

Målnummer: 4699-08 **Avdelning:** 1

Avgörandedatum: 2008-12-12

Rubrik: Fråga om hur bestämmelserna om koncernbidragsspärr ska tolkas när ett underskotts företag erhåller koncernbidrag både från företag som ingick i samma koncern före ägarförändringen och från företag som inte tillhörde koncernen före denna tidpunkt, i en situation då underskottsföretagets eget skattemässiga resultat för året är negativt. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 40 kap. 14 §, 18 § och 19 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB i huvudsak följande. X AB är moderbolag i X-koncernen. I koncernen ingår ett 60-tal bolag, vilka X AB, direkt och indirekt via dotterbolag, har förvärvat under perioden 2002 - 2006. X AB har ett skattemässigt underskott fastställt vid 2002 års taxering, vilket är spärrat mot koncernbidrag från dessa bolag. I koncernen ingår också Y AB. Koncernbidragsspärren gäller inte i förhållande till detta bolag. - X AB beräknas nå ett eget negativt skattemässigt resultat för beskattningsåret 2007 om 20, dvs. före avdrag för gammalt underskott och utan tillägg för erhållna koncernbidrag. X AB ska vidare erhålla koncernbidrag med 30 från Y AB och 20 från övriga bolag i koncernen. Frågan som uppkommer är om X AB i denna situation har rätt att göra avdrag för koncernbidragsspärrat underskott med ett belopp som motsvarar erhållet koncernbidrag från Y AB.

Skatterättsnämnden (2008-06-30, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked. - Någon begränsning föreligger inte för X AB att i den situation som avses i ärendet dra av koncernbidragsspärrat underskott mot det koncernbidrag som bolaget får från Y AB. - Motivering. X AB, moderföretag i X-koncernen, är ett underskottsföretag enligt 40 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. På grund av förvärv av dotterbolag (övriga dotterbolag) har sådana ägarförändringar skett som medfört att koncernbidragsspärren inträtt, dvs. att rätten till avdrag för kvarstående underskott begränsas (jfr 40 kap. 14 § första stycket samt 18-19 §§). Ett annat dotterbolag, Y AB, ingick i koncernen före ägarförändringarna. - Enligt ansökan uppkommer ett underskott i X AB under beskattningsåret 2007 samtidigt som X AB kommer att motta koncernbidrag från både Y AB och övriga dotterbolag. Bidragen från övriga dotterbolag ska ges med belopp som sammanlagt kommer att motsvara beskattningsårets underskott medan koncernbidraget från Y AB ska överstiga detta underskott men understiga det koncernbidragsspärrade underskottet. - Frågan är om X AB har rätt att dra av det koncernbidragsspärrade underskottet med belopp som motsvarar koncernbidraget från Y AB. - Skatteverket anser att reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL inte ger utrymme att utnyttja det spärrade underskottet för kvittning med mer än ett belopp som motsvarar det som kvarstår av det från Y AB erhållna koncernbidraget efter det att bidraget kvittats mot beskattningsårets underskott. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Regler om tidigare års underskott i inkomstlagen näringsverksamhet finns i 40 kap. IL. Enligt huvudregeln i 2 § ska ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av, såvitt nu är ifråga, i den utsträckning det är förenligt med bestämmelserna om

koncernbidragsspärren. - Av kapitlets 14 § första stycket framgår att en koncernbidragsspärr inträder vid ägarförändringar som innebär att ett underskotts företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag (jfr stadgandet i 10 § som avser det vanligare fallet att ett underskotts företag förvärvas). - De närmare bestämmelser om koncernbidragsspärren som aktualiseras i ärendet finns i 18 § första stycket och 19 § första meningen. Enligt 18 § första stycket innebär koncernbidragsspärren att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. IL. - I 19 § första meningen anges att koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget redan före ägarförändringen ska vid tillämpning av 18 § räknas med i överskottet. - Enligt förutsättningarna i ansökan uppkommer ett underskott i X AB avseende beskattningsåret 2007. Bolaget har dessutom ett koncernbidragsspärrat underskott. Frågan om rätt till avdrag för det koncernbidragsspärrade underskottet enligt vad som redovisats ovan uppkommer först efter det att beskattningsårets resultat med tillämpning av vanliga regler visar ett överskott (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 476). - Utifrån det sifferexempel som lämnats i ansökan för att illustrera frågan leder en beräkning enligt vanliga regler till att det uppkommer ett överskott på 30 (-20, årets underskott före koncernbidrag, +30, koncernbidrag från Y AB och +20, koncernbidrag från övriga dotterbolag). - Skatterättsnämnden uppfattar parternas inställningar i frågan på följande sätt. X AB anser att tillämpningen av berörda bestämmelser i 40 kap. 18 och 19 §§ IL utgår ifrån att beskattningsårets underskott innan mottagna koncernbidrag beaktas kan kvittas mot koncernbidraget från övriga dotterbolag. Härvid kan det överskott som är hänförligt till koncernbidraget från Y AB dras av mot det koncernbidragsspärrade underskottet med tillämpning av 19 § första meningen. - Skatteverket hävdar att hänsyn till koncernbidragen ska tas i motsatt ordning. Efter avdrag av årets underskott mot koncernbidraget från Y AB ska 10 av det koncernbidragsspärrade underskottet dras av mot resterande del av koncernbidraget. Däremot kan ingen del av återstoden av det koncernbidragsspärrade underskottet dras av mot den del av beskattningsårets överskott som är hänförligt till koncernbidrag från övriga dotterbolag. - De nuvarande reglerna om tidigare års underskott infördes år 1993 genom lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet, LAU. Motsvarigheten till de nu aktuella bestämmelserna fanns i lagens 8 §. I paragrafens andra stycke anges att begränsningen av rätten att dra av gammalt underskott inte gäller koncernbidrag som erhållits från ett företag som ingick i samma koncern som förlustföretaget redan före ägarförändringen, något som också framhålls i förarbetena (prop. 1993/94:50 s. 267 f. och 327). - När reglerna flyttades till IL upprepades att koncernbidragsspärren inte skulle gälla för koncernbidrag från företag som såväl före som efter en ägarförändring ingick i samma koncern som underskotts företaget. Däremot medförde vissa ändringar i reglernas struktur att bestämmelserna om koncernbidragsspärren behövde justeras i bl.a. förtydligande syfte (jfr prop. 1999/2000 del 2 s. 469 och 476). Någon saklig ändring av de aktuella bestämmelserna synes alltså inte varit avsedd vid överföringen av underskottsreglerna till IL. - Den aktuella lagtexten ger inte något klart svar på frågan om hur koncernbidragsspärren ska tillämpas när som i förevarande fall ett underskotts företag mottar koncernbidrag från både företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen och företag som inte tillhörde samma koncern före nämnda tidpunkt. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning får båda de redovisade tolkningarna anses rymmas inom bestämmelsernas ordalydelse. Emellertid kan både materiella skäl och den omständigheten att någon saklig ändring av bestämmelserna om koncernbidragsspärren inte varit avsedd vid överföringen till IL anföras till stöd för X AB:s uppfattning. Med hänsyn härtill och då praktiska hänsyn talar mot att det ska ske någon form av proportionering av koncernbidragen vid prövningen mot beskattningsårets underskott finner Skatterättsnämnden att bestämmelserna bör tolkas i enlighet härmed. Något hinder för bolaget att dra av det spärrade underskottet mot

koncernbidraget från Y AB kan därmed inte anses föreligga.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle besvara sökandens fråga med nej och anförde i huvudsak följande. Lagtexten är klar och entydig och ger inte utrymme för någon annan tolkning än den som Skatteverket gett uttryck för i sitt yttrande till Skatterättsnämnden.

X AB bestred bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. Lagtexten är oklar och behöver därför tolkas. Vid denna tolkning ska syftet med reglerna beaktas liksom den tidigare lydelsen i LAU och systematiken bakom begränsningsreglerna i IL. Slutsatsen av en sådan tolkning är att den av X AB ställda frågan ska besvaras med ja.

Regeringsrätten (2008-12-12, Heckscher, Kindlund, Lundin, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är hur bestämmelserna om koncernbidragsspärr i 40 kap. 18 och 19 §§ IL ska tolkas när ett underskotts företag erhåller koncernbidrag både från företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen (i det följande "gamla företag") och från företag som inte tillhörde koncernen före denna tidpunkt (i det följande "nya företag") i en situation då underskotts företagets eget skattemässiga resultat för året (utan beaktande av erhållna koncernbidrag) är negativt. Närmare bestämt är frågan om bestämmelserna ska tolkas så att underskotts företaget, vid tillämpningen av spärran, kan kvitta årets negativa resultat mot koncernbidrag från nya företag för att möjliggöra att det spärrade underskottet i sin tur kan dras av mot koncernbidrag från gamla företag.

Skatterättsnämnden har funnit att både materiella skäl och den omständigheten att någon ändring i sak av bestämmelserna om koncernbidragsspärr inte var avsedd vid överföringen av dessa från LAU till IL talar för att bestämmelserna bör tolkas på detta sätt.

Enligt Regeringsrättens mening är en sådan tolkning inte förenlig med lagens ordalydelse. Koncernbidragsspärren är nämligen utformad på så sätt att det i lagtexten anges en beloppsmässig gräns för hur stor del av ett spärrat underskott som får dras av. Denna gräns utgörs av ett på visst sätt beräknat överskott. I detta överskott får koncernbidrag från gamla, men inte från nya, företag inräknas. För att ett överskott i de aktuella bestämmelsernas mening ska uppkomma för ett underskotts företag som under året uppvisar ett eget negativt resultat krävs därmed att underskotts företaget får koncernbidrag från gamla företag som är större än det egna negativa resultatet. Däremot ger bestämmelserna inget utrymme för att vid beräkningen av överskottet, och därmed av hur stor del av ett spärrat underskott som får dras av, beakta koncernbidrag som tas emot från nya företag.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked att den ställda frågan ska besvaras med nej.

Regeringsrådet Wennerström hade skiljaktig mening och anförde: I inkomstlagen näringsverksamhet ska enligt 40 kap. 2 § IL ett underskott som kvarstår från föregående beskattningsår dras av i den utsträckningen som det inte finns några begränsningar, såvitt nu är i fråga, med hänsyn till kapitlets regler om koncernbidragsspärr.

Enligt 40 kap. 10 § IL inträder vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag en koncernbidragsspärr. Motsvarande gäller också enligt 40 kap. 14 § IL vid ägarförändringar som innebär att ett underskotts företag eller ett moderföretag till ett underskotts företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Koncernbidragsspärren inträder dock enligt såväl 40 kap. 10 § som 14 § IL inte om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Koncernbidragsspärren innebär enligt 40 kap. 18 § IL att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. IL. Enligt 40 kap. 19 § IL ska vidare med vissa undantag koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen vid tillämpningen av 18 § räknas med i överskottet.

Frågan i målet är hur bestämmelserna om koncernbidragsspärr i 40 kap. 18 och 19 §§ IL ska tolkas när ett underskottsföretag erhåller koncernbidrag både från företag som ingick i samma koncern före ägarförändringen ("gamla företag") och från företag som inte tillhörde koncernen före denna tidpunkt ("nya företag") i en situation då underskottsföretagets eget skattemässiga resultat för året, utan beaktande av erhållna koncernbidrag, är negativt ("nytt underskott").

Det bakomliggande syftet med bestämmelserna i 40 kap. 18 och 19 §§ IL är, i likhet med tidigare lagstiftning på området, att förhindra att företag ska kunna dra av underskott som finns kvar från tiden före den ägarförändring som utlöste koncernbidragsspärren ("gamla underskott") mot koncernbidrag som det får från nya företag inom koncernen. Koncernbidragsspärren skulle däremot inte gälla koncernbidrag från företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern. Detta oavsett om ägarförändringen bara berörde företag inom samma koncern eller företag som inte ingick i samma koncern (se prop. 1999/2000:2 s. 475 f.). Reglerna om koncernbidragsspärr utgör inte heller något hinder mot att ett underskottsföretag kvittar nya underskott mot erhållna koncernbidrag varvid i förekommande fall det nya underskottet ska dras av före det gamla underskottet (se a. prop. s. 476).

Mot bakgrund av det nu anförda får 18 § förstås så att där regleras i första hand begränsningar rörande möjligheten att kvitta gamla underskott mot koncernbidrag från nyförvärvade företag medan 19 § behandlar det fall att koncernbidrag ges mellan företag som redan före ägarförändringen ingick i samma koncern.

Primärt tar således 18 § sikte på möjligheten att kvitta gamla underskott när koncernbidrag erhålles från nya företag inom koncernen. I den situationen kan gamla underskott endast kvittas mot överskott som uppkommit hos underskottsföretaget i dess egen verksamhet men inte, annat än efter en viss karenstid, mot koncernbidrag som underskottsföretaget tar emot från det eller de nya företagen i koncernen.

Bestämmelserna i 19 § å andra sidan får anses ta sikte på hur koncernbidrag från gamla företag ska behandlas i förhållande till gamla underskott. I dessa fall får koncernbidraget då läggas till resultatet i underskottsföretaget varigenom, i motsats till vad som gäller för bidrag från nya företag, en möjlighet öppnas att fullt ut dra av gamla underskott mot koncernbidrag från gamla företag.

Då det inte föreligger något hinder mot att ett underskottsföretag kvittar nya underskott mot koncernbidrag får vidare bestämmelserna i 18 och 19 §§ anses ta sikte på koncernbidrag eller delar av koncernbidrag som kan eller skulle kunna påverka möjligheten till avdrag för gamla underskott. Det vill säga både med avseende på koncernbidrag från gamla respektive nya företag vad som återstår sedan ett eventuellt nytt underskott utnyttjats. Bestämmelserna i 18 och 19 §§, i vad de avser möjligheten att dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då koncernbidragsspärren inträdde, får därför läsas och förstås så att de tar sikte på den situation som föreligger sedan i förkommande fall ett nytt underskott först utnyttjats mot erhållna koncernbidrag. Med hänsyn till att det, som framgått ovan, i princip inte ska föreligga några hinder mot att utnyttja gamla underskott mot koncernbidrag från gamla företag bör vidare av systematiska skäl i den nu aktuella situationen beskattningsårets negativa

resultat före erhållna koncernbidrag hos underskotts företaget i första hand kvittas ut mot koncernbidrag från nya företag. Härefter kan gamla underskott kvittas mot ett eventuellt överskott till den del detta kan hänföras till koncernbidrag från ett gammalt företag. Medför koncernbidraget från ett nytt företag att underskotts företaget når ett nollresultat eller ett överskott kan således, i likhet med vad som gäller när det redan i underskotts företagens egen verksamhet föreligger ett överskott utan hänsyn tagen till mottagna koncernbidrag, gamla underskott utnyttjas mot hela koncernbidraget från ett gammalt företag.

En tolkning av regelsystemet på sätt som ovan redovisats måste anses mest förenlig med de ifrågavarande lagbestämmelsernas syfte. Den lydelse som de i målet aktuella bestämmelserna fått kan, sedd i sitt sammanhang, inte heller anses hindra en tillämpning i enlighet med lagstiftarens ovan angivna syfte.

Vid en sådan bedömning finner jag att i den situation som avses i förhandsbeskedet hinder inte föreligger mot att på sätt Skatterättsnämnden funnit dra av gamla underskott mot koncernbidrag som erhålles från företag som ingick i samma koncern före den ägarförändring som utlöste koncernbidragsspärren. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Föredraget 2008-11-12, föredragande Mathiasson, målnummer 4699-08

Anm. Samma dag avgjorde Regeringsrätten mål nr 4698-08, där frågeställningen var likartad och utgången densamma.

Sökord: Förhandsbesked skatter; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1993/94:50 s. 267 f. och 327; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 469 och 475 f.
