

Målnummer:	4760-07	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2008-03-25		
Rubrik:	Skäl för jämkning av anskaffningsvärde vid överlåtelse av tillgång mellan bolag i samma koncern har inte ansetts föreligga, trots att den s.k. koncernbidragsspärren gällt mellan bolagen för underskott hos det överlåtande bolaget. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	18 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1993 ref. 83 I• RÅ 1994 ref. 44• RÅ 1998 not 234		

REFERAT

Av en ansökan om förhandsbesked från AB X framgick bl.a. följande. AB X ingår sedan 2006 i samma koncern som AB Y. Såväl AB X som AB Y ägs av AB Z. AB Y har gamla förluster från 2005 om ca 60,7 miljoner kr. AB X och AB Y vill slå ihop sina verksamheter, men på grund av att koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, omfattar AB Y:s gamla underskott under fem år planeras följande. AB Y säljer samtliga sina tillgångar till AB X för marknadsmässigt vederlag. Den vinst som uppkommer för AB Y vid försäljningen kvittas mot gamla underskott. Efterföljande år fusioneras AB Y med AB X.

AB X ställde följande fråga till Skatterättsnämnden. - Kan AB X vägras att tillgodoräkna sig faktisk köpeskilling för förvärvade tillgångar som avskrivningsunderlag/anskaffningsvärde för dessa?

Skatterättsnämnden (2007-06-28, Wingren, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl, Werkell) yttrade: Förhandsbesked. - AB X får tillgodoräkna sig det faktiska förvärvspriset på de från AB Y förvärvade tillgångarna som skattemässigt anskaffningsvärde. - Lagen (1995:575) mot skatteflykt är inte tillämplig. - Motivering. - AB Y:s danska moderbolag förvärvade år 2006 AB X-koncernen. I syfte att slå samman de båda svenska verksamheterna skall i ett första led samtliga tillgångar i ett av AB X ägt dotterbolag säljas till AB Y för marknadsmässigt vederlag varefter AB X:s dotterbolag ska fusioneras med sitt moderbolag. Därefter säljs AB Y:s samtliga tillgångar för marknadspris till AB X. Sammanslagningen är tänkt att avslutas med att AB Y fusioneras med AB X. En skattemässig fördel med detta förfarande är att AB Y:s underskott från tidigare år, som omfattas av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL kan dras av omedelbart från, och därmed neutralisera, det överskott som uppkommer hos AB Y vid försäljningen av bolagets tillgångar. - Anskaffningsvärdet för de inventarier som AB X förvärvar är utgiften för förvärvet (18 kap. 7 § IL). Frågan är huruvida det finns anledning att justera anskaffningsvärdet med tillämpning av den s.k. jämkningsregeln i kapitlets 11 §. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Överlåtelsen kan enligt nämndens uppfattning inte anses innebära att AB X eller AB Y eller annan som står AB X nära kommer att vidta åtgärder för att AB X skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt. Den omständigheten att AB Y:s underskott från år 2005 kommer att kunna kvittas mot den vinst som uppkommer i bolaget till följd av överlåtelsen av tillgångarna till AB X föranleder inte någon annan bedömning (jfr RÅ 1993 ref. 83 I). - Lagen mot skatteflykt kan inte anses tillämplig på förfarandet.

Ordföranden André var skiljaktig och anförde följande. - Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet (18 kap. 7 § IL). Enligt en kompletterande bestämmelse i kapitlets 11 § gäller att om en skattskyldig eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem skall få en obehörig skatteförmån, skall anskaffningsvärdet justeras i skälig mån. - Bestämmelsen, vanligen benämnd jämkningsregeln, infördes år 1938 i punkten 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370). Som exempel på fall då avskrivningsrätten kan missbrukas nämndes i förarbetena försäljningar av inventarier m.m. till högt pris där säljaren kan undgå skatt eller bli endast obetydligt beskattad för försäljningsvinsten men förvärvaren kommer i åtnjutande av ett högt anskaffningsvärde som sedan får dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Även i förhållandet mellan t.ex. moder- och dotterföretag när avyttraren skall beskattas för vinsten på försäljningen ansågs bestämmelsen behövlig i vissa fall, exempelvis om försäljningen sker till ett högt pris och vinsten kan kvittas mot förlust, "som kanske med avsikt redovisats under visst år i syfte att möjliggöra kvittningen". Anskaffningsvärdet föreslogs jämkas nedåt "med hänsyn till vad förhållandena kräva". Eftersom det var svårt att förutse i vilka former missbruk kan komma att äga rum fick lagtexten en allmän formulering (SOU 1937:42 s. 240 f.). De förändringar som gjordes i kommitténs förslag senare under lagstiftningsarbetet synes ha medfört endast att bestämmelsen blev än mer allmänt hållen (prop. 1938:258 s. 256, jfr s. 243 ff. samt s. 287, 297 och 307; för en redogörelse avseende lagstiftningen se Helmers, Kringgående av skattelag s. 370 ff.). - Vid översyn av jämkningsregeln i samband med 1990 års skattereform konstaterades att behovet att tillämpa regeln minskat men att den kunde behövas undantagsvis, en slutsats som upprepades när bestämmelsen fördes över till IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 236). - Ansökan är föranledd av att verksamheterna i AB Y och AB X skall slås samman. AB Y har underskott som uppkom år 2005. Det omfattas av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL på grund av att AB Y:s moderbolag förvärvade AB X år 2006 (jfr 14 § samma kapitel). Avdragsbegränsningen gäller t.o.m. det femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde och innebär att AB Y under denna tid inte får dra av underskottet mot koncernbidrag från AB X. Genom att överlåta AB Y:s tillgångar till AB X till marknadsmässigt värde kan emellertid underskottet dras av omedelbart från, och därmed neutralisera, det uppkomna överskottet på grund av försäljningen. Koncernens sammanlagda beskattningsbara inkomst kan därmed minskas till den del AB X gör värdeminskingsavdrag på inventarierna under den spärrtid som gäller för underskottet. - Av uppgifterna i ärendet framgår att anledningen till att sammanslagningen skall göras på det redovisade sättet är att alternativa förfaranden, exempelvis genom en överlåtelse i motsatt riktning eller genom användning av de regler som gäller för olika former av omstruktureringar, som fusioner och fissioner eller verksamhetsavyttringar, innebär ett sammantaget sämre skattemässigt utfall på grund av sämre möjligheter att utnyttja underskottet eller genom att anskaffningsvärdena hos förvärvande företag begränsas. - Vid en prövning av det aktuella förfarandet mot 18 kap. 11 § IL kan först noteras att den skatteförmån som uppkommer är en följd av att AB X kan tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde på tillgångarna än de värden som gäller för AB Y. Det första ledet i bestämmelsen är uppfyllt om anskaffningsvärdet är högre än som framstår som rimligt. I ett fall som det förevarande när överlåtaren beskattas för överlåtelsepriset måste den frågan besvaras mot bakgrund av om bestämmelsens andra led är uppfyllt, dvs. om det kan antas att syftet med förfarandet är att någon av de inblandade parterna skall få en obehörig skatteförmån. - Syftet med bestämmelsen som det framgår av förarbetena får främst anses vara att upprätthålla kontinuiteten vid beskattningen för skattskyldiga i intressegemenskap när vanliga regler inte ger ett sådant resultat. Det är också sådana fall som är framträdande i praxis (se RÅ 1994 ref. 44 och där anmärkta rättsfall samt Helmers, a.a. s. 373 f., jfr också RÅ 1998

not. 231 och 234 om överlåtelse av anläggningstillgångar från kommun till kommunägda bolag). Här föreligger inte en sådan situation eftersom överlåtaren skall ta upp vinsten från försäljningen av tillgångarna till beskattning. - Enligt förarbetena kan dock missbruk - och därmed en obehörig skatteförmån - anses föreligga när vanliga regler leder till åsyftade konsekvenser men där överlåtelsen skapar förutsättningar att använda andra regler på ett sätt som sammantaget ger ett skattemässigt utfall som inte är avsett. Ett sådant exempel är möjligheten att skapa förutsättningar för att utnyttja ett underskott. - När jämkningsregeln infördes fanns ingen möjlighet till öppen förlustutjämning, dvs. att dra av ett underskott som uppkommit ett beskattningsår från ett överskott ett senare beskattningsår (jfr SOU 1958:35 s. 33). Därefter har reglerna ändrats. År 1960 infördes en sådan rätt. Bl.a. aktiebolag fick då möjlighet att utnyttja underskott under tio beskattningsår efter förluståret (SFS 1960:63). Vid 1990 års skattereform ändrades reglerna så att underskott kan utnyttjas under obegränsad tid framåt. År 1993 infördes de nuvarande begränsningarna för att utnyttja underskott i samband med ägarförändringar, bl.a. den nu aktuella koncernbidragsspärren. - I praxis har möjligheten att neutralisera en vinst vid en överlåtelse av tillgångar med ett underskott berörts i endast ett fall (RÅ 1993 ref. 83 I). Där prövades motsvarande regel för byggnader (19 kap. 14 a § IL) och närmare bestämt frågan huruvida jämkning skulle ske när det överlåtande bolagets skattepliktiga realisationsvinst - avseende såväl byggnad som mark - översteg den höjning av avskrivningsunderlaget för byggnaden som aktualiserades i annat fall. Eftersom det inte var fråga om någon minskning av de båda bolagens sammanlagda beskattning utan systematiskt sett en tidigareläggning av koncernens beskattning ansågs bestämmelsen inte tillämplig. Den omständigheten att det överlåtande bolaget skulle kunna neutralisera vinsten genom att utnyttja tidigare års underskott innebar inte att slutsatsen ändrades. Enligt de regler som då gällde förelåg ingen begränsning i tiden för utnyttjandet av underskottet. Någon koncernbidragsspärr hade ännu inte införts. - I förevarande fall kan den koncernbidragsspärr som gäller för AB Y:s underskott kringgås genom det planerade förfarandet. Den skatteförmån som uppkommer genom att AB X kan göra värdeminskingsavdrag under spärrtiden anser jag vara en sådan obehörig skatteförmån som avses i bestämmelsen. - Det innebär sammantaget att det inte framstår som rimligt att AB X skall kunna tillgodoräkna sig de högre anskaffningsvärden som följer av vanliga regler och att det kan antas att sammanslagningen av bolagens verksamheter skall göras på det aktuella sättet för att AB X skall få en obehörig skatteförmån. Förutsättningar för att tillämpa bestämmelsen föreligger därmed. - Det leder till att anskaffningsvärdena för de av AB X förvärvade inventarierna skall justeras nedåt i skälig mån. Justering bör ske så att skatteeffekten av värdeminskingsavdragen motsvarar vad som skulle ha blivit följden om underskottet inte hade kunnat utnyttjas under spärrtiden. Jag anser att förhandsbeskedet borde ha utformats på grundval härav.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle besvara ansökan med att anskaffningsvärdet på inventarierna ska jämkas enligt reglerna i 18 kap. 11 § IL så att avskrivningsunderlaget för förvärvaren bestäms till det värde som gällt för överlåtaren. I andra hand yrkade verket att anskaffningsvärdet justeras så att skatteeffekten av värdeminskingsavdragen motsvaras av vad som skulle ha blivit följden om underskottet inte hade kunnat utnyttjas under spärrtiden.

Till stöd för sin talan anförde Skatteverket i huvudsak att syftet med den aktuella jämkningsregeln främst fick anses vara att kontinuiteten vid beskattningen skulle upprätthållas för skattskyldiga i intressegemenskap när vanliga regler inte gav ett sådant resultat. De planerade transaktionerna innebar att den koncernbidragsspärr som gällde för överlåtarens underskott kringgicks.

AB X bestred bifall till överklagandet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten (2008-03-25, Eliason, Stävberg, Kindlund, Fernlund, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden såvitt gäller tillämpningen av jämningsregeln i 18 kap. 11 § IL.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det har överklagats.

Föredraget 2008-02-20, föredragande Lundberg, målnummer 4760-07

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1989/90:110 s. 558
