

**Målnummer:** 1967-06                      **Avdelning:** 2

**Avgörandedatum:** 2007-09-17

**Rubrik:** En ägarförändring beträffande ett underskottsföretag som nyemitterat kapital aktualiserar bestämmelserna om begränsningar i rätten till avdrag för underskott. Fråga om beräkning av beloppsspärren. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

**Lagrum:** 40 kap. 15 § och 16 § inkomstskattelagen (1999:1229)

**Rättsfall:**

---

**REFERAT**

I en ansökan om förhandsbesked anförde Allmänna ombudet hos Skatteverket bl.a. följande. X AB (bolaget) har vid 2004 års taxering vägrats avdrag för underskott om knappt 60 milj. kr med hänvisning till att bolaget varit föremål för en sådan ägarförändring som avses i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vid utgången av år 2000 ägdes bolaget helt av Y BV. Under åren 2001-2003 kom nya ägare in i bolaget, i första hand genom nyemissioner. Vid utgången av år 2002 ägde Z BV 35,67 procent av aktierna i bolaget (kapital och röstetal). Efter nyemissioner ökades Z BV:s ägarandel/röstetal i april 2003 till 51,76 procent och i juli 2003 till 53,82 procent. - Allmänna ombudet önskade svar på följande frågor. - 1. Skall anskaffningsutgiften för den aktiepost som förvärvades den 7 juli 2003, dvs. efter den tidpunkt då Z BV fick det bestämmande inflytandet över bolaget, inräknas i utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet? - 2. Skall a) Z BV:s och b) andra aktieägares kapitaltillskott vid nyemission anses utgöra sådana kapitaltillskott som reducerar anskaffningsutgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet?

Skatterättsnämnden (2006-03-08, André, ordförande, Wingren, Melbi, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Utgiften för den aktiepost i bolaget som Z BV förvärvade den 7 juli 2003 får inräknas i utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget enligt 40 kap. 15 § IL. - Fråga 2 a - Z BV:s betalningar för att förvärva aktier i bolaget genom nyemission skall inte räknas som kapitaltillskott vid tillämpning av 40 kap. 16 § IL. - Fråga 2 b - Övriga delägares betalningar för att förvärva aktier i bolaget genom nyemission, vilka skett under de två beskattningsår som närmast föregått det beskattningsår då ägarförändringen skedde och fram till ägarförändringen under beskattningsåret, skall räknas som kapitaltillskott vid tillämpning av 40 kap. 16 § IL. - Motivering. - För att finansiera sin fortsatta verksamhet och för att täcka uppkomna förluster genomförde bolaget under åren 2001-2003 ett antal nyemissioner. Inför en nyemission i mars 2003 avstod en av delägarna från sin rätt att delta och i stället kom bl.a. Z BV att förvärva en större andel av aktierna än vad som motsvarade bolagets innehav. Det innebar att Z BV kom att få röstmajoriteten i och därmed enligt 40 kap. 10 § IL det bestämmande inflytandet över bolaget. Z BV förvärvade ytterligare aktier i bolaget genom en nyemission i juli 2003. - Vid 2004 års taxering medgav Skatteverket med tillämpning av reglerna om tidigare års underskott i 40 kap. IL inte att det underskott av näringsverksamhet hos bolaget som kvarstod från det föregående beskattningsåret fick dras av. - Allmänna ombudet önskar besked om det förvärv av aktier i bolaget som Z BV gjorde i juli 2003 får inräknas i utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över företaget (fråga 1) samt om de

tillskott genom nyemission som Z BV och övriga aktieägare i bolaget gjort under den tid som anges i 40 kap. 16 § IL skall räknas som kapitaltillskott i paragrafens mening (frågorna 2 a och b). - Nämnden gör följande bedömning. - Z BV har förvärvat det bestämmande inflytandet över underskotts företaget (bolaget) genom successiva förvärv främst genom deltagande i nyemissioner. Därmed gäller enligt 40 kap. 10 § första stycket IL att en beloppsspärr inträder eftersom sådant förhållande som enligt paragrafens andra stycke medför att spärren inte skall tillämpas inte är förhanden. - Enligt 40 kap. 15 § första stycket IL innebär beloppsspärren att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskottet överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget i bl.a. sådana fall som avses i kapitlets 10 §. - Lagtexten ger inte något klart besked om hur utgiften skall beräknas då förvärvet är större än vad som behövs för att uppnå det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. En tolkning är att endast den del av utgiften får beaktas som krävs för att det förvärvande företaget och underskotts företaget skall ingå i samma koncern (jfr 40 kap. 5 §). Mot en sådan uppfattning kan anföras att det i förarbetena inte sägs något om att hela utgiften inte skulle få beaktas när förvärvet av underskotts företaget görs i ett sammanhang, vilket framstår som normalfallet (se prop. 1993/94:50 s. 326 samt s. 257-260, 266-267). Däremot påpekades att avdragsutrymmet skall fördelas om förvärvet omfattar flera underskotts företag i samma koncern, en situation som reglerades först när bestämmelserna fördes över till IL, 40 kap. 15 § andra stycket. - Frågan om att förtydliga den aktuella bestämmelsen i nu berört hänseende togs också upp i det senare lagstiftningsärendet efter påpekande av Lagrådet. Med hänvisning till att Riksskatteverket i sin handledning förordat att någon proportionering inte skall ske i ett sådant fall avstod regeringen från att föreslå någon lagändring (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 473 f.). - Mot bakgrund av det anförda anser nämnden att övervägande skäl talar för att då ett förvärv av ett underskotts företag sker i ett sammanhang skall hela utgiften för förvärvet medräknas vid tillämpningen av beloppsspärren även om förvärvet är större än vad som behövs för att uppnå det bestämmande inflytandet. Med den inställningen saknas anledning att vid successiva förvärv inte beakta utgifterna för samtliga förvärv som görs före utgången av det beskattningsår då beloppsspärren inträder. - Vid tillämpning av beloppsspärren skall vidare enligt 40 kap. 16 § första stycket IL utgiften enligt 15 § första stycket minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. - I lagtexten har begreppet kapitaltillskott inte definierats. Någon allmänt vedertagen uppfattning om vad som bör omfattas av begreppet kapitaltillskott finns heller inte. Frågan berördes dock i de utredningar som låg till grund för förslaget om att införa lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet, som motsvaras av 40 kap. IL (jfr SOU 1992:67 s. 85 och Ds 1993:28 s. 251). Vid behandling av ett förslag om en begränsning av rätten till underskottsavdrag genom en s.k. kapitaltillskottsspärr anges som tillskott bl.a. nyemissioner, aktieägartillskott och även tillskott genom underprisöverlåtelser. Under det fortsatta lagstiftningsarbetet valde regeringen att inte lägga fram ett sådant förslag (prop. 1993/94:50 s. 260). Det finns emellertid inget i förarbetena som tyder på att begreppet kapitaltillskott vid tillämpningen av beloppsspärren skulle ha en annan betydelse än den som redovisades i anslutning till de nämnda förslagen om kapitaltillskottsspärr. Nämndens slutsats är därför att även betalning vid nyemissioner är att hänföra till kapitaltillskott i bestämmelsens mening. - Det innebär att utgiften beräknad enligt 40 kap. 15 § första stycket IL enligt 16 § första stycket skall minskas med tillskott genom bl.a. nyemission som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen. Lagtexten tar - som allmänna ombudet har framhållit - endast sikte på kapitaltillskott som lämnats före den tidpunkt då det bestämmande inflytandet över underskotts företaget övergick på det förvärvande företaget. - Av bestämmelsernas uppbyggnad får vidare anses följa att själva utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet, beräknad enligt 15 §, inte samtidigt kan behandlas som ett kapitaltillskott som enligt 16

§ skall minska utgiften. Även materiella skäl kan anföras till stöd för detta synsätt. Om motsatsen skulle gälla skulle utgift för förvärv av andel i ett underskottföretag genom nyemission inte få beaktas vid tillämpning av beloppsspärren när förvärven sker successivt, till den del sådana förvärv sker före ägarförändringen och inom den stipulerade tidrymden. Förvärvas andelarna i stället på motsvarande sätt men vid ett och samma tillfälle skulle någon minskning däremot inte komma ifråga. - Med hänsyn härtill anser nämnden att betalning vid Z BV:s förvärv genom nyemission inte skall behandlas som kapitaltillskott som skall minska utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet vid tillämpning av beloppsspärren. Lagtexten ger däremot inte något utrymme för att underlåta att minska utgiften för förvärvet med sådan betalning som sker från andra delägare. - Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt häri.

Allmänna ombudet överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att beskedet skulle fastställas såvitt avsåg frågorna 1 och 2 a och att det skulle överprövas såvitt avsåg fråga 2 b.

Bolaget hade inget att invända mot allmänna ombudets yrkande. Vad gäller fråga 2 b anförde bolaget bl.a. att det huvudsakliga syftet med att tillföra medel till bolaget varit att undvika en likvidation och att avsikten inte varit att påverka köpeskillingen på det sätt som förutsätts för en tillämpning av 40 kap. 16 § IL. Bolaget begärde ersättning för kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrätten (2007-09-17, Nordborg, Sandström, Stävberg, Lundin, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Den i 40 kap. 15 § första stycket 1 IL intagna beloppsspärren tar sikte på underskott som överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Såvitt framgår av handlingarna ökade Z BV:s röstetal i bolaget efter en nyemission i april 2003 från 35,67 procent till 51,76 procent och efter en nyemission i juli samma år till 53,82 procent. Eftersom femtioprocentgränsen passerats redan med det förstnämnda förvärvet är det senare förvärvet inte en utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet över bolaget. Fråga 1 skall besvaras i enlighet härmed.

Såvitt avser frågorna 2 a och 2 b gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Bolaget bör beviljas ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i Regeringsrätten med som skäligt ansedda 15 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 1 och förklarar att utgiften för aktieförvärvet i juli 2003 inte får räknas med vid beräkningen av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över bolaget.

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende frågorna 2 a och 2 b.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 15 000 kr.

Föredraget 2007-08-22, föredragande Malmgren, målnummer 1967-06

---

**Sökord:** Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

**Litteratur:** Prop. 1993/94:50 s. 257 ff., 266 f. och 326; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 473 f.; Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 112 ff.; Wiman,

Skattenytt, 1994, s. 723 ff.

---