

Med delägare i bestämmelsen om uttag i 22 kap. 3 § andra meningen inkomstskattelagen avses också en skattskyldig som indirekt, genom ett handelsbolag, äger del i det överlåtande handelsbolaget. Inkomsttaxering 2008.

Lagrum:

22 kap. 3 § andra meningen, 5 kap. 1 och 3 §§ och 14 kap. 10 och 13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Klövern AB var moderbolag i en fastighetskoncern. Dotterbolaget Klövern Adam AB ägde 99,9 procent av Klövern Agnes KB som i sin tur – fram till en externförsäljning i december 2007 – ägt 99 procent av Klövern Kalmar KB. – Klövern Kalmar KB gjorde i februari 2007 en koncernintern överlåtelse av fem fastigheter till Ramlak AB för ett pris motsvarande fastigheternas skattemässiga värde. Ramlak AB såldes därefter externt för marknadspris. I december 2007 avyttrade Klövern Agnes KB sitt innehav i Klövern Kalmar KB. Enligt avtal skulle resultatet i Klövern Kalmar KB fram till tidpunkten för tillträdet redovisas av säljaren Klövern Agnes KB.

I omprövningsbeslut den 28 april 2011 beslutade *Skatteverket* genom eftertaxering att höja Klövern Adam AB:s inkomst av näringsverksamhet för taxeringsåret 2008 med 76 844 366 kr avseende bolagets del av inkomsten hos Klövern Agnes KB. Beslutet grundades på att Klövern Kalmar KB:s överlåtelse av fastigheter till Ramlak AB skulle uttagsbeskattas med stöd av 22 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Enligt Skatteverket omfattade bestämmelsen även indirekt ägande i ett handelsbolag, genom ett annat handelsbolag.

Klövern Adam AB överklagade Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten och yrkade att beslutet skulle upphävas. Bolaget anförde bl.a. följande. Det saknas rättslig möjlighet att uttagsbeskatta en överlåtelse till underpris från ett kommanditbolag som ägs av ett annat kommanditbolag. Därtill kan kommanditbolag som ägs av andra kommanditbolag medverka i godkända underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL. – I 22 kap. 2–6 §§ IL definieras vad som avses med uttag ur näringsverksamhet. Av 3 § första meningen framgår att med uttag avses att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller enligt 3 § andra meningen om ett svensk handelsbolag som den skattskyldige är delägare i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller till någon annan. Utan lydelsen i andra meningen skulle inte överlåtelse från direktägda handelsbolag ses som uttag, eftersom handelsbolag inte är skattesubjekt och därför inte omfattas av bestämmelsen i första meningen. – Av RÅ 2004 ref. 1 framgår att uttagsbeskattning måste ske utifrån gällande lagtext, oavsett om allmän princip talar i viss riktning och lagtexten pekar åt annan riktning. Det finns ingen möjlighet att uttagsbeskatta en transaktion som inte kan kvalificeras som ett uttag enligt 22 kap. IL. Detta styrks av ett utlåtande

av Bertil Wiman och proposition 1998/99:15 s. 292 f. – Om en överlåtelse till underpris uppfyller rekvisiten för uttagsbeskattning i 22 kap. IL ska uttagsbeskattning ändå underlåtas om de särskilda villkoren i 23 kap. IL är uppfyllda. Av ordalydelsen i 23 kap. IL omfattas sannolikt inte överlåtelser från kommanditbolag som ägs av annat kommanditbolag. En tolkning där aktuell transaktion anses omfattas av 22 kap. 3 § IL men inte anses godkänd enligt 23 kap. IL skulle medföra en asymmetrisk tolkning. Klövern Adam AB anför slutligen att överlåtelserna inte har medfört några skattemässiga fördelar.

Skatteverket anförde bl.a. följande. Bestämmelserna om uttagsbeskattning är grundläggande inom svensk beskattning och går tillbaka ända till tiden för införandet av 1928 års kommunalskattelag. Uttagsbeskattning har som syfte att säkerställa att den verkliga nettoinkomsten av en näringsverksamhet blir beskattad. – Det saknas logik i att överlåtelser från kommanditbolag som ägs av annat kommanditbolag skulle vara undantagna reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Klövern Adam AB har i överklagandet anført att räckvidden i 22 kap. och 23 kap. IL i nu aktuellt hänseende ska vara identiska. Skatteverket delar inte Klövern Adam AB:s bedömning. Reglerna i 23 kap. IL är undantagsbestämmelser från huvudregeln om uttagsbeskattning. Lagstiftaren har valt att göra en mer inskränkt definition av vad som utgör svenskt handelsbolag jämfört med vad som gäller för inkomstskattelagen i övrigt. Bestämmelserna i 22 kap. IL följer av grundläggande bestämmelser. Syftet med reglerna i 23 kap. IL är att underlätta för omstruktureringar. Att paketera fastigheter inför externa avyttringar för att undgå beskattning på den underliggande tillgången är inte en sådan situation som lagstiftaren åsyftar i detta sammanhang.

Förvaltningsrätten i Linköping (2013-06-25, ordförande Henriksson) yttrade, efter att ha hållit muntlig förhandling i målet: Lagtext – Av 22 kap. 2 § IL framgår att med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över dem till en annan näringsverksamhet. – Enligt 22 kap. 3 § IL framgår även att med uttag avses också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan. – Förvaltningsrättens bedömning – Förvaltningsrätten har att ta ställning till huruvida den i målet aktuella avyttringen av fastigheter från Klövern Kalmar KB till koncernbolaget Ramlak AB kan medföra uttagsbeskattning för Klövern Adam AB. En beskattning av Klövern Adam AB förutsätter att det finns rättsligt stöd härför. – Av första ledet i 22 kap. 3 § IL framgår att uttagsbeskattning ska ske ifall en skattskyldig överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är marknadsmässigt motiverat. Överlåtande part i den aktuella transaktionen är Klövern Kalmar KB. Klövern Adam AB är således inte överlåtare i transaktionen och kan således inte beskattas med anledning av den ovan angivna lydelsen. – Av samma lagrum framgår dock att uttagsbeskattning även ska ske ifall det är ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i som överlåter

en tillgång till den skattskyldige eller någon annan utan att det är affärsmässigt motiverat. Enligt bestämmelsens ordalydelse ska således den skattskyldige beskattas om underprisöverlåtelsen görs av ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i. Det är ostridigt i målet att Klövern Adam AB inte är direkt ägare till Klövern Kalmar KB, utan Klövern Adam AB:s ägande är ett indirekt ägande genom det delägda kommanditbolaget Klövern Agnes KB. Parterna har olika uppfattning i fråga om det bör komma ifråga att vidta beskattningsåtgärder utan uttryckligt lagstöd. Klövern Adam AB har anfört att en så ingripande åtgärd som den som Skatteverket har vidtagit inte bör komma ifråga utan direkt lagstöd. Bolaget har även påpekat att lagstiftaren i andra sammanhang har inkluderat indirekt ägande i bestämmelser där lagstiftarens intention är att beskattning även ska träffa indirekta äganden. Skatteverket anser däremot att det inte finns något skäl till att exkludera indirekt ägande och att det skulle strida mot lagstiftningens intentioner att inte inkludera indirekt ägande vid tillämpningen av det aktuella lagrummet. Fråga uppkommer därför om beskattning enligt aktuellt lagrum kan ske utifrån ett indirekt ägande trots att bestämmelsen inte reglerar ett sådant ägande. Även om det, såsom Skatteverket har påpekat, är svårt att se att det skulle finnas några logiska förklaringar till varför det aktuella lagrummet skulle exkludera ett indirekt ägande finner förvaltningsrätten, med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen att tillämpningsområdet för bestämmelsen, till den skattskyldiges nackdel, inte bör utsträckas till att omfatta även fall som inte omfattas av ordalydelsen. Klövern Adam AB:s överklagande ska därför bifallas. Vid sådant förhållande saknas skäl till att göra ytterligare överväganden i målet. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och undanröjer beslut om påförd inkomst av näringsverksamhet med 76 844 366 kr.

Skatteverket överklagade förvaltningsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle fastställa verkets beslut. Skatteverket ansåg att förvaltningsrättens tolkning av 22 kap. 3 § IL var felaktig.

Klövern Adam AB motsatte sig bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Jönköping (2014-01-22, Abrahamsson, Hedén, referent, Danielsson) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser i IL: Skatteverket har kommit fram till att den aktuella överlåtelsen kan uttagsbeskattas genom att i 22 kap. 3 § andra meningen IL tolka in att bestämmelsen även gäller handelsbolag som den skattskyldige indirekt äger via ett annat handelsbolag. Tolkningen går utöver lagrummets ordalydelse. Enligt lagtexten är det endast överlåtelse från handelsbolag som den skattskyldige är delägare i som kan träffas av uttagsbeskattning. Handelsbolag som den skattskyldige äger indirekt via annat handelsbolag faller således utanför bestämmelsen. Skatteverkets extensiva tolkning, som är till nackdel för bolaget, är inte förenlig med legalitetsprincipen. I andra fall har det uttryckligen angetts i lagtexten när indirekta förvärv ska beaktas. Mot denna bakgrund finner kammarrätten att den aktuella överlåtelsen inte kan träffas av uttagsbeskattning. Skatteverkets överklagande ska därför avslås. – Kammarrätten avslår Skatteverkets överklagande.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra domen och fastställa verkets omprövningsbeslut. Skatteverket anförde bl.a. följande. Enligt 5 kap. 1 § IL gäller att handelsbolag inte själva är skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Av 14 kap. 10 § framgår att verksamheten i ett handelsbolag ska räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Detta får anses gälla även verksamhet i ett handelsbolag till den del det ägs av ett annat handelsbolag. Det är således naturligt att uttag från ett handelsbolag kan föranleda uttagsbeskattning hos den delägare som är skattskyldig för handelsbolagets inkomster (verksamhet) även när skattskyldigheten beror på att handelsbolaget ägs av ett annat handelsbolag. – Eftersom bestämmelserna om uttag anknyter till att en skattskyldig överlåter en tillgång har i förtydligande syfte angivits att uttag även omfattar överlåtelser från ett handelsbolag som den skattskyldige är delägare i. Formuleringen i 22 kap. 3 § IL ”den skattskyldige är delägare i” bör tolkas i sitt sammanhang och utifrån lagreglernas uppbyggnad anknyta till själva skattskyldigheten på samma sätt som i 5 kap. 1 §, dvs. som delägare avses även ägande av handelsbolag genom annat handelsbolag.

Klövern Adam AB bestred bifall till överklagandet och yrkade, för det fall Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var fråga om ett uttag enligt 22 kap. 3 § IL, att målet skulle återförvisas till förvaltningsrätten för prövning av om uttagsbeskattning kunde underlåtas enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. Bolaget anförde bl.a. följande. – Lagtexten är klar. Bestämmelsen i 22 kap. 3 § IL andra meningen adresserar handelsbolag som den skattskyldige är delägare i. Det finns inte någon lagreglerad anvisning om att även indirekt ägande omfattas av bestämmelsen. I andra sammanhang har lagstiftaren varit noga med att ange om även den som endast har ett indirekt ägarinflytande ska behandlas som delägare respektive om även indirekt ägda företag ska omfattas. Bolaget har inte varit delägare i det kommanditbolag som genomfört de nu aktuella överlåtelserna till underpris. Uttagsbeskattning är därmed utesluten.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-05-28, Melin, Sandström, Nord, Silfverberg, Baran) yttrade:

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är i första hand om ordet delägare i uttagsregeln i 22 kap. 3 § andra meningen IL tar sikte också på en skattskyldig som bara indirekt, genom ett handelsbolag, äger del i det handelsbolag som överlåter tillgången till underpris. Om så anses vara fallet uppkommer frågan om reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. leder till att uttagsbeskattning inte ska ske.

Rättslig reglering m.m.

Svenska handelsbolag är enligt 5 kap. 1 § IL inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Enligt 3 § ska varje delägare i ett svenskt handelsbolag beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst.

Enligt 14 kap. 10 § första stycket IL ska all näringsverksamhet som bedrivs av bl.a. ett aktiebolag räknas som en enda näringsverksamhet. Om aktiebolaget är delägare i ett svenskt handelsbolag ska även handelsbolagets verksamhet räknas in i aktiebolagets näringsverksamhet.

Vad som avses med uttag framgår av 22 kap. 2–6 §§ IL. Som uttag enligt 3 § anses att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (första meningen). Motsvarande gäller om ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan (andra meningen).

Uttag av en tillgång ska enligt 22 kap. 7 § IL behandlas som om tillgången avyttrats mot ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Enligt 11 § ska uttagsbeskattning inte ske om reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. är tillämpliga.

Vid sidan av de i målet aktuella bestämmelserna i 22 och 23 kap. IL finns ett stort antal bestämmelser i inkomstskattelagen som behandlar vad som allmänt gäller för ett svenskt handelsbolag eller vad som gäller när ett handelsbolag förvärvar inkomster eller har utgifter.

Merparten av bestämmelserna är av det senare slaget och rör transaktioner som har omedelbar betydelse vid beräkningen av det skattemässiga resultatet för delägarna.

De flesta av dessa transaktionsrelaterade bestämmelser tar enligt ordalydelsen sikte på delägare i handelsbolag utan att ge besked om vad som gäller vid ägande genom annat handelsbolag. Det fanns vid den aktuella taxeringen en rad bestämmelser som var formulerade på detta sätt, t.ex. 3 kap. 23 § (överlåtelse av periodisk inkomst), 10 kap. 4 § (inkomstslag för lön från svenskt handelsbolag), 11 kap. 45 §, 13 kap. 4 § och 15 kap. 3 § (beskattning av förbjudna lån), 40 kap. 21 § (avdrag för underskott vid ackord eller skuldsanering) samt 45 kap. 30 och 31 §§ (avyttring av fastigheter till underpris eller med kapitalförlust).

Vid den aktuella taxeringen fanns också ett antal bestämmelser som enligt sin lydelse gällde fall då den skattskyldige direkt eller indirekt, genom ett eller flera handelsbolag, var delägare i ett annat handelsbolag. Exempel på sådana bestämmelser är 25 a kap. 20 § (begränsning av avdrag för kapitalförlust på andel i handelsbolag), 25 a kap. 23 och 24 §§ (avyttring av delägarrätt med förlust resp. värdering av tillgångar i handelsbolag), 40 kap. 11 § (beloppsspärr för underskottsavdrag) samt 49 kap. 7 § (uppskovsgrundande andelsbyten).

I samband med att andelar i handelsbolag och andelar ägda av handelsbolag genom lagstiftning 2009 infogades i systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar (prop. 2009/10:36) reglerades på flera ställen i inkomstskattelagen uttryckligen indirekt ägande av handelsbolag genom ett eller flera handelsbolag (se t.ex. 23 kap. 4 § och 24 kap. 17 b §). Samma år gjordes ett motsvarande tillägg för indirekt ägande i handelsbolag i 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § när reglerna för beskattningen av förbjudna lån ändrades. Enligt den motivering som lämnades i prop. 2009/10:12 syftade tillägget i lagtexten av orden ”direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag ...” till att förutsättningarna för beskattning skulle preciseras (a. prop. s. 16) eller tydliggöras (s. 27).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skatteplikt för uttag enligt 22 kap. 3 § andra meningen IL förutsätter att Klöver Adam AB kan anses som delägare i det överlåtande företaget Klöver Kalmar KB.

Inkomstskattelagen innehåller inte någon generell definition av vad som avses med delägare. De definitioner som finns gäller för delägare i vissa utländska juridiska personer (39 a kap. 2 §) och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag (56 kap. 6 §).

Vid behandlingen av förslaget till ny inkomstskattelag gjorde Lagrådet vissa uttalanden i anslutning till den föreslagna uppräknings i 2 kap. 1 § med definitioner och förklaringar i lagen (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 372, jfr del 2 s. 17 ff.). Enligt Lagrådet kunde man inte dra några slutsatser av att ett begrepp som definierats på något ställe i lagen inte fanns med i uppräknings. Lagrådet konstaterade samtidigt att utgångspunkten måste vara att en definition som ges i en paragraf gäller genomgående i lagen, om inte annat särskilt anges.

Centrala bestämmelser om beskattning av inkomster i handelsbolag finns i 5 kap. 1 § IL samt i 14 kap. 13 § (för fysiska personer) och 10 § (för juridiska personer).

Handelsbolag är enligt 5 kap. 1 § IL inte skattskyldiga för sina inkomster. Ett handelsbolag som är delägare i ett annat handelsbolag är därmed varken skattskyldigt för sina egna eller det underliggande handelsbolagets inkomster. I stället ska skattepliktiga inkomster från båda bolagen tas upp av de skattskyldiga delägarna.

I 14 kap. 13 § IL anges hur en näringsverksamhet ska avgränsas för fysiska personer som är delägare i flera handelsbolag. Enligt första stycket räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. I andra stycket anges att om ett handelsbolag är delägare i ett annat svenskt handelsbolag räknas verksamheten i det handelsbolaget in i det ägande bolagets näringsverksamhet. Denna reglering får anses väl förenlig med synsättet att den skattskyldige är delägare också i det underliggande handelsbolaget.

För aktiebolag är förhållandena vid resultatberäkningen annorlunda eftersom all näringsverksamhet som bedrivs av ett aktiebolag räknas som en enda näringsverksamhet enligt 14 kap. 10 § IL. Är aktiebolaget delägare i ett svenskt handelsbolag ska även handelsbolagets verksamhet räknas in i aktiebolagets näringsverksamhet. Att en motsvarande reglering som i 13 § inte införts kan förklaras av att aktiebolaget vid tillämpning av 10 § anses som delägare inte bara i det direktägda handelsbolaget utan också, som det måste uppfattas, i det underliggande handelsbolaget. Verksamheten i det underliggande handelsbolaget räknas då automatiskt in i aktiebolagets näringsverksamhet.

Även om det inte är fråga om en regelrätt definition av begreppet delägare får det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anses följa av bestämmelserna i 5 kap. 1 § samt 14 kap. 10 och 13 §§ IL att begreppet delägare innefattar också den som äger del i ett handelsbolag genom ett annat handelsbolag.

Av redovisningen av den rättsliga regleringen framgår att bestämningen av den krets av handelsbolag som omfattas av en viss reglering har utformats på olika sätt i inkomstskattelagen. Någon tydlig systematik som motiverar skillnaderna framträder inte. Frågan är därmed om uttagsbestämmelsens formulering, tillkomst och rättsliga sammanhang motiverar att uttrycket delägare ges en mer inskränkt betydelse än vad som följer av bestämmelserna i 5 och 14 kap.

Definitionen av uttag i 22 kap. 3 § IL ersatte en motsvarande bestämmelse som infördes genom lagstiftning 1998 (prop. 1998/99:15) och då placerades i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). I tidigare bestämmelser om uttagsbeskattning hade handelsbolagen inte uttryckligen omnämnts. Eftersom definitionen av uttag kom att utgå från den skattskyldiges överlåtelse av tillgångar krävdes en komplettering för att säkerställa att även uttag från handelsbolag skulle kunna beskattas. Tillägget innebar att med uttag avsågs även att ett handelsbolag som den skattskyldige var delägare i överlät en tillgång utan ersättning eller till underpris till den skattskyldige eller någon annan. Enligt förarbetena utgjorde detta tillägg ett förtydligande (a. prop. s. 292). Någon saklig förändring av definitionen skedde inte när bestämmelsen överfördes till inkomstskattelagen.

Genom 1998 års lagstiftning infördes också regler om att uttagsbeskattning inte skulle ske om vissa förutsättningar var uppfyllda. Även dessa regler överfördes med oförändrat sakligt innehåll till inkomstskattelagen (22 kap. 11 § och 23 kap. 9 §).

Vid 2008 års taxering – då handelsbolag fortfarande kunde vara part i en underprisöverlåtelse – angavs i 23 kap. 5 § IL att med svenskt handelsbolag avsågs i det kapitlet svenskt handelsbolag som bara hade fysiska personer eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare.

Även denna bestämmelse infördes genom 1998 års lagstiftning. I förarbetena uttalades att det följde av definitionen att ett handelsbolag

med handelsbolag som delägare inte kunde delta i underprisöverlåtelser (prop. 1998/99:15 s. 271). Uttalandet tyder på att avsikten varit att en överlåtelse av tillgångar från ett indirekt ägt handelsbolag skulle uttagsbeskattas hos den skattskyldige. I annat fall hade det inte funnits anledning att över huvud taget beröra frågan om sådana handelsbolag skulle kunna överlåta tillgångar i form av en underprisöverlåtelse.

Såväl bakgrunden till bestämmelsen i 22 kap. 3 § andra meningen IL som det nyssnämnda förarbetsuttalandet ger stöd för att anse att begreppet delägare i den bestämmelsen också avser en skattskyldig som bara indirekt, genom ett handelsbolag, äger del i det handelsbolag som överlåter en tillgång till underpris.

Det bör också sägas att den omständigheten att lagstiftaren ibland – som framgått av redogörelsen för användningen av begreppet delägare i olika paragrafer i inkomstskattelagen – valt att formulera lagtexten så att den uttryckligen omfattar även ägande av handelsbolag genom handelsbolag inte utgör grund för en motsatstolkning när lagtexten formulerats på annat sätt.

Begreppet delägare i 22 kap. 3 § andra meningen IL har således inte en särskild eller mer inskränkt betydelse än som följer av bestämmelserna i 5 och 14 kap.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att Klöver Adam AB vid tillämpningen av 22 kap. 3 § andra meningen IL är delägare i Klöver Kalmar KB. Det har inte gjorts gällande och har inte heller framkommit att kommanditbolagets överlåtelse av fastigheter till underpris varit affärsmässigt motiverat. Därmed föreligger ett uttag.

Förvaltningsrätten och kammarrätten har, med den utgång målet fått där, inte haft anledning att pröva om övriga förutsättningar för eftertaxering är uppfyllda – och i så fall till vilket belopp – eller om överlåtelserna av fastigheterna är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. I återstående delar ska målet därför återförvisas till förvaltningsrätten.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom och förklarar att Klöver Kalmar KB:s överlåtelser av fastigheterna innefattar uttag enligt 22 kap. 3 § andra meningen IL. Högsta förvaltningsdomstolen visar målet i övrigt åter till förvaltningsrätten.

Mål nr 1578-14, föredragande Stina Pettersson