

HFD 2016 ref. 16

Utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag enligt bestämmelserna om beloppsspärr har ansetts innefatta ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

40 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 3 mars 2016 följande dom (mål nr 3521-15).

Bakgrund

A äger samtliga aktier i Holding AB. Holding AB är moderbolag i en koncern med ett antal dotterföretag fördelade på tre underkoncerner. Koncernens marknadsvärde är 120 miljoner kr. Bolaget och övriga svenska företag i koncernen har underskott från tidigare beskattningsår som uppgår till totalt ca 120 miljoner kr.

A planerar att genomföra följande omstrukturering av koncernen i syfte att möjliggöra en avveckling av en av de tre underkoncernerna. A ska bilda ett nytt aktiebolag, NYAB. Aktierna i NYAB betalas genom en rapport där han tillskjuter samtliga sina aktier i Holding AB till NYAB, dvs. ett värde motsvarande 120 miljoner kr. Av den summan utgör 1 miljon kr aktiekapitalet i NYAB fördelat på 10 000 aktier och resterande 119 miljoner kr överkursfond. De två underkoncerner som inte ska avvecklas säljs därefter för ett pris motsvarande bokförda värden till NYAB. Efter den planerade omstruktureringen kan NYAB sälja Holding AB med underliggande företag i den tredje underkoncernen. Alternativt kan Holding AB sälja sistnämnda företag.

Omstruktureringen kommer att innebära att Holding AB får en ny ägare, NYAB. Genom ansökan om förhandsbesked ville Holding AB få klarlagt om ägarförändringen, till följd av bestämmelserna om s.k. beloppsspärr i 40 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, kommer att medföra att någon del av tidigare års underskott inte får dras av. Holding AB frågade om värdet av de aktier som NYAB ger ut vid bildandet ska räknas som en utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet över Holding AB och om aktierna i så fall ska värderas till marknadsvärdet. Om dessa frågor besvarades jakande ville bolaget också få veta om Holding AB:s underskott kommer att kvarstå oreducerat efter att omstruktureringen genomförts.

I ansökan angavs att det inte har lämnats eller kommer att lämnas några kapitaltillskott till Holding AB eller övriga koncernföretag som ska beaktas vid prövningen.

Skatterättsnämnden konstaterade att NYAB under bildande ska förvärva aktierna i Holding AB genom ett andelsbyte, vilket innebär att värdet på de aktier som ges ut av NYAB vid bildandet kommer att motsvaras av marknadsvärdet på aktierna i Holding AB. Nämnden fann att vare sig lagtexten, förarbetena eller praxis gav stöd för att ordet "utgiften" i uttrycket "utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget" i 40 kap. 15 § IL skulle ha någon annan innebörd än att avse anskaffningsutgiften. Detta innebär enligt nämnden att en tillämpning av beloppsspärren inte skulle leda till någon begränsning av Holding AB:s rätt att dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då ägarförändringen inträdde.

Yrkanden m.m.

Skatteverket överklagar förhandsbeskedet och yrkar att frågorna besvaras nekande. Verket anför bl.a. att det bör krävas en betalning som medför en förmögenhetsminskning hos förvärvaren för att en utgift i den mening som avses i 40 kap. 15 § IL ska anses uppkomma.

Holding AB anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är om utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag enligt bestämmelserna om beloppsspärr kan anses innefatta ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget.

Rättslig reglering m.m.

I 40 kap. IL finns bestämmelser om avdrag för tidigare års underskott.

I 4 § definieras vad som avses med underskotts företag och i 9–19 §§ regleras under vilka förutsättningar ett sådant företag får dra av underskott när det har skett en ägarförändring.

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag inträder enligt 10 § en beloppsspärr. Enligt 15 § innebär beloppsspärren, såvitt nu är av intresse, att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av

utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget.

I förarbetena anges att ordet "utgift" i bestämmelsen används på samma sätt som i kapitlen om byggnader och inventarier (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 474). Det uttalas också att en utgift normalt utgörs av en betalning och att en betalning kan ske med annat än pengar, t.ex. med aktier eller fast egendom vid en apport.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Det planerade förfarandet innebär att NYAB bildas genom att apportegendom tillförs i form av samtliga aktier i Holding AB. Ersättning för aktierna i Holding AB lämnas genom de aktier som NYAB ger ut vid bildandet. Transaktionen kan karaktäriseras som ett byte där värdet på de aktier som ges ut av NYAB motsvaras av marknadsvärdet på aktierna i Holding AB, dvs. 120 miljoner kr. Grundregeln inom inkomstbeskattningen vid byte av tillgångar är att de mottagna tillgångarna ska anses anskaffade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet av de avyttrade tillgångarna (se RÅ 2002 ref. 101). NYAB:s anskaffningsutgift för aktierna i Holding AB uppgår därmed till 120 miljoner kr.

Högsta förvaltningsdomstolen finner vidare, i likhet med Skatterättsnämnden, att det saknas stöd för att anse att ordet "utgiften" i uttrycket "utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget" skulle ha någon annan innebörd än att avse anskaffningsutgiften för andelarna i detta företag. Värdet på de aktier som NYAB ger ut vid bildandet ska således räknas in i utgiften för förvärvet av Holding AB, vilket innebär att en tillämpning av bestämmelserna om beloppsspärr inte leder till någon begränsning av det sistnämnda bolagets rätt att dra av tidigare års underskott.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Ståhl*, *Nymansson*, *Rynning* och *Classon*. Föredragande var justitiesekreteraren Ingrid Björnsson.

Skatterättsnämnden (2015-05-12, André, ordförande, Svanberg, Bengtsson, Dahlberg, Gäverth, Pålsson och Werkell):

Förhandsbesked

En tillämpning av beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL leder inte till någon begränsning i Holding AB:s rätt att dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då ägarförändringen inträder.

Motivering

Syftet med lagstiftningen i 40 kap. IL om avdrag för underskott i näringsverksamheten är att den ska vara neutral med avseende på ägarförändringar i underskotts företag. Den ska därför motverka att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl genomförs (se prop. 1993/94:50 s. 260). Bestämmelserna har alltså karaktär av stopplagstiftning.

Holding AB är ett underskotts företag enligt 40 kap. 4 §. De aktuella frågorna gäller om den ägarförändring som sker genom andelsbytet leder till begränsningar för Holding AB i möjligheterna att utnyttja underskott som uppkommit före det beskattningsår då andelsbytet sker.

Andelsbytet innebär att Holding AB blir ett helägt dotterföretag till NYAB. Därigenom får NYAB det bestämmande inflytandet över Holding AB enligt definitionen i kapitlets 5 §.

Vid ägarförändringar där ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag inträder enligt 10 § första stycket en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. I ärendet aktualiseras endast beloppsspärren.

Det betyder att beloppsspärren inträder för underskott som fanns i Holding AB och andra bolag i Holding AB-koncernen vid utgången av beskattningsåret före det år då ägarförändringen skedde.

Beloppsspärren i 15 § första stycket innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget bl.a. i ett fall som det aktuella.

Om förvärvet omfattar flera underskotts företag i samma koncern, ska avdragsutrymmet enligt 15 § andra stycket fördelas på dessa efter deras andel av koncernens sammanlagda underskott.

I 16 och 16 a §§ finns kompletterande regler som tar sikte på i vad mån kapitaltillskott som har lämnats till bl.a. underskotts företaget ska minska utgiften enligt 15 § första stycket.

Någon ytterligare precisering av hur ordet utgiften i 15 § första stycket ska bestämmas framgår inte av lagtexten.

Beloppsspärren fick sin nuvarande lydelse när underskottsreglerna fördes över till inkomstkattelagen. Den enda justering som gjordes var att ersätta ordet kostnaden med utgiften. Ändringen kommenterades i förarbetena med att det här inte är fråga om en kostnad i vanlig bemärkelse, dvs. en periodiserad utgift. Vid t.ex. successiva förvärv inkluderas betalningar från tidigare år. I stället används ordet utgift på samma sätt som i kapitlen om byggnader och inventarier. Regeringen uttalade vidare att en utgift normalt utgörs av en betalning och att en

betalning kan ske med annat än pengar, t.ex. med aktier eller fast egendom vid en apport (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 474).

Av praxis framgår att bestämmelsen ska tillämpas restriktivt (jfr RÅ 2007 ref. 58 och HFD 2014 ref. 67).

Av det anförda framgår att anskaffningsutgiften för att förvärva aktierna vid en ägarförändring är utgångspunkten för att bestämma utgiftens storlek vid tillämpning av beloppsspärren i 40 kap. 15 § första stycket.

I detta fall ska NYAB under bildande förvärva aktierna i Holding AB genom ett andelsbyte. Det innebär att värdet på de aktier som ges ut av NYAB vid bildandet kommer att motsvaras av marknadsvärdet på aktierna i Holding AB vid den tidpunkten. Enligt lämnade förutsättningar uppgår Holding AB-koncernens samlade underskott till ett lika stort belopp. Några kapitaltillskott som ska minska utgiftens storlek aktualiseras inte.

Inte vare sig lagtexten, förarbetena eller praxis ger stöd för att anse att ordet utgiften i uttrycket ”utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget” i 15 § första stycket skulle ha någon annan innebörd än att avse anskaffningsutgiften.

Vad som Skatteverket anför i övrigt om hur ordet bör tolkas eller hur utgiftens storlek bör beräknas föranleder inte någon annan bedömning.

Det betyder att en tillämpning av beloppsspärren inte leder till någon begränsning i rätten att dra av underskott i Holding AB som uppkommit före beskattningsåret då andelsbytet sker.