

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
2273-15

meddelad i Stockholm den 10 december 2015

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

AA

Ombud: Jur. dr Urban Rydin  
LRF Konsult, Skattebyrå  
Box 565  
201 25 Malmö

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 19 mars 2015 i ärende dnr 33-14/D

## **SAKEN**

Förhandsbesked angående inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

## **BAKGRUND**

BB och hennes make äger hälften var av en jordbruksfastighet där de bedriver jordbruk. BB avser att överlåta sin andel av fastigheten till sin son AA. Ersättning ska lämnas genom att AA

Dok.Id 166980

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

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.

BB har vidare ett sparad fördelningsbelopp enligt bestämmelserna om räntefördelning i 33 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I samband med överlåtelsen ska AA ta över av 220 004 kr av det sparade fördelningsbeloppet från BB. Samtliga lagstadgade förutsättningar för detta har angetts vara uppfyllda.

När en fastighet förvärfvas genom gåva får enligt 33 kap. 15 § IL en särskild post beräknas om det kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet är negativt vid förvärvstidpunkten. Den särskilda posten ökar kapitalunderlaget enligt 8 §. Av 16 § framgår att den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten.

I ansökan om förhandsbesked frågade AA om det övertagna sparade fördelningsbeloppet ska påverka beräkningen av den särskilda posten enligt 33 kap. 15 och 16 §§ IL.

Skatterättsnämnden fann att hänsyn inte ska tas till övertaget sparad fördelningsbelopp vid beräkningen av den särskilda posten. Enligt Skatterättsnämnden utsluter lagtexten inte att, förutom vederlaget för den förvärvade fastigheten och fastighetens värde, även andra tillgångar och skulder som övertas samtidigt med fastigheten beaktas vid beräkningen av det negativa kapitalunderlaget om de kan anses hänförliga till förvärvet. Med hänvisning till vissa förarbetsuttalanden och till ändamålshänsyn ansåg nämnden dock att ett sparad fördelningsbelopp inte ska beaktas vid denna beräkning.

**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa att det övertagna sparade fördelningsbeloppet ska påverka den särskilda postens storlek.

AA anser att överklagandet ska avslås.

**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 reallgångar i närings-

verksamheten övergår, får enligt andra stycket sparat fördelningsbelopp tas över bara till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar 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 sparat 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 överläts. Detta talar emot att ett sparad fördelningsbelopp ska anses hänföra sig till förvärvet av fastigheten i den mening som avses i 16 §.

Det nyss sagda – att ett övertaget sparad 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) saknades 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 anføres 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 näringstillgångar, 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.

Mål nr  
2273-15

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

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Erik Nymansson, Elisabeth Rynning och Per Classon.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren David Ankerson.