

Den s.k. särskilda post som enligt bestämmelserna om räntefördelning aktualiseras vid vissa fastighetsförvärv ska beräknas utan beaktande av att förvärvaren samtidigt med fastighetsförvärvet tar över ett sparad fördelningsbelopp från den tidigare ägaren. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

33 kap. 15–17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående inkomstskatt framgick bl.a. följande. K.G. och hennes make äger hälften var av en jordbruksfastighet där de bedriver jordbruk. K.G. avser att överlåta sin andel av fastigheten till sin son B.G. Ersättning ska lämnas genom att B.G. tar över skulder om 500 000 kr med fastigheten som säkerhet. Fastighetsandelens värde vid beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning är 61 957 kr. Av de förutsättningar som lämnats framgår att fastighetsandelen är en kapitaltillgång och kommer att fortsätta att vara det även hos förvärvaren, att överlåtelsen inkomstskatterättsligt är att betrakta som en gåva samt att fastigheten utgör en verksamhetsgren. – K.G. har vidare ett sparad fördelningsbelopp enligt bestämmelserna om räntefördelning i 33 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I samband med överlåtelsen ska B.G. ta över 220 004 kr av det sparade fördelningsbeloppet från K.G. Samtliga lagstadgade förutsättningar för detta har angetts vara uppfyllda.

B.G. ville veta om det övertagna sparade fördelningsbeloppet ska påverka beräkningen av den särskilda posten enligt 33 kap. 15 och 16 §§ IL. Han ansåg att det sparade fördelningsbeloppet inte ska påverka beräkningen. Det negativa kapitalunderlaget som hänför sig till förvärvet enligt 15 och 16 §§ måste avse fastighetsförvärvet som sådant, dvs. utan hänsyn till övertaget sparad fördelningsutrymme. En annan tolkning skulle leda till en negativ räntefördelning när det sparade fördelningsbeloppet utnyttjats.

Skatteverket ansåg att den särskilda posten ska påverkas av att sparad fördelningsbelopp övertas. Ett övertagande är skattemässigt en form av berikande då en större del av framtida avkastning kan beskattas i inkomstslaget kapital. Om det inte ska ingå i kapitalunderlaget vid beräkning av den särskilda posten skulle det medföra att övertagaren kan ta ut medel ur näringsverksamheten till en lägre beskattning utan att drabbas av negativ räntefördelning.

Skatterättsnämnden (2015-03-19, André, ordförande, Svanberg, Jönsson, Pahlsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked – Vid beräkningen av den särskilda posten ska hänsyn inte tas till övertaget sparad fördelningsbelopp. – *Motivering* – – Rättsligt – Bestämmelser om räntefördelning för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag finns i 33 kap. IL. Räntefördelning innebär enligt 2 § att en viss del av inkomsten av näringsverksamheten, ett positivt fördelningsbelopp, dras av och beskattas i inkomstslaget

kapital i stället. Är fördelningsbeloppet negativt ska en viss del av inkomsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för i inkomstslaget kapital. – Positiv räntefördelning får göras med högst ett belopp som motsvarar resultatet för näringsverksamheten före räntefördelning justerat på sätt som sägs i 5 §. Den skattskyldige får enligt 6 § helt eller delvis avstå från att dra av ett positivt fördelningsbelopp. – Positivt eller negativt fördelningsbelopp beräknas enligt 3 § genom att ett kapitalunderlag, som för enskilda näringsidkare definieras i 8 § och som kan vara positivt eller negativt, multipliceras med statslåneräntan vid en viss tidpunkt ökad med viss procentsats. – Av 7 § framgår att om inte hela det positiva fördelningsbeloppet dras av ska återstående belopp (sarat fördelningsbelopp) föras vidare till följande beskattningsår. – Vid överföring av en enskild näringsverksamhet genom gåva eller annat benefikt fång får förvärvaren enligt 7 a § första stycket helt eller delvis ta över sarat fördelningsbelopp. I andra stycket sägs att om inte samtliga reallgångar övergår får sarat fördelningsutrymme bara övertas till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten. – Enligt 8 § beräknas kapitalunderlaget för en enskild näringsidkare till skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsårets utgång ökad bl.a. med kvarstående sarat fördelningsbelopp, en sådan övergångspost som avses i 14 § och en sådan särskild post som avses i 15–17 §§. På motsvarande sätt ska kapitalunderlaget minskas med bl.a. 78 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. – Med övergångspost i 14 § avses ett negativt fördelningsunderlag i näringsverksamheten när reglerna om räntefördelning började tillämpas. Posten är permanent och får öka kapitalunderlaget utan begränsning (jfr 17 § första stycket). Om näringsverksamheten förvärvas genom benefikt fång tar förvärvaren över posten. – Enligt 15 § får en särskild post beräknas om en fastighet förvärvas på motsvarande sätt och det kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet är negativt vid förvärvstidpunkten. Detta gäller bara om fastigheten är kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren. – I 16 § första stycket sägs att den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlaget för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten enligt 12 § eller 13 §, som huvudregel det skattemässiga värdet, och ökad med 78 procent av en övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Ett åtagande att ta över en expansionsfond räknas inte som ersättning. – Av 16 § andra och tredje styckena framgår att den särskilda posten dessutom ska minskas om en del av fastigheten övergår till någon annan ägare eller i vissa speciella fall i samband med kapitaltillskott inom två år före eller efter förvärvet. – Att den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för räntefördelning med högst ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlaget i näringsverksamheten före ökningen av posten sägs i 17 § första stycket. Enligt andra stycket är den särskilda posten knuten till fastigheten och får endast öka kapitalunderlaget så länge dels någon del av fastigheten finns kvar i förvärvarens näringsverksamhet, dels

kapitalunderlaget före ökningen med posten är negativt. – Skatterättsnämndens bedömning – B.G. ska som ett led i ett generationsskifte förvärva en fastighet genom gåva från sin mor. På grund av förvärvet kommer han att få ett negativt kapitalunderlag enligt reglerna om räntefördelning eftersom fastighetens skattemässiga värde är betydligt lägre än de skulder han övertar som belöper på fastigheten. I samband därmed övertar han även ett sparad fördelningsbelopp från modern. – Bestämmelserna om den särskilda posten i 33 kap. 15–17 §§, och motsvarande bestämmelser i 34 kap. om expansionsfonder, infördes 1996 för att underlätta benefika överlåtelser av näringsfastigheter t.ex. vid generationsskiften. Avsikten var att motverka att mottagaren på grund av förvärvet av fastigheten får ett negativt kapitalunderlag. Det kunde bli fallet om fastigheten överläts mot viss ersättning, t ex. i form av att lån övertas, samtidigt som fastigheter normalt värderas till överlåtarens skattemässiga värde (prop. 1996/97:12 s. 28–31). – Om förvärvaren samtidigt övertog en expansionsfond hänförlig till fastigheten skulle enligt förarbetena ett belopp motsvarande obeskattad del av expansionsfonden (numera 78 procent, i fortsättningen expansionsfonden) beaktas när det negativa kapitalunderlaget beräknades (a. prop. s. 32). – I den promemoria från Finansdepartementet som låg till grund för propositionen framgår uttryckligen att det var de nämnda delposterna som i förekommande fall skulle beaktas vid beräkningen av den särskilda posten (Ds 1996:41 jfr s. 8–9 och 32). – Under den fortsatta beredningen av förslaget justerades emellertid lagtexten i vissa avseenden i de delar som motsvarar 33 kap. 16 § första stycket (jfr a. prop. s. 10, 63 och 81). Det ledde bl.a. till att styckets första mening fick en mer generell utformning än enligt förslaget i departementspromemorian genom att det föreskrivs att den särskilda posten får uppgå till ett belopp som motsvarar det negativa fördelningsunderlaget som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. – En konsekvens av detta var att man slopade den i promemorian föreslagna uppräkningslistan av vilka poster som skulle beaktas när den särskilda posten beräknas. I bestämmelsen, motsvarande nuvarande 16 § första stycket andra meningen, sägs i stället att den särskilda posten inte får överstiga ett belopp som ska beräknas med hänsyn till dessa delposter. – Det innebär att lagtexten inte utesluter att även andra tillgångar och skulder än vederlaget för den förvärvade fastigheten och fastighetens värde som övertas samtidigt med fastigheten beaktas vid beräkningen av det negativa kapitalunderlaget vid förvärvstidpunkten om de kan anses hänförliga till förvärvet. – I den mån ytterligare en skuld ska beaktas, t.ex. om en övertagen periodiseringsfond som helt eller delvis kan anses hänförlig till förvärvet av fastigheten, kommer det negativa kapitalunderlaget att öka. En annan sak är att sådana poster genom tillämpningen av beloppsregeln i andra meningen ändå inte behöver få någon betydelse vid beräkningen av den särskilda postens storlek. – Det anförda leder till den fråga som aktualiserats i ärendet nämligen om även andra poster än tillgångar och skulder som enligt 8 § ska öka eller minska kapitalunderlaget, däribland övertaget kvarstående sparad fördelningsbelopp, ska beaktas om de kan anses hänförliga till förvärvet. – Möjligheten att vid benefika förvärv överta sparad fördelningsbelopp infördes 2004 i 7 a §. Avsikten var att uppnå en

större flexibilitet och underlätta generationsskiften (prop. 2004/05:32 s. 15). Övertagandet är inte knutet till benefika fång av näringsfastigheter, som beträffande den särskilda posten, utan kan omfatta en enskild näringsverksamhet i sin helhet. Om inte samtliga reallgångar i näringsverksamheten övergår får sparade fördelningsbelopp tas över bara till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten. – Att en expansionsfond som övertas ska beaktas när den särskilda posten bestäms till den del den avser fastigheten följer som framgått av 16 § och uttalanden i förarbetena när den särskilda posten infördes. Det förhållandet kan tala för att ett sparade fördelningsbelopp beaktas i en motsvarande situation. – Något som kan anföras som ett skäl mot att sparade fördelningsbelopp ska beaktas är förhållandena när möjligheten att överta detta belopp infördes. Det skedde efter ett förslag i SOU 2002:52 del 2 tillsammans med ett förslag om att den särskilda posten skulle få beaktas vid beräkning av positiv räntefördelning och avsättning till expansionsfond (betänkandet s. 158–159). – I propositionen konstaterade regeringen bl.a. att de dåvarande reglerna om den särskilda posten gav ett tillräckligt fördelaktigt resultat. Slutsatsen blev att förslaget att utvidga reglerna inte skulle genomföras (a. prop. s. 14–16). Att i det sammanhanget inte klargöra att utrymmet för att beräkna kapitalunderlaget för att bestämma den särskilda posten i samband med ett fastighetsförvärf skulle kunna begränsas om ett sparade fördelningsbelopp samtidigt överfördes talar emot att lagstiftningen har en sådan innebörd. – Den motsatta uppfattningen, som Skatteverket för fram, skulle sett till systematiken i bestämmelserna ge upphov till frågan om hur ett övertagande av övergångsposten skulle behandlas i en motsvarande situation. – Övergångsposten övertas av förvärfvaren vid benefika förvärf av hela näringsverksamheten. I den mån övergångsposten hänför sig till ett samtidigt övertagande av en fastighet skulle övergångsposten, helt eller delvis, som en tillkommande post påverka beräkningen av den särskilda posten på samma sätt som sparade fördelningsbelopp, dvs. minska det negativa kapitalunderlaget. – Övergångsposten utgör, liksom den särskilda posten, ett avsiktligt undantag till de skattskyldigas förmån från principen för lagstiftningen att kapitalunderlaget ska bestå av ”fullbeskattat” kapital (jfr prop. 1993/94:50 s. 226–230 och prop. 2004/05:32 s. 16). Starka ändamålshänsyn talar därför för att en övergångspost som övertas i samband med ett benefikt fastighetsförvärf inte ska ingå vid beräkningen av den särskilda posten även om den kan anses hänförlig till förvärfvet. – Skatterättsnämnden anser mot bakgrund av det anförda att sparade fördelningsbelopp inte ska beaktas när det negativa kapitalunderlaget för räntefördelning som hänför sig till ett benefikt fastighetsförvärf ska beräknas vid förvärfstillfället.

Ledamöterna *Gäverth* och *Lundström* var skiljaktiga och anförde följande.

I 33 kap. 15 § anges att vid räntefördelning för enskild näringsidkare får en särskild post beräknas om en fastighet förvärfvas genom ett benefikt fång under förutsättning att det kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärfvet är negativt vid förvärfvstidpunkten. Av 16 § framgår att den särskilda

posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlaget för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Av 17 § framgår att den särskilda posten får öka kapitalunderlaget med högst ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlaget före ökningen med posten. – Frågan är hur uttrycket ”hänför sig till förvärvet” i de båda förstnämnda lagrummen ska tolkas och hur den särskilda posten förhåller sig till sparade fördelningsunderlag. Som majoriteten konstaterat ger lagtexten utrymme för olika tolkningar och förarbetena ger inte något klart besked i frågan. – Bestämmelserna om särskild post i 15–17 §§ bör dock läsas tillsammans med övriga bestämmelser i 33 kap. Enligt vår mening synes lokutionen ”hänför sig till förvärvet” snarast vara en bestämning av vilket förvärv kapitalunderlaget ska avse än vad som ska ingå i kapitalunderlaget. I 15 § anges förutsättningarna för att få beräkna en särskild post och i 16 § regleras hur den särskilda posten ska beräknas. I båda bestämmelserna anges som förutsättning att det kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet är negativt. Den grundläggande regeln för hur kapitalunderlaget för räntefördelning beräknas finns i 8 § i samma kapitel. Där framgår bl.a. att kvarstående sparade fördelningsutrymme är en tillgångspost som ska öka kapitalunderlaget för räntefördelning. I 16 §, som särskilt gäller beräkningen av den särskilda postens storlek, finns en uttrycklig reglering att postens storlek inte får överstiga ett visst angivet belopp. Något undantag görs dock inte här från bestämmelsen i 8 § om att sparade fördelningsutrymme ska öka kapitalunderlaget. – Av förarbetena kan vidare utläsas (prop. 1996/97:12 s. 30) att syftet med den särskilda posten endast är att vid generationsskiften undanröja risken för att förvärvaren genom förvärvet ska få ett negativt kapitalunderlag. Ett negativt kapitalunderlag försvårar ett generationsskifte. För att uppnå syftet att räntefördelningsreglerna inte ska motverka ett generationsskifte behöver inte den särskilda posten uppgå till ett högre belopp än vad som motsvarar vid generationsskiftet överfört negativt kapitalunderlag. Finns det ett överfört sparade räntefördelningsbelopp som uppgår till, eller överstiger, förvärvarens negativa kapitalunderlag behövs ingen särskild post i korrigerande syfte. Av bestämmelserna framgår vidare att den särskilda posten är knuten till fastigheten och får endast läggas till fördelningsunderlaget så länge fastigheten finns kvar i förvärvarens näringsverksamhet och endast i den mån fördelningsunderlaget är negativt. – Sammantaget leder det nu sagda oss till att tolka bestämmelserna så att hela det övertagna sparade räntefördelningsbeloppet ska påverka den särskilda postens storlek. I den omfrågade situationen ska därför, enligt vår bedömning, den särskilda posten beräknas till 218 039 kr, vilket sålunda motsvarar den sparade räntefördelningen om 220 004 kr med tillägg för fastigheten med värde av 61 957 kr reducerat med värdet av övertagen skuld om 500 000 kr.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa att det övertagna sparade fördelningsbeloppet ska påverka den särskilda postens storlek.

B.G. ansåg att överklagandet skulle avslås.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-12-10, Jermsten, Ståhl, Nymansson, Rynning, Classon) yttrade:

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är hur den särskilda posten i bestämmelserna om räntefördelning ska beräknas när förvärvaren av en fastighet samtidigt med fastighetsförvärvet tar över ett sparad fördelningsbelopp från den tidigare ägaren.

Rättslig reglering

Bestämmelser om räntefördelning för bl.a. enskilda näringsidkare finns i 33 kap. IL.

I 2 § anges vad som avses med räntefördelning. Där framgår att en positiv räntefördelning innebär att en viss del av inkomsten av näringsverksamhet (positivt fördelningsbelopp) dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och tas upp i inkomstslaget kapital. En negativ räntefördelning innebär i stället att en viss del av inkomsten (negativt fördelningsbelopp) tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och dras av i inkomstslaget kapital.

Om inte hela det positiva fördelningsbeloppet dras av ett visst år ska återstående belopp (sparat fördelningsbelopp) enligt 7 § föras vidare till följande beskattningsår. Om näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren förs över till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom bl.a. gåva, får förvärvaren enligt 7 a § första stycket helt eller delvis ta över sparad fördelningsbelopp. Om inte samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten övergår, får enligt andra stycket sparad fördelningsbelopp tas över bara till så stor del som de övertagna reelltillgångarna utgör av samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten.

Enligt 3 § beräknas det positiva respektive negativa fördelningsbeloppet utifrån ett kapitalunderlag. Detta utgörs enligt 8 § av skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsårets utgång, ökad med bl.a. kvarstående sparad fördelningsbelopp och en sådan särskild post som avses i 15–17 §§ samt minskad med bl.a. 78 procent av expansionsfonden enligt 34 kap.

I 15 § anges att en särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom bl.a. gåva och det kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet är negativt vid förvärvstidpunkten. Detta gäller bara om fastigheten är kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren.

I 16 § finns bestämmelser om hur den särskilda posten ska beräknas. Enligt första stycket uppgår den särskilda posten till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten enligt 12 eller 13 § och ökad med 78 procent av en övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

Enligt 17 § första stycket får den särskilda posten öka kapitalunderlaget för räntefördelning med högst ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlaget i näringsverksamheten före ökningen med posten. Av andra stycket framgår att rätten att öka kapitalunderlaget med posten upphör om detta underlag före ökningen med posten ett visst år inte längre är negativt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen har att ta ställning till är således om det sparade fördelningsbelopp som en förvärvare tar över i samband med att han eller hon förvärvar en fastighet ska anses hänföra sig till förvärvet i den mening som avses i 33 kap. 16 § första stycket IL och därmed minska storleken på den särskilda posten. Om så anses vara fallet kan ett senare utnyttjande av det sparade fördelningsbeloppet leda till att förvärvarens kapitalunderlag blir negativt och att bestämmelserna om negativ räntefördelning därmed blir tillämpliga.

Det förvärv som avses i 33 kap. 16 § första stycket första meningen IL kan inte vara något annat än fastighetsförvärvet. Bestämmelsens ordalydelse talar därmed enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening närmast för att det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet är det som avser själva fastigheten, dvs. skillnaden mellan värdet på fastigheten och de skulder som är knutna till förvärvet av denna. Även om en överföring av det sparade fördelningsbeloppet enligt 7 a § endast kan ske i samband med att tillgångar i näringsverksamheten förs över så finns ingen omedelbar koppling mellan detta belopp och den fastighet som överlåts. Detta talar emot att ett separat fördelningsbelopp ska anses hänföra sig till förvärvet av fastigheten i den mening som avses i 16 §.

Det nyss sagda – att ett övertaget sparade fördelningsbelopp inte ska beaktas vid beräkningen av den särskilda posten – stöds också av bestämmelsen i 33 kap. 16 § första stycket andra meningen IL, där det föreskrivs att den särskilda posten inte får överstiga ett belopp som motsvarar ersättningen för fastigheten minskad med fastighetens värde

och ökad med 78 procent av en övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Om avsikten hade varit att också ett sparad fördelningsbelopp ska beaktas vid beräkningen borde även det framgå av lagtexten. När bestämmelserna om särskild post infördes (se prop. 1996/97:12) sänkades i och för sig regler som möjliggjorde överföring av sparade fördelningsbelopp. Det fanns därmed ingen anledning att i det lagstiftningsärendet ta ställning till om den särskilda posten skulle påverkas av en sådan överföring. Bestämmelserna om hur den särskilda posten ska beräknas, ändrades emellertid inte när möjligheten till överföring av sparad fördelningsbelopp infördes. Frågan om hur en sådan överföring ska påverka den särskilda posten berörs inte heller i förarbetena till den regleringen (se prop. 2004/05:32).

Även om den nu aktuella frågan alltså inte behandlas i förarbetena så kan de allmänna uttalanden som görs där om syftet med den särskilda posten vara av visst intresse (se prop. 1996/97:12 s. 29 f.). Den särskilda posten tillkom för att underlätta benefika överlåtelser av näringsfastigheter vid bl.a. generationsskiften. I propositionen anges att förvärvaren vid benefika förvärv av fastigheter tar över fastighetens skattemässiga restvärde, vilket ofta kan vara lågt. Om förvärvaren vid ett sådant förvärv lämnar viss ersättning kommer underlaget för räntefördelning därför många gånger att bli negativt. Vidare anförs att syftet med den särskilda posten är att motverka detta, så att risken för negativ räntefördelning minskar. Dessa uttalanden tyder på att den särskilda posten är tänkt att balansera ett negativt kapitalunderlag som, utan beaktande av andra delposter i kapitalunderlaget, uppkommer just på grund av att det skattemässiga värdet på fastigheten understiger den ersättning som lämnas.

När det gäller frågan om hur den särskilda posten påverkas av andra delar av förvärvarens kapitalunderlag kan även konstateras följande. Av 33 kap. 17 § IL följer att den särskilda posten inte får leda till att kapitalunderlaget totalt sett blir positivt. Om förvärvaren, vid sidan av den förvärvade fastigheten, också har andra tillgångar i näringsverksamheten som ökar kapitalunderlaget får därmed endast så stor del av den särskilda posten utnyttjas som krävs för att kapitalunderlaget ska bli noll. Detsamma gäller om förvärvaren sedan tidigare har ett eget sparad fördelningsbelopp som ökar kapitalunderlaget. Om förvärvaren senare avhänder sig dessa andra näringsstillgångar, respektive utnyttjar det sparade fördelningsbeloppet, kommer det totala kapitalunderlaget att minska. Den särskilda posten kan då upp till sitt fulla belopp utnyttjas för att öka kapitalunderlaget i motsvarande mån, så länge detta inte leder till ett positivt kapitalunderlag. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det svårt att se varför en minskning av kapitalunderlaget som beror på att ett övertaget sparad fördelningsbelopp utnyttjas ska behandlas på annat sätt.

Mot bakgrund av det anförda anser Högsta förvaltningsdomstolen, i likhet med Skatterättsnämnden, att ett övertaget sparad fördelningsbelopp inte ska beaktas vid beräkningen av den särskilda posten. Överklagandet ska därmed avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Mål nr 2273-15, föredragande David Ankerson