

Målnummer: 5041-08 **Avdelning:** 1

Avgörandedatum: 2009-02-17

Rubrik: Fråga om s.k. omvänd fusion omfattas av inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning vid fusioner. Även fråga om tillämpningen av bestämmelserna om beloppsspärr vid sådan fusion. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

REFERAT

Y AB, som var ett helägt dotterbolag till Z AB, förvärvade under räkenskapsåret juli 2005 - augusti 2006 aktierna i X AB. För samma räkenskapsår uppkom ett underskott i Y AB som redovisades vid 2007 års taxering. Underskottet fördes över till nästföljande beskattningsår och kvarstod vid 2008 års taxering. - Som ett led i en omstrukturering inom koncernen skulle Y AB gå upp i X AB genom fusion, varvid Y AB skulle upplösas och Z AB som fusionsvederlag skulle få aktierna i X AB (s.k. omvänd fusion).

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked ställde X AB följande frågor. - Fråga 1. Är 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1293), IL, tillämpligt på den omvända fusionen? - Fråga 2. Ska beloppsspärren i 37 kap. 21 § IL tillämpas på det kvarstående underskottet i Y AB eller är 37 kap. 22 § IL tillämplig? X AB kompletterade senare fråga 2 med följande frågor. - Fråga 2 b. Om Skatterättsnämnden vid besvarandet av fråga 2 anser att beloppsspärren i 37 kap. 21 § IL är tillämplig, frågas - vid beräkning av utgift enligt beloppsspärren - om X AB som fusionsvederlag till Z AB lämnat Y AB:s innehav av aktier i X AB? - Fråga 2 c. Om svaret på fråga 2 b är jakande, frågas - vid beräkning av fusionsvederlaget - om värdet på aktierna i X AB ska uppgå till deras marknadsvärde?

Skatterättsnämnden (2008-06-30, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1. Bestämmelserna i 37 kap. IL är tillämpliga vid en fusion mellan det övertagande företaget X AB och det överlåtande företaget Y AB. - Fråga 2. Beloppsspärren i 40 kap. 15-17 §§ IL är tillämplig i fråga om det kvarstående underskott som övertas genom fusionen. - Fråga 2 b. Vid tillämpning av beloppsspärren utgörs fusionsvederlaget av aktierna i X AB som Z AB mottar. - Fråga 2 c. Utgiften för de som fusionsvederlag lämnade aktierna i X AB ska motsvara aktiernas marknadsvärde. - Motivering - X AB är ett helägt dotterbolag till Y AB, som i sin tur är helägt av Z AB. X AB och Y AB ska gå samman genom fusion med Y AB som överlåtande företag och X AB som övertagande företag. Vid fusionen kommer X AB att överta Y AB:s aktier i X AB. Aktierna ska lämnas till Z AB som fusionsvederlag varigenom X AB blir ett helägt dotterbolag till Z AB. Enligt ansökan är reglerna om fusion i 23 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ABL, tillämpliga på förfarandet. Fusionsplanen har registrerats i aktiebolagsregistret. - X AB:s första fråga är om bestämmelserna om fusion i 37 kap. IL är tillämpliga på sammangåendet med Y AB. - Fusionen kommer att avslutas under beskattningsåret 2008. Y AB har ett kvarstående underskott från beskattningsåret 2007. X AB vill veta om fusionen leder till att beloppsspärren enligt 37 kap. 21 § IL blir tillämplig i fråga om detta underskott eller om undantag kan ske enligt 22 § (fråga 2). - I en

komplettering till ansökan har X AB - för det fall beloppsspärren blir tillämplig - ställt två ytterligare frågor enligt följande. Får aktier i X AB som lämnas till Z AB räknas som fusionsvederlag vid beräkning av utgift enligt 37 kap. 21 § andra stycket IL och i så fall om värdet av aktierna kan beräknas till marknadsvärdet (frågorna 2 b och 2 c). - Skatteverkets inställning är att fråga 1 ska besvaras jakande. Vidare anser verket att beloppsspärren i 40 kap. 15-17 §§ IL ska tillämpas eftersom undantagsregeln i 37 kap. 22 § IL inte gäller. De två följdfrågor som därmed aktualiseras ska enligt verket besvaras jakande. - Fråga 1. - Skatterättsnämnden utgår ifrån den lämnade förutsättningen att fusionen är en sådan fusion som reglerna i 23 kap. ABL är tillämpliga på och att den inte strider mot någon bestämmelse i den lagen. - Villkoren i 37 kap. 3 § IL för att en fusion ska anses föreligga bygger på ABL:s regler att samtliga tillgångar och skulder ska övertas av övertagande bolag. - Den aktuella fusionen innebär att Y AB upplöses utan likvidation samtidigt som dess inkrång övertas av dotterbolaget X AB. Y AB:s ägare, Z AB, får som fusionsvederlag samtliga aktier i X AB (jfr 23 kap. 26 § ABL och 37 kap. 13 § IL), dvs. de egna aktier som X AB övertar genom fusionen. Eftersom definitionen av fusion i 37 kap. 3 § IL inte kan anses innefatta något krav på att övertagande företag ska inneha de övertagna tillgångarna viss minsta tid finner Skatterättsnämnden att fusionen uppfyller de i nämnda lagrum uppställda villkoren (jfr prop. 1998/99:15, särskilt s. 215, 227, 276 och 281, varav den slutsatsen kan dras att syftet är att alla fusioner som omfattas av de civilrättsliga reglerna om fusion i ABL är avsedda att också omfattas av 37 kap. IL). Skatterättsnämnden utgår vidare från att villkoren för kvalificerade fusioner i 11-14 §§ i kapitlet är uppfyllda. - Med hänsyn till det anförda finner Skatterättsnämnden att reglerna i 37 kap. IL är tillämpliga på den aktuella fusionen. - Fråga 2. - Fusionen innebär att X AB övertar Y AB:s kvarstående underskott från beskattningsåret före det beskattningsår då fusionen avslutas (jfr 37 kap. 18 § IL). I den situationen gäller enligt bestämmelsen i 21 § första stycket att beloppsspärren i 40 kap. 15-17 §§ blir tillämplig. Enligt 37 kap. 22 § tillämpas dock inte beloppsspärren om det övertagande företaget före fusionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 40 kap. 5 §. - Av den senare bestämmelsen framgår - såvitt här är aktuellt - att ett företag har ett sådant inflytande över ett annat om det senare är dotterbolag enligt 1 kap. 11 § ABL till det förra. Ursprungligen omfattades inte fusioner enligt ABL av beloppsspärren. Däremot gällde även för sådana fusioner en generell tidsmässig begränsning (vid sidan av koncernbidragsspärren) i rätten till avdrag för kvarstående underskott (se 7 och 12 §§ lagen /1993:1539/ om avdrag för underskott av näringsverksamhet, jfr prop. 1993/94:50 s. 326 och 328 samt bet. 1993/94:SkU15 s. 163 f. och 173). Denna spärr gällde dock inte "om det övertagande och överlåtande företaget ingick i samma koncern före fusionen". - När lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser infördes - motsvarigheten till 37 kap. såvitt avser fusioner och fissioner - kom beloppsspärren generellt att gälla vid fusioner. Ett undantag som infördes är det som nu finns i 22 § (jfr prop. 1998/99:15 s. 29 f. och 96). Undantaget fick ett något mer begränsat innehåll än det undantag som gällde enligt 1993 års lagstiftning och som fortfarande gäller vid tillämpningen av beloppsspärren i allmänhet (jfr 40 kap. 10 § andra stycket). Det framgår dock inte annat av förarbetena än att det i ett fall när det övertagande företaget före fusionen hade det bestämmande inflytandet över det överlåtande företaget saknas anledning att beloppsspärren ska utlösas av en fusion (jfr a. prop. s. 289). - En omvänd fusion, som den i förevarande fall, omfattas inte av ordalydelsen i 37 kap. 22 § IL. Från systematiska eller materiella utgångspunkter finns knappast några skäl att undanta omvända fusioner från just denna bestämmelse. Med hänsyn till lagtextens utformning och mot bakgrund av att lagstiftaren valt att inte använda sig av den alternativa utformningen av undantag för koncernförhållanden som stod till buds finner Skatterättsnämnden emellertid att undantaget inte är tillämpligt i ett fall som det förevarande. - Frågorna 2 b och 2 c. - Att beloppsspärren blir tillämplig medför enligt 40 kap. 15 § IL, jämfört med 37 kap. 21 § andra stycket, att X AB inte får dra av det från Y AB övertagna underskottet till den del underskottet överstiger 200 procent av en utgift bestående av summan av

fusionsvederlaget och de utgifter som X AB kan ha haft för förvärv av aktier i Y AB. - Som framgår av motiveringen till svaret på fråga 1 består X AB:s fusionsvederlag till Z AB, aktieägaren i Y AB, av X AB:s egna aktier (jfr 23 kap. 2 § ABL). De får därmed beaktas vid beräkningen av den avsedda utgiften. - Värdet av fusionsvederlaget får enligt allmänna principer anses motsvara aktiernas marknadsvärde.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa detta.

X AB yttrade sig inte i sak.

Regeringsrätten (2009-02-17, Wennerström, Stävberg, Kindlund, Lundin, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Fråga 1

Enligt ansökan om förhandsbesked ska Y AB gå upp i sitt helägda dotterbolag X AB genom fusion, varvid Y AB ska upplösas och Y AB:s ägare Z AB som fusionsvederlag ska få aktierna i X AB (s.k. omvänd fusion). I ansökan har lämnats som förutsättning att reglerna om fusion i 23 kap. ABL är tillämpliga på den omvända fusionen samt att fusionen inte strider mot någon bestämmelse i ABL. I ansökan anges vidare att fusionsplanen har registrerats i aktiebolagsregistret.

Den första fråga som ställs är om 37 kap. IL är tillämpligt på den aktuella fusionen.

Med fusion avses enligt 37 kap. 3 § IL en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag tas över av ett annat företag. Vidare anges att det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

Den aktiebolagsrättsliga definitionen av fusion finns i 23 kap. 1 § ABL. Enligt denna bestämmelse innebär en fusion att två eller flera aktiebolag går samman genom att samtliga tillgångar och skulder i ett eller flera av bolagen övertas av ett annat aktiebolag mot vederlag till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen. Vid fusionen upplöses det eller de överlåtande bolagen utan likvidation.

Samtliga villkor för att en fusion ska anses föreligga som ställs upp i 37 kap. 3 § IL återfinns också i 23 kap. 1 § ABL. Av den lämnade förutsättningen att reglerna i 23 kap. ABL är tillämpliga på fusionen följer därmed att även villkoren i 37 kap. 3 § IL är uppfyllda.

För att fusionen ska vara kvalificerad, och därmed omfattas av reglerna i 37 kap. 17-29 §§ IL, fordras vidare att den uppfyller de ytterligare villkor som ställs upp i 11-14 §§ i kapitlet. Dessa villkor har inte satts ifråga i ärendet och Skatterättsnämnden har i förhandsbeskedet utgått från att de är uppfyllda. Även Regeringsrätten utgår från att så är fallet.

Med hänsyn till det anförda finner Regeringsrätten att 37 kap. IL är tillämpligt på den aktuella fusionen.

Fråga 2

Genom sin andra fråga vill X AB veta om beloppsspärren i 40 kap. 15 17 §§ IL enligt 37 kap. 21 § IL ska tillämpas på det underskott som kvarstår i Y AB, och som genom fusionen förs över till X AB, eller om undantagsbestämmelsen i 37 kap. 22 § IL är tillämplig.

I 37 kap. 22 § IL anges att bestämmelserna i 21 § inte gäller om det övertagande företaget före fusionen hade sådant bestämmande inflytande över

det överlåtande företaget som anges i 40 kap. 5 § IL. Enligt den sistnämnda bestämmelsen har ett företag, såvitt här är aktuellt, ett bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till det förra enligt 1 kap. 11 § ABL.

Undantaget i 37 kap. 22 § IL är således tillämpligt endast när det är det överlåtande företaget som är dotterföretag till det övertagande företaget. Lagens ordalydelse medger däremot inte att undantaget tillämpas i ett fall som det förevarande, dvs. då det övertagande företaget är dotterföretag till det överlåtande företaget.

Fråga 2b och 2c

För det fall beloppsspärren blir tillämplig frågar X AB slutligen om aktierna i X AB som Z AB erhåller vid fusionen utgör fusionsvederlag vid beräkning av utgift enligt beloppsspärren (fråga 2b) och om aktierna i så fall ska värderas till marknadsvärdet (fråga 2c).

Av 37 kap. 21 § andra stycket IL framgår att vid fusion avses med utgift i 40 kap. 15 och 16 §§ summan av fusionsvederlaget och de utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Enligt 23 kap. 2 § ABL avses med fusionsvederlag det vederlag som vid fusionen utgår till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen. Fusionsvederlaget ska bestå av aktier i det övertagande bolaget eller av pengar.

Enligt förutsättningarna i ansökan ska Z AB få aktierna i X AB som fusionsvederlag. Aktierna utgör därmed fusionsvederlag även vid beräkning av utgift enligt beloppsspärren. Som Skatterättsnämnden har funnit ska aktierna därvid värderas till marknadsvärdet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2009-01-21, föredragande Markus Olsson, målnummer 5041 08

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1993/94:50 s. 326 och 328; prop. 1998/99:15 s. 29 f., 96, 215, 227, 276, 281, 289; Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 118 f.; Magnell och Sandström, Svensk Skattetidning 2003 s. 463 ff.; Qwerin, Svensk Skattetidning 2008 s. 399 ff.
