

HFD 2020 ref. 10

Köparens transaktionsutgifter i samband med förvärv av andelar i ett underskotts företag får beaktas som en del av utgiften för förvärvet vid beräkning av beloppsspärren.

40 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 6 mars 2020 följande dom (mål nr 605-19 och 606-19).

Bakgrund

1. Ett företag som går med underskott vid beskattningen får spara underskottet och dra av det mot inkomster som uppkommer under följande år. För att förhindra handel med underskottsföretag finns dock regler som begränsar rätten att utnyttja tidigare års underskott om företaget byter ägare. En sådan regel är den s.k. beloppsspärren. Den innebär att underskottsföretaget inte får dra av tidigare års underskott till den del underskotten överstiger 200 procent av köparens utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget.

2. IP-Only AB och dess dotterbolag IP-Only Networks AB bedriver verksamhet inom bl.a. internet- och datakommunikation. Under 2013 förvärvades 99 procent av aktierna i IP-Only av ett annat bolag för drygt 238 miljoner kr. Både IP-Only och IP-Only Networks hade då underskott från tidigare år. Vid beräkningen av hur stor del av dessa underskott som enligt beloppsspärren skulle falla bort till följd av ägarbytet inkluderade bolagen, som en del i köparens utgift för förvärvet, transaktionsutgifter om drygt 20 miljoner kr. Transaktionsutgifterna uppgavs avse konsulttjänster rörande bl.a. upprättande av avtal och värderingar i samband med förvärvet.

3. Skatteverket beslutade att beloppsspärren skulle beräknas utan hänsyn till transaktionsutgifterna. Enligt Skatteverket avses med ordet utgift i beloppsspärren endast köpeskillingen för andelarna. Både Förvaltningsrätten i Uppsala och Kammarrätten i Stockholm avslog bolagens överklaganden med motiveringen att köparens transaktionsutgifter inte kan anses utgöra någon ersättning för att förvärva det bestämmande inflytandet över bolagen.

Yrkanden m.m.

4. *IP-Only AB* och *IP-Only Networks AB* yrkar att köparens transaktionsutgifter ska få beaktas när beloppsspärren bestäms. Bolagen

yrkar också ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 75 000 kr vardera.

5. Skatteverket anser att överklagandena ska avslås och att ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen ska beviljas med skäliga 37 500 kr för vardera bolaget.

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

6. Frågan i målen är om köparens transaktionsutgifter i samband med förvärv av andelar i ett underskottsföretag får beaktas som en del av utgiften för förvärvet vid beräkning av beloppsspärren.

Rättslig reglering m.m.

7. I 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om hur tidigare års underskott i en näringsverksamhet ska behandlas.

8. Enligt huvudregeln i 2 § ska ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av. I 9–19 §§ finns dock bestämmelser som begränsar rätten att dra av underskott efter en ägarförändring.

9. Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag inträder enligt 10 § första stycket en beloppsspärr. Med underskottsföretag 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. Enligt 15 § första stycket 1 innebär beloppsspärren att underskottsföretaget 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 underskottsföretaget. Om förvärvet omfattar flera underskottsföretag i samma koncern, ska enligt andra stycket avdragsutrymmet fördelas på dessa efter deras andel av koncernens sammanlagda underskott.

11. Av 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Ska köparens transaktionsutgifter beaktas vid beräkning av beloppsspärren?

12. Beräkningen av beloppsspärren tar sin utgångspunkt i den utgift som köparen av ett underskotts företag har för att förvärva det bestämmande inflytandet över företaget. Vad som närmare bestämt avses med ordet utgift framgår dock inte av lagtexten.

13. När beloppsspärren ursprungligen infördes användes ordet kostnad och inte utgift i lagtexten och i förarbetena uttalades då att beloppsspärren bygger på sambandet mellan underskottsavdragens skattemässiga värde och köpeskillingen för aktierna (prop. 1993/94:50 s. 259 och 266). Detta ger intryck av att med kostnad avsågs bara själva köpeskillingen. Syftet med dessa förarbetsuttalanden synes dock endast ha varit att beskriva de principer som ligger bakom utformningen av beloppsspärren, inte att ge vägledning när det gäller vad som skulle få räknas in i kostnaden för förvärvet.

14. När inkomstskattelagen infördes ändrades ordet kostnad till utgift. I förarbetena anges att ordet utgift används på samma sätt som i kapitlen om byggnader och inventarier och att en utgift normalt utgörs av en betalning, vilken kan ske med annat än pengar (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 474). Hänvisningen till vad som gäller för byggnader och inventarier tyder på att med utgift avses – på samma sätt som vid anskaffning av sådana tillgångar – även andra utgifter för att förvärva andelarna i underskotts företaget än enbart köpeskillingen. Eftersom uttalandet görs i samband med behandlingen av frågor om periodisering och successiva förvärv, och det inte utvecklas närmare vad som avses med den nämnda hänvisningen, bör uttalandet dock tolkas med viss försiktighet.

15. Som stöd för att även transaktionsutgifter ska få beaktas vid beräkningen av beloppsspärren har bolagen åberopat rättsfallet HFD 2016 ref. 16. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade där att med utgift i bestämmelsen om beloppsspärr avses anskaffningsutgiften för andelarna i underskotts företaget. Enligt bolagen måste begreppet anskaffningsutgift anses innefatta även transaktionsutgifter i samband med förvärvet. Högsta förvaltningsdomstolens uttalande tog dock sikte på en helt annan fråga, nämligen om ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget får räknas in i utgiften för förvärvet. Att domstolen genom uttalandet avsåg att ge mer generell vägledning när det gäller innebörden av begreppet utgift framgår inte.

16. Skatteverket har å sin sida hänvisat till rättsfallet HFD 2014 ref. 67 som stöd för att transaktionsutgifter inte ska påverka beräkningen av beloppsspärren. Det målet gällde ett samtidigt

förvärv av dels andelar i ett underskotts företag, dels vissa fordringsrätter. Andelarna i underskotts företaget var pantsatta till säkerhet för fordringarna och en förutsättning för att få förvärva andelarna var att även fordringsrätterna förvärvades. Detta medförde dock inte att den del av köpeskillingen som avsåg fordringsrätterna fick räknas med när utgiften enligt beloppsspärren bestämdes. Frågan i rättsfallet var alltså om köpeskillingen för en annan tillgång än andelarna i underskotts företaget skulle få beaktas, vilket är en fråga av helt annan karaktär än hur transaktionsutgifter i samband med själva andelsförvärvet ska behandlas.

17. Högsta förvaltningsdomstolen finner sammanfattningsvis att varken lagtext, förarbeten eller praxis ger någon direkt och entydig vägledning för hur den nu aktuella frågan ska bedömas. Avgörande vikt bör därför fästas vid det övergripande syftet med regleringen.

18. Enligt förarbetena vilar spärreglerna i 40 kap. inkomstskattelagen på principen att systemet för förlustutjämning ska vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Syftet är att hindra handel med underskotts företag samtidigt som affärsmässigt motiverade ägarförändringar inte ska motverkas. Beloppsspärren har konstruerats så att den på ett schablonmässigt sätt ska träffa sådana fall där man kan anta att företagsförvärvet huvudsakligen är betingat av en vilja att ta över underskottsavdragen (prop. 1993/94:50 s. 257 ff.).

19. Genom att relatera storleken på underskotten till köparens utgift för att förvärva underskotts företaget ska alltså skattemässigt och affärsmässigt motiverade förvärv kunna skiljas från varandra. Tanken är att tidigare års underskott inte ska påverkas av en ägarförändring om köparen är beredd att betala så pass mycket för företaget att affären inte skulle ha varit lönsam om köparen endast eller huvudsakligen hade varit ute efter företagets underskottsavdrag. För den bedömningen saknar det betydelse om betalningen avser köpeskillning för andelarna eller transaktionsutgifter i samband med andelsförvärvet.

20. Högsta förvaltningsdomstolen anser därför att köparens transaktionsutgifter i samband med förvärv av andelar i ett underskotts företag ska få beaktas som en del av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet.

21. Eftersom underinstanserna har ansett att transaktionsutgifter över huvud taget inte ska få räknas med har de inte haft anledning att bedöma om köparens utgifter i det nu aktuella fallet är av sådant slag och har sådan anknytning till förvärvet att de ska få beaktas vid beräkningen av beloppsspärren. För att så ska vara fallet bör krävas att utgifterna har en så nära koppling till förvärvet att de vid redovisningen ska räknas in i anskaffningsvärdet för andelarna (jfr 4 kap. 3 § årsredovisningslagen). Högsta förvaltningsdomstolen bör inte som första instans ta ställning till i vilken utsträckning de i målen

aktuella utgifterna ska få beaktas. Målen ska därför visas åter till Skatteverket för prövning av den frågan.

Ersättning för kostnader i målen

22. Bolagen har fått bifall till sina yrkanden och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar för att bevilja bolagen ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. De yrkade beloppen är skäliga.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att köparens transaktionsutgifter i samband med förvärvet av IP-Only AB och IP-Only Networks AB får beaktas som en del av utgiften för förvärvet vid beräkning av beloppsspärren. Målen visas åter till Skatteverket för fortsatt prövning i enlighet med vad som anges i punkt 21 i domskälen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar IP-Only AB och IP-Only Networks AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 75 000 kr vardera.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, von Essen* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

(I) Förvaltningsrätten i Uppsala (2017-10-25, ordförande Björner):

Ska transaktionskostnaderna beaktas vid beloppsspärrberäkningen?

IP-Only Networks AB (bolaget) har till deklarationen för räkenskapsåret 2013 bifogat övriga upplysningar med bl.a. beräkning av beloppsspärren. Av beräkningen framgår att bolaget har lagt till transaktionskostnader om 20 764 204 kr till anskaffningsvärdet för aktierna. Enligt bolaget avser transaktionskostnaderna konsulttjänster rörande bl.a. upprättandet av avtal och värderingar som är direkt hänförliga till förvärvet och är en förutsättning för förvärvet.

Den inledande frågan som förvaltningsrätten har att ta ställning till är om de aktuella transaktionskostnaderna får beaktas vid beräkningen av beloppsspärren enligt 40 kap. 15 § inkomstskattelagen.

Förvaltningsrätten konstaterar att begreppet ”utgift” i uttrycket ”utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget” i 40 kap. 15 § inkomstskattelagen inte har definierats i lagtext. Av förarbetena följer att ordet utgift används på samma sätt som i kapitlen om byggnader och inventarier och 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). Ledning för hur begreppet ska tolkas finns också att hämta i praxis. Högsta förvaltningsdomstolen har i avgörandet HFD 2014 ref. 67 fastställt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden (dnr 62-12/D). Avgörandet rörde frågan om ett företag fick räkna med fordringar, som förvärvats i syfte att förvärva andelar i underskotts företaget som var pantsatta till säkerhet för fordringarna, i utgiften för att få det bestämmande inflytandet. Förvärvet av fordringarna var således en förutsättning för att företaget skulle kunna förvärva de pantsatta andelarna i underskotts företaget. Skatterättsnämnden uttalade att något stöd för att även sådana utgifter skulle beaktas inte finns i förarbetena. Förarbetsuttalandena begränsas till att avse sambandet mellan underskottets storlek och köpeskillingen för andelarna (se t.ex. prop. 1993/94:50 s. 259, 266 och 326 samt prop. 1999/2000:2 del 2 s. 473 f.). Med hänsyn härtill och till att praxis tyder på att bestämmelsen ska tillämpas restriktivt (jfr RÅ 2007 ref. 58) bedömde Skatterättsnämnden att det endast är den del av köpeskillingen som avser förvärvet av andelarna i underskotts företaget som ska ligga till grund för beräkning av beloppsspärren enligt 40 kap. 15 § inkomstskattelagen.

Enligt förvaltningsrättens mening framgår det av HFD 2014 ref. 67 att uttrycket utgift ska tolkas snävt vilket ger stöd för att det endast är den faktiska ersättningen för de andelar som ger det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag som kan beaktas vid tillämpning av beloppsspärren.

Bolaget har till stöd för sin inställning bl.a. hänvisat till HFD 2016 ref. 16 där Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det saknas stöd för att anse att begreppet ”utgiften” skulle ha någon annan innebörd än att avse anskaffningsutgiften för andelarna i företaget. I det aktuella avgörandet slog Högsta förvaltningsdomstolen fast att även ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget kan ingå i utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag vid tillämpningen av beloppsspärren. Frågan i HFD 2016 ref. 16 rörde därmed ersättningsformen för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag. Eftersom frågan i förevarande mål är om även andra utgifter än den faktiska ersättningen för andelarna kan beaktas vid beloppsspärren föranleder bolagets hänvisning till HFD 2016 ref. 16 i sammanhanget enligt förvaltningsrätten ingen annan bedömning.

Sammanfattningsvis finner förvaltningsrätten att bolagets transaktionskostnader inte kan anses utgöra någon ersättning för att förvärva det bestämmande inflytandet. Transaktionskostnaderna är därmed inte en sådan utgift som ska räknas med vid tillämpningen av beloppsspärren. Det har därför inte kommit fram några skäl att beräkna beloppsspärren på annat sätt än vad Skatteverket har gjort i det överklagade beslutet. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Finns det grund att ta ut skattetillägg av bolaget?
[text här utelämnad]

Ersättning för kostnader

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden. Enligt förvaltningsrättens uppfattning är frågan i målet inte av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller några synnerliga skäl för ersättning. Yrkandet om ersättning för ombudskostnader ska därför avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

(II) Förvaltningsrätten i Uppsala (2017-10-25, ordförande Björner):

Ska transaktionskostnaderna beaktas vid beloppsspärrberäkningen?

IP-Only AB (bolaget) har till deklarationen för räkenskapsåret 2013 bifogat övriga upplysningar med bl.a. beräkning av beloppsspärren. Av beräkningen framgår att bolaget har lagt till transaktionskostnader om 20 764 204 kr till anskaffningsvärdet för aktierna. Enligt bolaget avser transaktionskostnaderna konsulttjänster rörande bl.a. upprättandet av avtal och värderingar som är direkt hänförliga till förvärvet och är en förutsättning för förvärvet.

[Skälen för avgörandet är i denna del desamma som i målet avseende IP-Only Networks AB se (I).]

Finns det grund att ta ut skattetillägg av bolaget?

[text här utelämnad]

Ersättning för kostnader

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden. Enligt förvaltningsrättens uppfattning är frågan i målet inte av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller några synnerliga skäl för ersättning. Yrkandet om ersättning för ombudskostnader ska därför avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

(I) Kammarrätten i Stockholm (2018-12-03, Abrahamsson, Brege Svensson och Hemlin):

Transaktionskostnader vid tillämpningen av beloppsspärren

I likhet med förvaltningsrätten anser kammarrätten att de aktuella transaktionskostnaderna inte utgör en utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet vid tillämpningen av beloppsspärren. Det som IP-Only Networks AB (bolaget) har fört fram medför inte att kammarrätten gör någon annan bedömning. Överklagandet i denna del ska därför avslås.

Skattetillägg

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det föreligger grund för påförande av skattetillägg. Något skäl till hel eller delvis befrielse från skattetillägget har inte kommit fram. Även överklagandet i denna del ska därmed avslås.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har avslagit bolagets överklagande. Målet avser inte någon fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller

kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Överklagandet av förvaltningsrättens dom i denna del liksom ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader.

(II) Kammarrätten i Stockholm (2018-12-03, Abrahamsson, Brege Svensson och Hemlin):

Transaktionskostnader vid tillämpningen av beloppsspärren

I likhet med förvaltningsrätten anser kammarrätten att de aktuella transaktionskostnaderna inte utgör en utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet vid tillämpningen av beloppsspärren. Det som IP-Only AB (bolaget) har fört fram medför inte att kammarrätten gör någon annan bedömning. Överklagandet i denna del ska därför avslås.

Skattetillägg

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det föreligger grund för påförande av skattetillägg. Något skäl till hel eller delvis befrielse från skattetillägget har inte kommit fram. Även överklagandet i denna del ska därmed avslås.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har avslagit bolagets överklagande. Målet avser inte någon fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Överklagandet av förvaltningsrättens dom i denna del liksom ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader.