

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
3521-15

meddelad i Stockholm den 3 mars 2016

## KLAGANDE

Skatteverket  
171 94 Solna

## MOTPART

Ombud:  
Advokat Claes Johansson  
CERTA Advokatbyrå  
Grev Turegatan 13 B  
114 46 Stockholm

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 maj 2015 i ärende dnr 47-14/D

## SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubrikerna Högsta förvaltningsdomstolens avgörande, Yrkanden m.m. och Skälen för avgörandet.

---

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

## BAKGRUND

[REDACTED] äger samtliga aktier i [REDACTED] (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.

[REDACTED] planerar att genomföra följande omstrukturering av koncernen i syfte att möjliggöra en avveckling av en av de tre underkoncernerna. [REDACTED] ska bilda ett nytt aktiebolag, NYAB. Aktierna i NYAB betalas genom en apport 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.

## DOM

Mål nr  
3521-15

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 innebar 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 beloppsspärren 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.

## DOM

Mål nr  
3521-15

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 kapitlet 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.

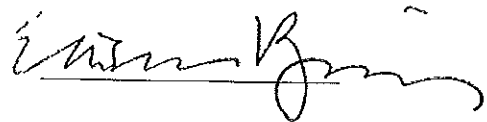
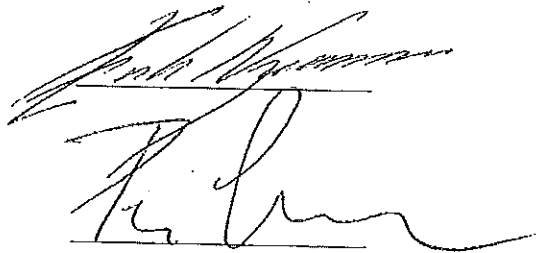
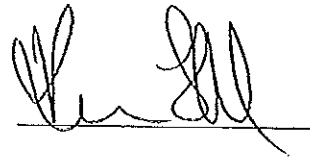

Högsta förvaltningsdomstolen finner vidare, i likhet med Skatterättsnämnden, att det saknas stöd för att anse att ordet "utgiften" i uttrycket "utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget" skulle ha någon annan innebörd än att avse anskaffningsutgiften för andelarna i detta företag. Värdet på de aktier som NYAB ger ut vid bildandet ska således räknas in i utgiften för

## DOM

Mål nr  
3521-15

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.



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

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ingrid Björnsson.