utgångspunkten därför vara att beskattningen följer den civilrättsligt faktiskt gällande resultatfördelningen, inte den fördelning som skulle ha gällt om bolaget hade varit svenskt. Som framgår av 2014 års rättsfall bör denna fördelning dock, på samma sätt som när det gäller svenska handels- och kommanditbolag, frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl.

27. Av de uppgifter som har lämnats i ansökan om förhandsbesked framgår att det danska kommanditselskabet är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. I ansökan har vidare angetts att det ur ett danskt civilrättsligt perspektiv ses som att andelarna är överlåtna den dag då dessa de facto överförs mellan parterna och att gåvomottagarna först från och med den dagen har rätt till intäkterna från kommanditselskabet. Enligt ansökan gäller detta oberoende av om parterna har ingått ett avtal med denna innebörd.
28. I målet har inte kommit fram något som talar för att den fördelning av resultatet i kommanditselskabet som följer av dansk civilrätt innebär en obehörig inkomstöverföring eller är orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. Det saknas därför anledning att frångå denna fördelning vid beskattningen. A ska således beskattas för den del av resultatet i kommanditselskabet som hänför sig till de bortgivna andelarna och som belöper på tiden fram till gåvotillfället även i det fall parterna inte har träffat ett avtal om detta. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed ändras såvitt avser fråga 1 och fastställas såvitt avser fråga 2.

Uttagsbeskattning

29. A:s andelar i kommanditselskabet är kapitaltillgångar och inte tillgångar i en näringsverksamhet. En överlåtelse av andelarna kan därmed inte uttagsbeskattas med stöd av 22 kap. 3 § inkomstskattelagen. Frågan är dock om gåvorna till barnen, som är begränsat skattskyldiga i Sverige, innebär att uttagsbeskattning ska ske med stöd av bestämmelsen i 5 § 2. Där anges att som uttag räknas också att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.
30. Uppräkningen i 22 kap. 5 § av de företeelser som ska räknas som uttag tar primärt sikte på fall då skattskyldigheten för en inkomst eller en tillgång ändras hos ett och samma skattesubjekt. När det gäller bestämmelsen i andra punkten anges som exempel i förarbetena att skattskyldigheten för en inkomst upphör på grund av att näringsidkaren upphör att vara bosatt i Sverige eller för att det moment som konstituerar en utländsk ägares fasta driftställe i Sverige försvinner (prop. 1994/95:91 s. 47 f.). Bestämmelsen har vidare ansetts tillämplig även när skattskyldigheten för en inkomst har upphört till följd av att det bolag som bedrivit verksamheten genom fusion har gått upp i ett utländskt bolag (RÅ 2010 ref. 92).
31. I det nu aktuella fallet leder gåvorna av andelarna i kommanditselskabet till att de inkomster som genereras i bolaget inte längre kommer att beskattas i Sverige eftersom bolaget inte bedriver någon verksamhet här och gåvomottagarna endast är begränsat skattskyldiga i Sverige. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan detta inte jämföras med att skattskyldigheten för en inkomst upphör på grund av att den som bedriver verksamheten förlorar sin anknytning till Sverige eller – som i fusionsfallet – upphör att existera. A kommer efter gåvorna fortfarande att ha samma anknytning till Sverige som tidigare. Att bolagets inkomster inte längre kommer att beskattas här beror

alltså inte på någon förändring av hennes skattskyldighet utan på att kommanditselskabets inkomster fortsättningsvis kommer att tillfalla gåvomottagarna.

32. Bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen är således inte tillämplig och förhandsbeskedet såvitt avser fråga 3 ska därmed fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden

_____.

Föredragande har varit justitiesekreteraren

_____.