

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4306-17

meddelad i Stockholm den 15 juni 2018

KLAGANDE

Allmänna ombudet hos Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

[REDACTED]

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 3 juli 2017 i ärende dnr 111-16/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att [REDACTED] ska medges avdrag för utgiften för premien för försäkringen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar [REDACTED] ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 8 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara

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

DOM

Mål nr
4306-17

tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Skälen för avgörandet.

BAKGRUND

Det skattemässiga resultatet i en näringsverksamhet beräknas genom att intäkter minskas med kostnader. Vid beräkningen ska alla inkomster i näringsverksamheten, bl.a. kapitalvinster, tas upp som intäkt. Avdrag medges för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster i näringsverksamhet samt för ränteutgifter och kapitalförluster oavsett om de är sådana utgifter eller inte.

Kapitalvinster och kapitalförluster beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbelopp avses utgifter för anskaffning ökade med utgifter för förbättring. Till anskaffningsutgifter räknas, förutom köpeskillingen, även utgifter som direkt är hänförliga till förvärvet av tillgången, t.ex. inköpsprovision. Avdrag för sådana utgifter medges således inte det beskattningsår som utgiften hänför sig till utan utgiften beaktas när kapitalvinsten respektive kapitalförlusten beräknas om tillgången avyttras.

██████████ – köparen – har av ett annat bolag – säljaren – förvärvat samtliga aktier i ett tredje bolag – det köpta bolaget – och i samband med det tecknat en s.k. transaktionsförsäkring hos ett försäkringsbolag. Försäkringsavtalet innebär att försäkringsbolaget åtar sig att till köparen betala belopp motsvarande den skada som köparen kan drabbas av om vissa garantier som säljaren har lämnat i förvärsavtalet avseende aktierna inte uppfylls. Vid försäkringsfall behöver köparen inte vända sig till säljaren i första hand. Garantier som omfattas av försäkringsavtalet avser bl.a. säljarens rådighet över aktierna i det köpta bolaget, att det finns sådana tillstånd som krävs för den verksamhet som det köpta bolaget bedriver, att det köpta bolagets samtliga skatter har betalats och att räkenskaperna ger en rättvisande bild av resultat och ställning.

DOM

Mål nr
4306-17

██████ har i sin redovisning bokfört premien för försäkringen som en kostnad och i deklarationen för det aktuella beskattningsåret följt bokföringen.

Skatteverket medgav emellertid inte ██████ avdrag för utgiften för premien. Verket gjorde bedömningen att försäkringen hade ett direkt samband med aktieförvärvet och att utgiften för premien därför skulle behandlas på samma sätt som andra sådana utgifter, dvs. som en anskaffningsutgift.

██████ tillstyrkte att frågan prövades genom att Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

I ansökan om förhandsbesked ställde allmänna ombudet frågan om ██████ fick dra av utgiften för försäkringspremien som kostnad.

Skatterättsnämnden fann att ██████ inte fick dra av utgiften för premien. Som motivering angav nämnden bl.a. följande.

Utgiften för premien för transaktionsförsäkringen och de utfallande beloppen på försäkringen bör behandlas symmetriskt, dvs. endast om beloppen ska tas upp till beskattning bör avdrag för utgiften för premien medges. Transaktionsförsäkringen har tecknats i anslutning till förvärvet av aktierna i det köpta bolaget och ska ersätta skada som köparen drabbas av om garantier som säljaren har lämnat i förvärsavtalet inte uppfylls. De försäkrade garantierna avser tidpunkten för undertecknandet av förvärsavtalet. Ersättning som utgår från försäkringen bör mot den bakgrunden anses avse att kompensera köparen för att aktierna i det köpta bolaget vid förvärvet inte motsvarat vad säljaren garanterat. De utfallande beloppen på försäkringen får därmed anses ha ett sådant samband med förvärvet av aktierna i det köpta bolaget att de ska behandlas som en nedsättning av köpeskillingen. Beloppen ska därför inte tas upp till beskattning utan ingår i stället som en del i kapitalvinstberäkningen när aktier i det köpta bolaget avyttras. Eftersom utfallande belopp inte ska tas upp till beskattning får köparen inte dra av utgiften för premien för transaktionsförsäkringen.

DOM

Mål nr
4306-17

YRKANDEN M.M.

Allmänna ombudet yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

██████████ anser att försäkringspremien ska förklaras vara avdragsgill och yrkar ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 34 437 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

Frågan i målet är om utgiften för premien för en transaktionsförsäkring – som ett bolag har tecknat i samband med förvärvet av samtliga aktier i ett annat bolag – får dras av löpande eller ska behandlas som en anskaffningsutgift för de förvärvade aktierna.

Rättslig reglering m.m.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska enligt 16 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, dras av som kostnad i näringsverksamheten. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.

Vid beräkningen av resultatet av en näringsverksamhet ska, enligt 14 kap. 2 § andra stycket IL, inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed, om inte annat är särskilt föreskrivet i lag.

Av 44 kap. 2 och 13 §§ IL framgår att kapitalvinst och kapitalförlust vid avyttring av tillgångar ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet.

DOM

Mål nr
4306-17

Enligt 14 § första stycket avses med omkostnadsbelopp, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffning (anskaffningsutgifter) ökade med utgifter för förbättring (förbättringsutgifter).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Den fråga som ska besvaras är om utgiften för premien ska dras av som en löpande utgift i näringsverksamheten eller om utgiften ska hänföras till anskaffningen av aktierna i det köpta bolaget och därmed påverka beskattningen vid en framtida försäljning.

I rättspraxis har slagits fast att kostnader som avser förhandlingar och upprättande av avtal i samband med genomförda aktieförvärv och som därmed utgör ett led i ett bolags förvärv av aktier i andra bolag inte får dras av som en löpande utgift (RÅ 1992 ref. 55 I).

Frågan i det nu aktuella fallet är om utgiften för premien för transaktionsförsäkringen också ska behandlas som ett led i förvärvet av aktierna i det köpta bolaget. Vid den bedömning som därvid ska göras noterar Högsta förvaltningsdomstolen följande.

Premien avser en försäkring som köparen tecknat med ett försäkringsbolag genom ett från förvärvsavtalet fristående avtal för att täcka risker som är förknippade med förvärvsavtalet. Såvitt kan utläsas av ansökan var försäljningen av aktierna inte villkorad av att köparen tecknade en transaktionsförsäkring och säljaren av aktierna har varken direkt eller indirekt finansierat utgiften för premien för försäkringen. Försäkringsavtalet har dock samband med förvärvet av aktierna på så sätt att avtalen ingicks samtidigt och att de risker som försäkringen är avsedd att täcka hänför sig till tiden före förvärvet och till tidpunkten för själva förvärvsavtalet.

Försäkringen innebär att långdragna tvister och därmed sammanhängande utgifter kan undvikas eftersom köparen, vid försäkringsfall, inte behöver vända sig till

DOM

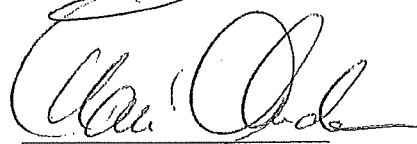
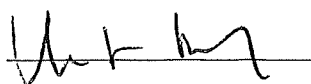
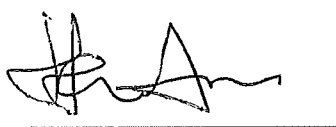
Mål nr
4306-17

säljaren i första hand. I grunden är det alltså fråga om en sedvanlig skadeförsäkring.

Vid angivna förhållanden kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening premien för försäkringen inte anses sammanhänga med förvärvet av aktierna på ett sådant sätt att utgiften ska behandlas som ett led i förvärvet av dessa. Utgiften för premien ska därmed dras av som kostnad det beskattningsår som den hänförs till enligt god redovisningssed.

Förhandsbeskedet ska ändras i enlighet med det anförda.

Eftersom det är allmänna ombudet som har ansökt om förhandsbesked har bolaget rätt till ersättning för kostnader som bolaget skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt i Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget bör beviljas ersättning med skäliga 8 000 kr.



I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Inga-Lill Askersjö (skiljaktig mening), Mahmud Baran, Mari Andersson (skiljaktig mening) och Ulrik von Essen.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Emilia Franke.

DOM

Mål nr
4306-17

SKILJAKTIG MENING

Justitieråden Askersjö och Andersson anmäler skiljaktig mening och anför följande.

Vi anser att förhandsbeskedet borde ha fastställts och att domen borde ha haft följande lydelse under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens bedömning fram till sista stycket.

Den fråga som ska besvaras är om utgiften för premien ska dras av som en löpande utgift i näringsverksamheten eller om utgiften ska hänföras till anskaffningen av aktierna i det köpta bolaget och därmed påverka beskattningen vid en framtida avyttring.

I rättspraxis har slagits fast att ett bolags kostnader som direkt sammanhänger med förvärv av aktier i andra bolag – däri inräknat kostnader för samarbetsavtal eller liknande överenskommelser som utgör ett led i aktieförvärvet – inte får dras av som en löpande utgift (RÅ 1970 Fi 2071 och RÅ 1992 ref. 55 I).

Utgifter av sådant slag beaktas i stället när den förvärvade tillgången avyttras, genom att de ingår i utgiften för anskaffningen och därmed i omkostnadsbeloppet vid beräkningen av kapitalvinsten. En sådan behandling har också ansetts stå i överensstämmelse med både god redovisningssed och hur man skattemässigt behandlar förvärv av andra anläggningstillgångar än aktier (jfr prop. 1996/97:154 s. 45 f.).

Den i målet aktuella försäkringspremien avser en försäkring som köparen tecknat hos ett försäkringsbolag genom ett från förvärvsavtalet fristående avtal. Försäkringsavtalets samband med förvärvet av aktierna består bl.a. i att föremålet för försäkringen utgörs av vissa garantier som säljaren lämnat i förvärvsavtalet och att de båda avtalen ingicks samma dag.

DOM

Mål nr
4306-17

Det som försäkringen täcker är risken för att vissa förhållanden hänförliga till tidpunkten för förvärvet senare visar sig inte föreligga, t.ex. att räkenskaperna inte gav en rättvisande bild av resultat och ställning i det köpta bolaget eller att alla skatter inte var betalda. Det är fråga om förhållanden som typiskt sett påverkar priset på aktier om de är kända vid förvärvstidpunkten. Den skada som kan uppkomma för köparen, och som försäkringsbolaget förbinder sig att kompensera, är alltså att det efter förvärvstidpunkten framkommer att någon av dessa grundförutsättningar för förvärvet brister och att aktiernas värde vid förvärvstidpunkten egentligen var lägre än vad köparen utgick ifrån. Det som köparen försäkrat är därför ytterst, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, värdet av de köpta aktierna vid förvärvstidpunkten.

Om köparen skulle utlösa garantierna mot säljaren behandlas detta vid beskattningen normalt som en nedsättning av köpeskillingen, som beaktas vid kapitalvinstberäkningen vid en framtida avyttring. För att premien för en försäkring – som ersätter en sådan garanti – ska behandlas på annat sätt än som en omkostnad vid kapitalvinstberäkningen bör krävas att det som försäkras ger köparen något annat värde än just värdet av att få kompensation för att aktierna visat sig mindre värda än vad köparen utgått ifrån vid köpet. Det har i målet inte påståtts att försäkringen har något sådant särskilt värde för köparen.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har tecknandet av försäkringen således ett direkt samband med förvärvet av aktierna. Premien för försäkringen ska därmed ses som en utgift som ska påverka omkostnadsbeloppet vid en framtida avyttring av aktierna.

Förhandsbeskedet ska således fastställas.