

Målnummer:	6483-05	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2006-10-13		
Rubrik:	Ett nybildat "vilande" aktiebolag har vid tillämpning av reglerna om koncernbidrag ansetts bedriva näringsverksamhet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	35 kap. 3 § 3 inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	• RÅ 1981 1:2 • RÅ 1981 1:50		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde XA AB, XB AB och XG AB (bolagen) bl.a. följande. XA AB utgör moderbolag i en nybildad koncern för investeringar i fastigheter. Koncernen kommer under de närmaste åren att förvärva fastigheter antingen via egna nybildade dotterbolag eller via förvärvade s.k. standardbolag. Bolagen önskar få klarhet i möjligheterna till avdrag för koncernbidrag mellan moderföretag och sådana helägda dotterföretag. Frågorna avser tillämpningen av 35 kap. 3 § 3 inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Fråga 1 avser tillämpningen av den första delen av punkten "dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår". Frågorna 2-4 avser tillämpningen av den andra delen av punkten "eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag". Skatterättsnämnden äger förutsätta att övriga krav för avdrag för koncernbidrag är uppfyllda. - Som utgångspunkt för frågorna anförde bolagen bl.a. följande. XA AB registrerades hos PRV den 23 juli 2003 och dess första räkenskapsår löper från den 23 juli 2003 till den 31 december 2004. Under år 2004 har ett antal nya dotterbolag bildats i vilka XA AB äger mer än 90 procent av aktierna, bl.a. XB AB och XC AB, vilka båda registrerades hos PRV den 28 juni 2004. Stiftare har varit XA AB. Dotterbolagens räkenskapsår slutar den 31 augusti 2004. Dotterbolagens första räkenskapsår löper således den 28 juni - den 31 augusti 2004. Räkenskapsåren skall herefter läggas om till kalenderår. XA AB har också bildat bolaget XD AB vilket registrerades hos Bolagsverket den 11 augusti 2004 samt XE AB vilket registrerades den 21 oktober 2004. Dessa dotterbolags räkenskapsår motsvarar kalenderår. XD AB:s första räkenskapsår löper under tiden den 11 augusti - den 31 december 2004 och XE AB:s första räkenskapsår den 21 oktober - den 31 december 2004. XA AB äger mer än 90 procent av aktierna i XD AB och XE AB. Den första transaktionen som skedde i XB AB efter bildandet var att XB AB den 21 juli 2004 tecknade bindande köpeavtal avseende 100 procent av aktierna i XF AB. Aktierna tillträdde den 1 september 2004. XF AB är fastighetsförvaltande. XC AB förvärvade den 7 juli 2004 100 procent av aktierna i det redan bildade bolaget XG AB. XG AB var nybildat och registrerat den 28 juni 2004 och XC AB var inte stiftare. XG AB hade vid XC AB:s förvärv ännu inte börjat bedriva verksamhet (efter själva bildandet av bolaget). Den första transaktionen som skedde i XG AB var att XG AB förvärvade 100 procent av aktierna i XH AB med det helägda fastighetsförvaltande dotterbolaget XI AB. Köpeavtalet tecknades den 8 juli 2004 och aktierna i XH AB tillträdde den 12 juli 2004. Vid förvärvet upptog XG AB lån för finansieringen. Samtidigt sålde XC AB 9 procent av aktierna i XG AB. XC AB behåller från förvärvet hela tiden mer än 90 procent av aktierna i XG AB. Efter XC AB:s förvärv av XG AB har XG AB också börjat bedriva rörelse under sitt första räkenskapsår i form av försäljning av management och administrativa tjänster till förvärvat fastighetsbolag. Den

första transaktionen som skedde i XD AB efter bolagets bildande var att XD AB i oktober 2004 förvärvade 100 procent av aktierna i de fastighetsförvaltande bolagen XJ AB och XK AB. Förvärvet var delvis finansierat med lån. XD AB bedriver under sitt första räkenskapsår ingen rörelse utan är ett rent holdingbolag med nämnda dotterbolag. XD AB har inte heller några anställda. XJ AB och XK AB förvärvade sina fastigheter under år 2004. I XE AB har inga transaktioner skett efter bolagets bildande. - Bolagen ställde följande frågor. - Fråga 1 - Om XB AB förlänger innevarande räkenskapsår medges då XB AB, under dess förlängda räkenskapsår, den 1 september 2004 - den 31 december 2005 (taxeringsår 2006), avdrag för koncernbidrag till XF AB under dess räkenskapsår, den 1 januari - den 31 december 2005 (taxeringsår 2006)? - Fråga 2 - Medges XG AB under sitt första räkenskapsår, den 28 juni - den 31 augusti 2004 (taxeringsår 2005), avdrag för koncernbidrag enligt regeln i 35 kap. 3 § IL till XC AB under dess första räkenskapsår, den 28 juni - den 31 augusti 2004 (taxeringsår 2005)? - Fråga 3 - Medges XA AB under sitt räkenskapsår, den 23 juli 2003 - den 31 december 2004 (taxeringsår 2005), avdrag för koncernbidrag till XD AB under dess första räkenskapsår, den 11 augusti - den 31 december 2004 (taxeringsår 2005)? - Fråga 4 - Medges XA AB under sitt räkenskapsår, den 23 juli 2003 - den 31 december 2004 (taxeringsår 2005), avdrag för koncernbidrag till XE AB under dess första räkenskapsår, den 21 oktober - den 31 december 2004 (taxeringsår 2005)?

Skatterättsnämnden (2005-11-07, André, ordförande, Wingren, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - XB AB har ej rätt att vid 2006 års taxering dra av koncernbidrag till XF AB. - Fråga 2 - XG AB har rätt att vid 2005 års taxering dra av koncernbidrag till XC AB. - Fråga 3 - XA AB har rätt att vid 2005 års taxering dra av koncernbidrag till XD AB. - Fråga 4 - XA AB har ej rätt att vid 2005 års taxering dra av koncernbidrag till XE AB. - Motivering. - XA AB utgör moderbolag i en nybildad koncern för investeringar i fastigheter. Koncernen avser att under de närmaste åren förvärva fastigheter antingen via egna nybildade dotterbolag eller via förvärvade standardbolag. För att få klarhet i möjligheterna till avdrag för koncernbidrag mellan moderföretag och sådana helägda dotterföretag ställs i ansökan frågor om tillämpningen av 35 kap. 3 § 3 IL. I punkten uppställs villkoret för avdrag att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag. Som förutsättning för förhandsbeskedet gäller att övriga krav för tillämpningen av reglerna i 35 kap. IL är uppfyllda. - Möjligheten till vinstöverföring och resultatutjämning mellan koncernföretag i form av koncernbidrag infördes genom lagstiftning år 1965. En grundförutsättning för avdrag var att såväl givarens som mottagarens huvudsakliga verksamhet avsåg jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse (43 § 3 mom. kommunalskattelagen [1928:370] KL). Det innebar bl.a. att koncernbidrag till eller från förvaltningsföretag inte medförde avdragsrätt (prop. 1965:126 s. 73). - Genom 1990 års skattereform slogs de nämnda inkomstlagen ihop till inkomstslaget näringsverksamhet och flyttades till 21 § KL samt 1 § 3 mom. och 2 § 1 mom. första, sjätte och sjunde styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Införandet av inkomstslaget näringsverksamhet innebar att grundförutsättningen för koncernbidrag flyttades till 2 § 3 mom. första stycket a SIL och omformulerades så att det i bestämmelsen endast angavs att livförsäkringsföretag, schablonbeskattade bostadsföretag, investmentföretag och förvaltningsföretag inte omfattades av reglerna (prop. 1989/90:110 del 1 s. 553 och 692). - Bestämmelsen hade samma innehåll, bortsett från att livförsäkringsföretag tagits bort, när den fördes över till 35 kap. 3 § 1 IL (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 425). I anslutning till att reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar infördes år 2003 togs även förvaltningsföretagen bort ur uppräkningslistan (prop. 2002/03:96 s. 98-100, 180). - Den i ärendet aktuella punkten 3 har varit i stort sett oförändrad sedan koncernbidragsbestämmelsernas tillkomst. En skillnad är att ordet verksamhet i punktens sista led ersatts av ordet näringsverksamhet. Ändringen som gjordes vid införandet av IL togs in i lagtexten efter lagrådsföredragningen utan att kommenteras närmare (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 425). - Nämnden, som

behandlar fråga 1 avslutningsvis, gör följande bedömning. - Fråga 2 - XA AB:s dotterbolag XC AB registrerades den 28 juni 2004. Den 7 juli samma år förvärvade XC AB från utomstående det likaledes den 28 juni registrerade aktiebolaget XG AB. Bolagens första räkenskapsår löpte ut den 31 augusti 2004. Vid förvärvstidpunkten bedrev XG AB ingen verksamhet. Dagen därpå, den 8 juli, förvärvade XG AB i sin tur aktierna i XH AB med det helägda fastighetsförvaltande dotterbolaget XI AB. Fråga är om XG AB kan anses uppfylla förutsättningen att ha börjat bedriva näringsverksamhet av något slag i den mening som avses i 35 kap. 3 § 3 sista ledet IL. - En första delfråga är om ett företag som inte påbörjat någon aktivitet (vilande företag) ändå kan anses bedriva näringsverksamhet. Lagtextens ordalydelse och syftet med möjligheterna till koncernbidrag att utjämna resultat mellan företag i en koncern ger uttryck för att verksamhetsvillkoret innebär ett krav på aktivitet. Enbart ett nybildat företag skulle därmed inte kunna vara givare eller mottagare av koncernbidrag. - För en sådan ståndpunkt talar också den omständigheten att om något aktivitetskrav inte skulle gälla skulle likartade fall kunna behandlas olika. Exempelvis skulle i ett fall som det förevarande, när moderföretaget från annan förvärvat aktierna i ett nybildat företag, dotterföretaget redan vid förvärvet anses ha en pågående verksamhet. Villkoret att dotterföretaget skall ha varit helägt sedan det började bedriva näringsverksamhet skulle då inte kunna uppfyllas. Däremot skulle förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag föreligga om moderföretaget självt bildar ett dotterföretag. - Med hänsyn härtill anser nämnden att ett vilande dotterföretag - förvärvat eller nybildat - inte uppfyller kravet att bedriva näringsverksamhet av något slag. - Nästa fråga är då om ett vilande dotterföretag, som i sin tur förvärvat ett dotterföretag, kan anses bedriva näringsverksamhet av något slag genom förvärvet av aktierna. - Det grundläggande krav på verksamhet som ursprungligen uppställdes på givaren och mottagaren i koncernbidragssystemet var som framgick ett krav på rörelse (eller motsvarande inkomstslag enligt då gällande regler). Efter 1990 års skattereform hänförs ett aktiebolags och andra juridiska personers samlade verksamhet - inte bara rörelse och motsvarande, utan även kapitalförvaltning - till inkomstslaget näringsverksamhet. Som en följd härav var det nödvändigt att uttryckligen undanta bl.a. förvaltningsföretag från koncernbidragsrätt för att inte utrymmet för koncernbidrag skulle utvidgas i förhållande till tidigare. Sammanslagningen av ett aktiebolags olika inkomstslag till inkomstslaget näringsverksamhet torde också ha inneburit att verksamhetskravet i den aktuella bestämmelsen omfattade all sådan verksamhet vars inkomster skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. - En ytterligare fråga är om ersättningen av ordet verksamhet med näringsverksamhet vid införandet av IL har ändrat bestämmelsens innebörd. Visserligen antyds inte i förarbetena att någon saklig ändring har varit avsedd. Osäkerhet om verksamhetsbegreppets innebörd uppstår emellertid eftersom näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL anges som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, kriterier som hämtats från det tidigare inkomstslaget rörelse. Det är alltså fråga om vad som ibland kallas egentlig näringsverksamhet (jfr RÅ 2001 ref. 6). - Det får också beaktas att efter 2003 års lagändring kan även värdepappersförvaltande företag, företag som fram till lagändringen kallades förvaltningsföretag, ge och ta koncernbidrag. Ett sådant företag kan emellertid inte anses bedriva näringsverksamhet i den mening som begreppet har enligt 13 kap. 1 § IL. - Med hänsyn härtill anser nämnden att den innebörd kravet på verksamhet fick i den aktuella bestämmelsen som en följd av 1990 års skattereform inte ändrats genom införandet av IL. Begreppet näringsverksamhet i det här sammanhanget skall därför ges en vid tolkning och i princip avse all verksamhet vars inkomster skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. - Av det anförda drar nämnden slutsatsen att även värdepappersförvaltande företag uppfyller kravet att bedriva näringsverksamhet av något slag. Det leder i förevarande fall till att koncernbidragsförutsättningen enligt 35 kap. 3 § 3 sista ledet IL är uppfyllt vid den tidpunkt då XG AB förvärvat aktierna i XH AB. - Fråga 3 - XA AB:s första räkenskapsår är enligt ansökan den 23 juli 2003 - den 31 december 2004. Det första räkenskapsåret för det av bolaget bildade dotterbolaget XD AB är den 11 augusti - den 31 december 2004. Under oktober 2004 förvärvade XD AB de

fastighetsförvaltande bolagen XJ AB och XK AB. Av motiveringen till svaret på fråga 2 följer att XD AB i och med förvärvet av dotterbolagen får anses bedriva näringsverksamhet i den mening som avses i 35 kap. 3 § 3 IL och att XA AB därmed med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till XD AB vid 2005 års taxering. - Fråga 4 - Under det nämnda räkenskapsåret bildade XA AB även dotterbolaget XE AB med den 21 oktober - den 31 december 2004 som första räkenskapsår. XE AB var under hela denna tid vilande. Av motiveringen till svaret på fråga 2, och då XE AB inte heller uppfyller villkoret i 35 kap. 3 § 3 första ledet IL att ha varit helägt under moderföretagets hela beskattningsår, följer att moderföretaget ej med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till XE AB vid 2005 års taxering. - Fråga 1 - Det av XA AB bildade dotterbolaget XB AB registrerades den 28 juni 2004. XB AB:s första räkenskapsår avslutades den 31 augusti 2004. Bolaget avser enligt ansökan att förlänga följande räkenskapsår till att avse perioden den 1 september 2004 - den 31 december 2005. - Den 21 juli 2004 tecknade XB AB bindande köpeavtal om förvärv av det fastighetsförvaltande bolaget XF AB som har kalenderår som räkenskapsår. Enligt avtalet övergick äganderätten till aktierna till köparen på tillträdesdagen den 1 september 2004. Det ålåg vidare köparen att på tillträdesdagen hålla extra bolagsstämma i det förvärvade bolaget och därvid entlediga säljarens representanter i styrelsen samt utse ny styrelse. - Med hänsyn till köpeavtalets innehåll finner nämnden att äganderätten till aktierna i XF AB övergått till XB AB först på tillträdesdagen den 1 september 2004 (jfr RÅ81 1:2 och 1:50). Eftersom XF AB inte har varit helägt under XB AB:s hela beskattningsår och då dotterbolaget bedrev näringsverksamhet i den mening som avses i 35 kap. 3 § 3 IL vid tidpunkten för förvärvet av aktierna har XB AB ej rätt att dra av koncernbidrag till dotterbolaget vid 2006 års taxering.

Ledamöterna Silfverberg, Ståhl och Werkell var skiljaktiga och anförde följande. En utgångspunkt för bestämmelserna om koncernbidrag är att förlustutjämning skall kunna ske för sådana över- och underskott hos olika företag som uppkommit under den tid då företagen utgjort en ekonomisk enhet. Däremot skall inte över- eller underskott från verksamhet utanför koncernförhållandet kunna användas för resultatutjämning inom koncernen. Syftet med villkoret i 35 kap. 3 § 3 IL är att förhindra sådan icke avsedd resultatutjämning, se prop. 1965:126 s. 66 (där det hänvisas till utredningsbetänkandet SOU 1964:29) och Wiman, B., Beskattning av företagsgrupper, Norstedts 2002 s. 75 ff. Koncernbidrag kan således inte ges under förvärvsåret när ett moderföretag förvärvar ett rörelsedrivande dotterföretag från en extern part. När moderföretaget nybildar ett dotterföretag finns av naturliga skäl inga vinster eller förluster hos dotterföretaget som uppkommit före det att koncernförhållandet etablerats, eftersom koncernförhållandet då förelegat under hela dotterbolagets levnad. Syftet med bestämmelsen talar således för att koncernbidrag skall kunna lämnas redan under det år då dotterföretaget bildas, oavsett om dotterföretaget påbörjar någon egentlig verksamhet under detta år eller först under senare år. Detsamma bör gälla när moderföretaget förvärvar ett vilande företag som inte tidigare bedrivit någon verksamhet. - Mot en sådan tolkning kan eventuellt invändas att den kan synas vara mindre förenlig med bestämmelsens ordalydelse. Härvid måste dock enligt vår mening beaktas att bestämmelsen skrevs i en skattemiljö där vilande företag omfattades av särskilda regler för s.k. förvaltningsföretag, vilket bl.a. innebar att de var helt utestängda från möjligheten att med skattemässig verkan ge och ta emot koncernbidrag. Lagtextens skrivning om att dotterföretaget skall ha varit helägt sedan det "började bedriva näringsverksamhet av något slag" förklaras således av att dotterföretag som inte bedrev näringsverksamhet aldrig omfattades av koncernbidragsreglerna. De särskilda reglerna om förvaltningsföretag är numera utmönstrade ur lagstiftningen och även vilande företag kan således ge och ta emot koncernbidrag. Om ett koncernförhållande bestått hela året behöver dotterföretaget alltså inte ha bedrivit någon näringsverksamhet för att det givande företaget skall få avdrag för koncernbidrag. Det saknas därför anledning att vid tillämpningen av villkoret i 35 kap. 3 § 3 IL upprätthålla ett krav på att dotterföretaget måste bedriva näringsverksamhet när det har bildats under det år då koncernbidrag lämnas. I

sammanhanget kan också anmärkas att Regeringsrätten i tidigare praxis med hänvisning till grunderna för lagstiftningen i vissa fall tillåtit att koncernbidrag lämnats trots att villkoret att dotterföretaget skall ha varit helägt hela beskattningsåret inte varit uppfyllt, se RÅ 1973 ref. 37 och RÅ 1990 not. 102 och 103. - Vi menar därför att fråga 4 borde ha besvarats jakande och att motiveringen till svaren på fråga 2 och 3 borde ha utformats med utgångspunkt i de skäl som anförts ovan.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

XB AB och XG AB medgav bifall till yrkandet om fastställelse av Skatterättsnämndens svar på fråga 1 respektive fråga 2. XA AB medgav bifall till yrkandet om fastställelse av svaret på fråga 3 men ansåg att fråga 4 borde besvaras jakande i enlighet med den skiljaktiga meningen i nämnden.

Regeringsrätten (2006-10-13, Sandström, Almgren, Dexe, Kindlund, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör såvitt avser fråga 1 samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Avdrag för koncernbidrag förutsätter viss kvalificerad ägargemenskap mellan givande och mottagande företag. Enligt huvudregeln i tredje punkten i 35 kap. 3 § IL skall denna ägargemenskap föreligga under givarens och mottagarens hela beskattningsår. Enligt en undantagsregel i samma punkt är det tillräckligt att ägargemenskapen bestått "sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag". Frågorna 2-4 avser tillämpningen av denna regel på koncernbidrag som i olika situationer lämnas till ett nybildat dotterbolag.

Som framgår av Skatterättsnämndens motivering ersattes vid införandet av IL det i den tidigare undantagsregeln använda ordet "verksamhet" med ordet "näringsverksamhet". Ändringen kommenterades inte i förarbetena. Någon förändring av bestämmelsens innehåll synes dock inte ha varit avsedd (jfr prop. 1999/2000:2 del 1 s. 479).

I 35 kap. 3 § 1 IL fanns då ett undantag som innebar att förvaltningsföretag inte omfattades av koncernbidragsreglerna. Med förvaltningsföretag avsågs bl.a. ett sådant svenskt aktiebolag som förvaltade värdepapper och liknande tillgångar och som i övrigt varken direkt eller indirekt bedrev näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning. Ett aktiebolag som enbart förvaltade t.ex. bankmedel omfattades således inte av regelsystemet. Genom lagstiftning år 2003 utmönstrades bestämmelserna om förvaltningsföretag från IL (prop. 2002/03:96). Någon ändring av 35 kap. 3 § 3 IL gjordes inte i det sammanhanget.

För juridiska personer avgränsas inkomstslaget näringsverksamhet av bestämmelserna i 13 kap. 1 och 2 §§ IL. Ett aktiebolags inkomster och utgifter kan inte hänföras till något annat inkomstslag. Registrering av ett aktiebolag förutsätter att betalning av aktierna erlagts (2 kap. 9 § aktiebolagslagen [1975:1385], numera 2 kap. 23 § aktiebolagslagen [2005:551]). Ett nybildat aktiebolag får därigenom anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår intill dess bolaget upphör (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 378).

Enligt förutsättningarna för fråga 2 förvärvade XC AB den 7 juli 2004 aktier i ett aktiebolag som registrerats en dryg vecka tidigare. Även om bolaget vid förvärvstillfället var "vilande" får det anses redan då ha börjat bedriva näringsverksamhet. Undantagsregeln i 35 kap. 3 § 3 IL är därför inte tillämplig.

Enligt förutsättningarna för frågorna 3 och 4 har dotterbolagen bildats av XA AB under år 2004. Ägandet har bestått under återstoden av året. Kravet i 35 kap. 3 § 3 IL att ägarförhållandet bestått "sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag" får därför anses uppfyllt.

Av det anförda följer att rätt till avdrag föreligger i de fall som avses i frågorna 3 och 4 men att rätt till avdrag inte föreligger i det fall som avses i fråga 2.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 och 3 och besvarar, med ändring av beskedet i dessa delar, fråga 2 med att rätt till avdrag inte föreligger och fråga 4 med att rätt till avdrag föreligger.

Föredraget 2006-06-14, föredragande Lundström, målnummer 6483-05

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 479 och del 2 s. 378; prop. 2002/03:96 s. 98-101
