

Ref 1

Avdragsförbudet för kapitalförlust som avser en tillgång där den underliggande tillgången är en näringsbetingad andel gäller inte för en förlust på en fordran som har förvärvats i samband med en tidigare avyttring av sådana näringsbetingade andelar.

25 a kap. 19 § första stycket 4 inkomstskattelagen (1999:1229), 49 kap. 4 § första stycket 1 och 5 § första stycket 1 skatteförfarandelagen (2011:1244)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 3 januari 2023 följande dom (mål nr 3365-22).

Bakgrund

1. Om en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift till ledning för beskattningen kan skattetillägg tas ut. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig.

2. Ett bolag får normalt dra av en kapitalförlust som uppkommer vid avyttring av en fordran som är en kapitaltillgång. Det finns dock undantag från denna huvudregel. En kapitalförlust får inte dras av om den avser en tillgång där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en s.k. näringsbetingad andel.

3. ML Bilfrakt AB avyttrade under 2015 näringsbetingade andelar i Lindbergs Åkeri AB till Wärmlands Expressfrakt AB för en köpeskilling om 500 000 kr som betalades med ett skuldebrev. ML Bilfrakt mottog ingen amortering och under 2017 överlät bolaget sin fordran på Wärmlands Expressfrakt för 1 kr. I sin inkomstdeklaration för 2017 gjorde ML Bilfrakt avdrag med 499 999 kr för kapitalförlust vid avyttring av fordran.

4. Skatteverket ansåg att avyttringen avsåg en fordran där den underliggande tillgången indirekt avsåg näringsbetingade andelar och vägrade avdrag. Skatteverket bedömde även att bolaget hade lämnat en oriktig uppgift genom att göra avdrag för en kapitalförlust som inte är avdragsgill och beslutade därför att ta ut skattetillägg.

5. Förvaltningsrätten i Karlstad avslog bolagets överklagande av Skatteverkets beslut. Enligt förvaltningsrätten fick den underliggande tillgången till fordran anses vara näringsbetingade andelar eftersom fordran uppkommit med anledning av försäljningen av aktierna i Lindbergs Åkeri. Förvaltningsrätten fann vidare att eftersom bolaget inte hade informerat Skatteverket om de förhållanden som lett till den aktuella beskattningsåtgärden hade bolaget lämnat en oriktig uppgift som utgör grund för att ta ut

skattetillägg. Några skäl för befrielse från skattetillägget ansågs inte ha kommit fram.

6. Bolaget överklagade förvaltningsrättens dom i den del som avsåg skattetillägg till Kammarrätten i Göteborg, som gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och avslög överklagandet.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att påfört skattetillägg ska undanröjas och anför följande. Vid tidpunkten för försäljningen av fordran på Wärmlands Expressfrakt fanns det inte någon underliggande tillgång som avsåg näringsbetingade andelar. Avdrag för förlusten kan därför inte vägras av den anledningen. Bolaget har därmed inte lämnat en oriktig uppgift och skattetillägg skulle inte ha påförts.

8. *ML Bilfrakt AB* har inte yttrat sig.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om avdragsförbudet för kapitalförlust som avser en tillgång där den underliggande tillgången är en näringsbetingad andel, gäller för en förlust på en fordran som har förvärvats i samband med en tidigare avyttring av sådana näringsbetingade andelar.

Rättslig reglering m.m.

10. I 49 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen (2011:1244) anges att skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Enligt 5 § första stycket 1 ska en uppgift anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig.

11. Av 25 kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet avses vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Vad som avses med kapitaltillgångar framgår av andra stycket.

12. För näringsbetingade andelar gäller särskilda regler. Med näringsbetingad andel avses enligt 24 kap. 13 och 14 §§ (numera 32 och 33 §§) bl.a. en andel i ett aktiebolag om andelen är en kapitaltillgång hos ett svenskt aktiebolag som inte är ett investmentföretag under förutsättning att andelen inte är marknadsnoterad.

13. I 25 a kap. finns bestämmelser om avyttring av näringsbetingade andelar och kompletterande bestämmelser om avdrags-

förbud för vissa kapitalförluster. Av 3 och 5 §§ framgår att huvudregeln är att en kapitalvinst inte ska tas upp när näringsbetingade andelar avyttras av ett svenskt aktiebolag och att en kapitalförlust bara får dras av om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp.

14. Enligt 19 § första stycket 4 får en kapitalförlust i ett svenskt aktiebolag inte dras av om den avser en tillgång där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. Av omständigheterna i målet framgår att den aktuella fordran är en kapitaltillgång. Underinstanserna har bedömt att kapitalförlusten på fordran omfattas av avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § första stycket 4 inkomstskattelagen.

16. Vad som avses med en underliggande tillgång enligt den bestämmelsen måste förstas mot bakgrund av att avdragsförbudet infördes för att hindra att olika derivat används för att kringgå avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar. Eftersom derivatmarknaden ständigt förändras genom att nya instrument gör sitt inträde ansågs det inte meningsfullt att försöka ge en preciserad uppräkningslista av vilka slags instrument som bör omfattas av en spärregel (prop. 2002/03:96 s. 137 och 177). Med derivatinstrument avses i vid mening finansiella avtal vars värde beror på en eller flera underliggande tillgångar eller på ett index av sådana tillgångar (prop. 2002/03:150 s. 295).

17. För att en tillgång ska anses vara underliggande till en annan tillgång bör det alltså krävas att värdet på den sistnämnda tillgången härleds från den förstnämnda tillgången. Enbart det förhållandet att en fordran har uppkommit i samband med avyttringen av en annan tillgång innebär därför inte att den senare ska anses vara underliggande tillgången till fordran. Mot den bakgrunden är andelarna i Lindbergs Åkeri inte underliggande tillgångar till fordran på Wärmlands Expressfrakt. Rätt till avdrag för kapitalförlusten föreligger därför utan hinder av avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § första stycket 4 inkomstskattelagen.

18. Bolaget har alltså inte lämnat någon oriktig uppgift genom att göra avdrag för kapitalförlusten. Det finns således inte förutsättningar för att ta ut skattetillägg och överklagandet ska därför bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer skattetillägget.

I avgörandet deltog justitieråden *Jüderblom, Askersjö, von Essen* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

Förvaltningsrätten i Karlstad (2021-12-06, ordförande Finander):

Kapitalförlust

I målet framgår inte annat än att aktierna i Lindbergs Åkeri AB som bolaget sålt under år 2015 är näringsbetingade andelar. Förvaltningsrätten konstaterar också att den fordring om 500 000 kr som bolaget fått på Wärmlands Expressfrakt AB i samband med försäljningen av aktierna är en sådan kapitaltillgång som avses i 25 kap. 3 § inkomstskattelagen. Frågan i målet är därmed om bolaget kan få skattemässigt avdrag för den kapitalförlust om 499 999 kr som uppstått när fordringen sålts till en privatperson under år 2017.

Enligt 25 a kap. 19 § 4 inkomstskattelagen får en kapitalförlust i ett svenskt aktiebolag inte dras av om den avser en tillgång där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel. Den nu aktuella fordringen har uppkommit med anledning av försäljningen av aktierna i Lindbergs Åkeri AB. Enligt förvaltningsrättens mening får den underliggande tillgången därför anses vara näringsbetingade andelar så som avses i nämnda bestämmelse. Vad bolaget har anfört om att fordringen endast är betalningen för aktierna leder inte till någon annan bedömning. Den förlust som uppstått när bolaget sålt fordringen, innebär även en förlust på de näringsbetingade andelarna som ligger till grund för den. Genom fordringen har bolaget i praktiken då dragit av en förlust som egentligen omfattas av avdragsförbudet för kapitalförlust på näringsbetingade andelar. Enligt förarbetena till 25 a kap. 19 § 4 inkomstskattelagen är det bland annat sådana förfaranden som bestämmelsen avser att förhindra (jfr prop. 2002/03:96 s. 136–137 och 177). Att bolaget återfört den förlust som uppkommit vid försäljningen av aktierna år 2015 till beskattning, förändrar inte förvaltningsrättens uppfattning.

Bolaget har vidare anfört att förlusten på fordringen är avdragsgill enligt 48 kap. inkomstskattelagen eftersom den är definitiv. Reglerna i 25 a kap. inkomstskattelagen gäller dock specifikt för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet och tillämpas oavsett vad som anges i 48 kap. inkomstskattelagen. Vid dessa förhållanden finner förvaltningsrätten att bolagets kapitalförlust inte får dras av.

Skattetillägg

Bolaget har yrkat avdrag för en kapitalförlust i inkomstdeklarationen som inte är avdragsgill och har inte informerat Skatteverket om de förhållanden som lett till den nu aktuella beskattningsåtgärden. På grund av det har bolaget lämnat en sådan oriktig uppgift till ledning för beskattningen som utgör grund för att ta ut skattetillägg. Det har inte kommit fram några omständigheter som medför att avgiften inte får tas ut. Skattetillägget är

40 procent av den skatt som inte skulle ha bestämts för bolaget om den oriktiga uppgiften godtagits. När ändringen innebär att ett underskott minskas, beräknas skattetillägget istället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats bolaget. Förvaltningsrätten gör samma bedömning som Skatteverket gällande beräkningen av skattetilläggets storlek.

Om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska bolaget befrias helt eller delvis från avgiften. Vid bedömningen ska det enligt 51 kap. 1 § andra stycket 1 b) skatteförfarandelagen särskilt beaktas om den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Enligt förvaltningsrättens mening rör det sig inte om en sådan komplicerad skatterättslig fråga som kan medföra att det är oskäligt att ta ut skattetillägg på det sätt bolaget gjort gällande. Några andra skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägg har inte kommit fram.

Sammanfattning

Mot bakgrund av det anförda har Skatteverket haft fog för sitt beslut. Överklagande ska därför avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (2022-03-24, *Grankvist, Fröberg och Carlström Ernst*):

Kammarrätten gör samma bedömning som förvaltningsrätten när det gäller skattetillägg, dvs. att det finns grund för att påföra bolaget skattetillägg och att det saknas skäl för hel eller delvis befrielse. Överklagandet ska därför avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet.