

Målnummer:	1119-06	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2006-11-08		
Rubrik:	Tillämpning av räkenskapsenlig avskrivning av inventarier vid fusion. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	2 kap. 33 §, 18 kap. 13 §, 14 § och 17 § samt 37 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	• RÅ 2004 ref. 136 • RÅ 2006 ref. 41		

REFERAT

Av en ansökan om förhandsbesked från X AB (bolaget) framgick följande. Under år 2005 har bolaget varit övertagande företag vid en fusion med två helägda dotterbolag. Fusionerna uppfyller villkoren för kvalificerade fusioner i 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd om redovisning av fusion av helägt dotterbolag (jfr BFAR 1999:1) kommer övertagna tillgångar att värderas enligt koncernvärdeметoden, vilket innebär att övertagna inventarier kommer att tas upp till ett betydligt högre värde i bolaget än vad de var bokförda till i dotterbolagen. För att kunna fortsätta tillämpa reglerna om räkenskapsenlig avskrivning avser bolaget att som intäkt vid inkomstbeskattningen ta upp ett belopp motsvarande skillnaden mellan de nämnda bokförda värdena. - Bolaget vill veta dels om inventariernas avskrivningsunderlag under fusionsåret ökar vid tillämpning av huvudregeln i 18 kap. 13 § IL med det belopp som tas upp som intäkt enligt 37 kap. 20 § IL (fråga 1), dels om det värde från vilket avdrag görs under fusionsåret vid tillämpning av kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL får inkludera nämnda belopp (fråga 2).

Skatterättsnämnden (2006-02-06, André, ordförande, Wingren, Gäverth, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Vid beräkning av avskrivningsunderlaget enligt 18 kap. 13 § andra stycket 1 IL ingår i värdet på inventarierna vid räkenskapsenlig avskrivning ett belopp motsvarande det som tas upp som intäkt med tillämpning av 37 kap. 20 § IL först beskattningsåret efter det år då uppskrivningen i bokföringen sker. - Fråga 2 - Vid tillämpning av kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL får värdeminskningssavdrag göras med högst ett belopp motsvarande skillnaden mellan avskrivningsunderlaget beräknat enligt vad som följer av svaret på fråga 1 och det skattemässiga värde som kan beräknas enligt kompletteringsregeln. - Motivering (nämndens redogörelse för omständigheterna uteslutas här). - Nämnden gör följande bedömning. - Fråga 1 - Enligt 37 kap. 20 § IL får om inventarierna vid en kvalificerad fusion tas upp till ett högre värde i det övertagande företagets räkenskaper än som följer av 18 § företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bara om mellanskillnaden tas upp som intäkt. Intäkten skall tas upp det beskattningsår då fusionen genomförs eller fördelas med lika belopp på det året och de följande två åren. Av 18 § framgår att det övertagande företaget, såvitt nu är i fråga, inträder i det överlåtande företagets skattemässiga situation och att det därvid skall anses ha bedrivit det överlåtande företagets näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företagets sista beskattningsår. - Med hänsyn härtill och till de förutsättningar som lämnats i ansökan följer att uppskrivningen av inventarierna inte utgör något hinder för bolaget att fortsätta att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. - I ett fall som det förevarande inträder alltså det övertagande företaget i det

överlåtande företags skattemässiga situation. Härav får anses följa att det övertagande företaget vid tillämpningen av reglerna om avdrag för värdeminskning inte kan behandla de övertagna inventarierna som nyanskaffade. - Avskrivningsunderlaget vid räkenskapsenlig avskrivning avseende de ifrågavarande inventarierna består enligt 18 kap. 13 § andra stycket 1 IL av värdet på inventarierna enligt balansräkningen vid det föregående beskattningsårets utgång. Det innebär att avskrivningsunderlaget ökar till följd av en uppskrivning vid en kvalificerad fusion först beskattningsåret närmast efter det år då fusionen genomförs (jfr RÅ 2004 ref. 136). - Fråga 2 - Värdeminskningssavdrag får vid tillämpning av räkenskapsenlig avskrivning göras enligt 18 kap. 13 § första stycket 1 IL med högst 30 procent av avskrivningsunderlaget (huvudregeln) alternativt enligt kapitlets 17 § med ett så högt belopp att det skattemässiga värdet (anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningssavdrag, jfr 2 kap. 33 § IL) inte överstiger anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent (kompletteringsregeln). - Kompletteringsregeln utgör alltså en metod att bestämma inventariernas lägsta godtagbara värde. Vid tillämpning av kompletteringsregeln kan i ett fall som det förevarande värdeminskningssavdrag göras med skillnaden mellan avskrivningsunderlaget beräknat enligt 18 kap. 13 § andra stycket 1 IL och det lägsta godtagbara värdet enligt kompletteringsregeln. - Svaret på frågan följer därför av svaret på fråga 1.

Ledamoten Melbi var med instämmande av nämndens sekreterare Gilbe skiljaktig såvitt avsåg svaret på fråga 2 och anförde följande. Regler om avdrag för värdeminskning på maskiner och andra inventarier finns i 18 kap. IL. Enligt huvudregeln i 13 § får, såvitt gäller räkenskapsenlig avskrivning, värdeminskningssavdrag göras med 30 procent av avskrivningsunderlaget. Avskrivningsunderlaget består därvid av värdet på inventarierna enligt balansräkningen vid det föregående beskattningsårets utgång ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten. - Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får enligt 14 § tillämpas bara om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avdraget i bokslutet. - I kompletteringsregeln i 17 § anges, såvitt nu är av intresse, att oavsett vad som föreskrivs i 13 § får vid räkenskapsenlig avskrivning dras av ett så högt belopp att det skattemässiga värdet inte överstiger anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent. - Medan således avdrag enligt huvudregeln medges med ett på avskrivningsunderlaget framräknat procentuellt belopp, medges avdrag enligt kompletteringsregeln med skillnaden mellan vad som utgör inventariernas bokföringsmässiga värde och vad som skulle kvarstå oavskrivet av anskaffningskostnaderna om en linjär avskrivningsmetod tillämpats. - Reglerna om räkenskapsenlig avskrivning grundar sig på förutsättningen att det skattemässiga restvärdet skall stämma överens med det bokföringsmässiga (jfr prop. 1955:100). Denna princip får förutom i ovan angivna 14 § sitt uttryck i bl.a. regeln i 37 kap. 20 § IL om effekten av en bokföringsmässig uppskrivning vid kvalificerade fusioner och fissioner. Enligt denna regel skall - om det övertagande företaget inte inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation enligt 18 § samma kapitel utan i stället tar upp inventarier till högre värde än det överlåtande företags skattemässiga värde - det övertagande företaget ta upp mellanskillnaden för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Intäkten skall tas upp det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren. - I 4 kap. 6 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) föreskrivs att ett aktiebolags avskrivningar av en anläggningstillgång som skrivits upp skall beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet (jfr prop. 1995/96:10 del II s. 64 och 203). - Den nu redovisade skatterättsliga och redovisningsrättsliga regleringen synes närmast leda till att det skattemässiga avdraget för en avskrivning av anläggningstillgången, när annat inte föreskrivits, bör få göras från det för

räkenskapsåret bokföringsmässigt åsätta värdet efter uppskrivningen. Varken avdragsreglernas ordalydelse eller bestämmelsernas systematik i 18 kap. IL kan anses utgöra något hinder mot en sådan tillämpning när det gäller kompletteringsregeln i avdragssystemet. - Av det ovan anförda följer enligt min mening att avdrag för avskrivning enligt kompletteringsregeln får ske med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det värde till vilket inventarierna före avskrivning skulle ha tagits upp i balansräkningen vid utgången av beskattningsåret, inklusive således uppskrivningsbeloppet, och det värde som faktiskt tas upp i balansräkningen beräknat enligt den anvisade linjära avskrivningsmetoden, dvs. - beroende på anskaffningsår - det värde som motsvarar 80, 60, 40 eller 20 procent av inventariernas historiska anskaffningsvärden. - Jag anser att fråga 2 bort besvaras i enlighet med det anförda. I övrigt är jag ense med majoriteten.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende tillämpningen av huvudregeln (fråga 1) samt att frågan avseende tillämpningen av kompletteringsregeln (fråga 2) skulle besvaras med att avdrag inte får göras i den mån inventariernas värde efter uppskrivningen överstiger den ursprungliga anskaffningsutgiften. Verket anförde såvitt avsåg fråga 2 bl.a. följande. Förutsatt att en intäkt tas upp enligt 37 kap. 20 § IL är det inventarietvärdet efter fusionen - och inte något avskrivningsunderlag enligt huvudregeln - som avgör avdragets storlek. Intäkten kan därmed grunda rätt till högre avdrag redan under fusionsåret. Avdrag enligt kompletteringsregeln kan dock inte i något fall medges med utgångspunkt i ett högre belopp än som motsvarar det ursprungliga anskaffningsvärdet för inventarierna. Vid tillämpningen av regeln måste också beaktas att avdraget skall motsvara avskrivningen i räkenskaperna liksom att värdet enligt balansräkningen skall vara detsamma som det skattemässiga värdet.

Även bolaget överklagade och yrkade att fråga 1 skulle besvaras med att intäkten enligt 37 kap. 20 § IL ökar avskrivningsunderlaget redan under fusionsåret och fråga 2 med att denna intäkt ingår i det värde från vilket avdrag görs under fusionsåret. Bolaget anförde bl.a. följande. Med nämndens tolkning medges inte något avdrag för värdeminskning av det högre värde som inventarierna åsätts under fusionsåret vare sig enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln. Fusionen leder därmed till en extra skattebelastning som inte kan ha varit avsedd av lagstiftaren. Bestämmelserna vid fusion innebär att det övertagande företaget får tillämpa räkenskapsenlig avskrivning även under fusionsåret. Detta talar för att intäkten bör få beaktas under fusionsåret vid tillämpning av såväl huvudregeln som kompletteringsregeln. Med hänsyn till lagstiftningens utformning kan bolaget dock ha viss förståelse för att intäkten inte får räknas in i avskrivningsunderlaget vid tillämpningen av huvudregeln, trots att det föreligger en skyldighet att under fusionsåret ta upp en tredjedel av denna till beskattning. Kompletteringsregeln innebär att det lägsta skattemässiga värde fastställs till vilket inventarierna får tas upp. Det framgår av 18 kap. 17 § att kompletteringsregeln gäller utan koppling till huvudregeln och till det avskrivningsunderlag som beräknas enligt den regeln. Bolagets synsätt i denna del överensstämmer med det som redovisas i den skiljaktiga meningen i Skatterättsnämnden. Systematiken bygger på att det skattemässiga värdet på inventarierna ökar med intäkten enligt 37 kap. 20 §. Regleringen där måste ses som ett tillägg till 2 kap. 33 §. Bolaget delar inte Skatteverkets uppfattning att kompletteringsregeln inte är tillämplig i det fall då inventariernas värde enligt balansräkningen överstiger deras ursprungliga värde.

Regeringsrätten (2006-11-08, Sandström, Almgren, Dexe, Kindlund, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I 18 kap. IL finns bestämmelser om räkenskapsenlig avskrivning av inventarier enligt huvudregeln (13 §) och kompletteringsregeln (17 §). Bestämmelserna är inte tillämpliga om inventariernas värde enligt balansräkningen blivit högre än det skattemässiga värdet, exempelvis till följd av en uppskrivning. Bestämmelserna

kan emellertid tillämpas det därpå följande beskattningsåret om företaget tar upp en intäkt som svarar mot skillnaden mellan de två värdena (20 § andra stycket och 22 § samt RÅ 2004 ref. 136 och RÅ 2006 ref. 41). Intäkten skall tas upp nämnda beskattningsår eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

I 37 kap. 20 § IL finns en särskild reglering för det fall att det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion i sina räkenskaper tar upp inventarier till högre värde än värdet i det överlåtande företaget. För att det övertagande företaget skall få tillämpa bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning krävs att det tar upp en intäkt som svarar mot skillnaden mellan de två värdena. Intäkten skall tas upp det beskattningsår då fusionen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

En tillämpning av bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning förutsätter att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § IL). Mer allmänt förutsätts att det föreligger en överensstämmelse mellan de i räkenskaperna och vid beskattningen gällande värdena. En intäktsföring enligt 37 kap. 20 § IL innebär att den erforderliga överensstämmelsen uppnås redan fusionsåret. Intäktsföringen innebär också - utan hinder av 2 kap. 33 § - att inventariernas skattemässiga värde höjs.

Av vad nu sagts följer att den vid fusionen företagna uppvärderingen av inventarierna inte hindrar en fortsatt tillämpning av räkenskapsenlig avskrivning förutsatt att det sker en intäktsföring enligt 37 kap. 20 § IL. Om huvudregeln tillämpas gäller som begränsning att avdraget beräknas med utgångspunkt i ett avskrivningsunderlag som utgörs av värdet av inventarierna enligt balansräkningen vid det föregående beskattningsårets utgång (18 kap. 13 § andra stycket 1). Om kompletteringsregeln tillämpas gäller ingen annan begränsning än den som följer av 18 kap. 17 §. Vid taxeringen godtas således att avdrag görs från ett värde som inkluderar den i 37 kap. 20 § avsedda mellanskillnaden och att avdraget uppgår till så stort belopp att det skattemässiga värdet svarar mot anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent (jfr RÅ 2006 ref. 41).

Mot den här angivna bakgrunden skall förhandsbeskedet avseende fråga 1 fastställas och fråga 2 besvaras jakande.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 1 och besvarar fråga 2, med ändring av nämndens besked i denna del, jakande.

Föredraget 2006-06-14, föredragande Björnsson, målnummer 1119-06

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
