

HFD 2019 ref. 40

Ovillkorade aktieägartillskott som har lämnats till ett underskottsföretag får inte räknas med i utgiften för förvärvet av det bestämmande inflytandet vid tillämpning av beloppsspärren. Förhandsbesked om inkomstskatt.

40 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 april 2019 följande dom (mål nr 3746-18).

Bakgrund

1. Vid inkomstbeskattningen finns särskilda bestämmelser för företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret (underskottsföretag). Ett sådant underskott ska som huvudregel dras av. Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag gäller dock att underskottet inte får dras av till den del det överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget (beloppsspärren). Avdragsbegränsningen kan även omfatta underskottsföretagets dotterbolag.

2. Innerstaden 10:14 Holding AB och de två helägda dotterbolagen H-hagen fastigheter AB och World Village of Women Sports AB är underskottsföretag. Två andra aktiebolag äger hälften vardera av aktierna i Innerstaden. Ett av ägarbolagen avser att förvärva samtliga aktier i Innerstaden och därmed få det bestämmande inflytandet över Innerstaden med dotterbolag.

3. Innerstaden ansökte tillsammans med sina två dotterbolag om förhandsbesked för att få veta hur beloppsspärren ska beräknas. De ville få veta om kostnader för successiva förvärv ska beaktas vid beräkning av beloppsspärren (fråga 1 och 2). Dessutom ville bolagen få veta om lämnade ovillkorade aktieägartillskott får räknas med i utgiften för förvärvet (fråga 3). Enligt förutsättningarna har Innerstadens två ägarbolag vid flera tillfällen lämnat aktieägartillskott till Innerstaden för att finansiera den fortsatta verksamheten. Tillskotten omfattas inte av bestämmelserna i 40 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229).

4. Skatterättsnämnden fann att utgifter för successiva förvärv av aktier får räknas med vid beräkning av beloppsspärren (fråga 1 och 2). Nämnden fann vidare att ovillkorade aktieägartillskott däremot inte får räknas med i utgiften för förvärvet av det bestämmande inflytandet över bolaget (fråga 3).

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet avseende fråga 3 ska fastställas och anför bl.a. följande. Lagtexten avser utgift för ett förvärv av det bestämmande inflytandet i underskotts företaget. Ett ovillkorat aktieägartillskott avser inte ett förvärv av andelar och därmed röster. Det påverkar därför inte det bestämmande inflytandet.

6. *Innerstaden och dess dotterbolag* yrkar att fråga 3 ska besvaras med att ovillkorade aktieägartillskott ska få räknas med i utgiften för förvärvet av det bestämmande inflytandet. Bolagen anför bl.a. att aktieägartillskott innefattas i anskaffningsutgiften för aktier och ska därför även innefattas i utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Frågan i målet är om ovillkorade aktieägartillskott som har lämnats till ett underskotts företag får räknas med i utgiften för förvärvet av det bestämmande inflytandet vid tillämpning av beloppsspärren.

Rättslig reglering m.m.

8. I 40 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om begränsningar för ett underskotts företag att dra av tidigare års underskott.

9. Med underskotts företag avses enligt 4 § ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av vissa bestämmelser i lagen.

10. Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag inträder enligt 10 § första stycket en beloppsspärr.

11. Av 15 § första stycket 1 framgår att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då beloppsspärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Om förvärvet omfattar flera underskotts företag i samma koncern, ska enligt andra stycket avdragsutrymmet fördelas på dessa efter deras andel av koncernens sammanlagda underskott.

12. I förarbetena till senare gjorda lagändringar i 40 kap. ges exempel på hur förvärvsutgiften ska beräknas. I dessa exempel har ovillkorade aktieägartillskott inte räknats med i utgiften för att

förvärva det bestämmande inflytandet vid tillämpningen av beloppsspärren (prop. 2016/17:1 Vol. 1a s. 459 f.).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. De tillskottsgivande bolagen har genom de ovillkorade aktieägartillskotten inte förvärvat några andelar i Innerstaden med åtföljande röster.

14. Enligt 40 kap. 15 § första stycket 1 inkomstskattelagen krävs för att en utgift ska kunna beaktas vid beräkningen att det är fråga om en utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Av bestämmelsen följer enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att ett ovillkorat aktieägartillskott inte kan anses utgöra en sådan utgift.

15. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas i den del det har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det har överklagats.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Saldén Enéus, Classon, Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

Skatterättsnämnden (2018-06-20, *Eng*, ordförande, *Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pahlsson, Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 3: Ovillkorade aktieägartillskott som lämnats till Innerstaden får inte räknas med i utgiften för förvärvet av det bestämmande inflytandet över bolaget.

Motivering

[text här utelämnad]

När lagtexten överfördes till inkomstskattelagen hade lagrådet vissa synpunkter såsom att lagtexten inte ger något klart besked hur den angivna förvärvsutgiften ska beräknas i olika situationer, t.ex. vid successiva förvärv eller om avsikten varit att – för det fall mer än 51 procent förvärvas – utgiften ska beräknas på förvärven i sin helhet eller endast på förvärven upp till 51 procent (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 451). Med hänvisning till att Riksskatteverket i sin handledning förordat att någon proportionering inte ska ske i ett sådant fall avstod dock regeringen från att föreslå någon lagändring (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 473 f.).

Att någon proportionering inte ska göras vid ett samtidigt förvärv överstigande 51 procent har därefter slagits fast av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2007 ref. 58. Av det avgörandet framgår dessutom att 40 kap. 15 § ska tillämpas restriktivt. Det senare framgår även av HFD 2014 ref. 67 där det också konstaterades att endast köpeskillingen för andelarna får räknas med vid beräkningen av beloppsspärren. Detta trots att förvärvet i det fallet villkorats av att fordringar förvärvades samtidigt som andelarna och där andelarna var pantsatta till säkerhet för fordringsrätterna.

Inför införandet av en ny bestämmelse i 40 kap. gav regeringen exempel på hur förvärvsutgiften ska beräknas i olika situationer.

Exemplet bekräftar att den sammanlagda anskaffningsutgiften får räknas med i utgiften vid beräkning av beloppsspärren när det bestämmande inflytandet förvärvs successivt. Utgifter för successiva förvärv efter att det bestämmande inflytandet erhållits får dock inte räknas med. Det framgår också att ett ovillkorat aktieägartillskott inte räknas med i utgiften för förvärvet men att utgiften ska minskas med ett sådant tillskott som sker inom den stipulerade fristen i 40 kap. 16 § (prop. 2016/17:1 s. 459 f.).

Skatterättsnämndens bedömning

[text här utelämnad]

Fråga 3

Begreppet utgift i 40 kap. 15 § är inte definierat och det framgår inte helt klart hur utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet ska beräknas. Detta har också påpekats av lagrådet. Lagtexten talar dock för att avsikten med bestämmelsen är att det är anskaffningsutgiften för andelar som förvärvas som avses snarare än att det sammanlagda omkostnadsbeloppet för dessa andelar ska få beaktas. De exempel ur förarbetena som återgivits ovan tydliggör denna avsikt. Att exemplen inte primärt avser 15 § saknar därvid betydelse. Praxis på området – som förordar en restriktiv tillämpning – är enligt Skatterättsnämnden förenlig med en bedömning utifrån denna utgångspunkt. De ovillkorade aktieägartillskott som lämnats till Innerstaden före den stipulerade fristen i 40 kap. 16 § får därför inte räknas med i utgiften för förvärvet av det bestämmande inflytandet över bolaget.