

Underskotts företag, skatteflykt

Skatteflyktslagen har ansetts tillämplig på ett förfarande där en ägarförändring skett i ett underskotts företag med bibehållen rätt till avdrag för tidigare års underskott i den nya koncernen samtidigt som verksamheten behållits inom den tidigare koncernen

DIARIENUMMER	24-18/D
MEDDELANDEDATUM	2018-11-30
LAGRUM	40 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229) Lagen (1995:575) mot skatteflykt
SÖKANDE	X AB
MOTPART	Skatteverket
HAR ÖVERKLAGATS?	Ja

Förhandsbesked

Skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

Beslut

I den mån ansökan inte har besvarats avvisas den.

Bakgrund

Omständigheterna i ärendet

X AB (X AB eller bolaget) bedrev fram till den [...] 2017 verksamhet inom [...]. Bolaget ägdes av Holding AB (Holding). Vid utgången av 2016 hade X AB utnyttjade underskott på [>100 miljoner] kr.

Holding bedömde att man inte under överskådlig tid skulle kunna utnyttja de underskott som fanns i X AB. I syfte att synliggöra värden i X AB inför en försäljning genomfördes [samma dag] 2017 följande transaktioner.

1. X AB överlåter sin verksamhet inklusive aktier i [...] av bolagets helägda dotterbolag till ett [annat] helägt dotterbolag, Z AB (f.d. Å AB). Köpeskillingen betalas genom att köparen övertar skulder och andra förpliktelser från bolaget som uppgår till [>10 miljoner], vilket motsvarar de överlåtna tillgångarnas bokförda värde.
2. Därefter säljer X AB samtliga aktier i Z AB till sitt moderbolag Holding. Köpeskillingen uppgår till [>100 miljoner] kr vilket motsvarar aktiernas marknadsvärde enligt en extern värdering.

Köpeskillingen betalas genom att Holding utfärdar ett skuldebrev på [...] kr samt övertar förpliktelser på [...] kr.

3. Holding säljer sedan samtliga aktier i X AB till Ä Aktiebolag (Ä AB) för [>100 miljoner] kr. Köpeskillingen erläggs kontant.
4. Holding reglerar slutligen sin skuld till X AB på [...] kr genom kontant betalning.

Frågan och parternas inställning

X AB vill veta om bolagets upparbetade underskott skareduceras enligt bestämmelserna i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, eller med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen.

Bolaget anser att underskottet inte ska reduceras. Syftet med beloppsspärren är att reducera köpeskillingen till den del den enligt ett schabloniserat mått utgör betalning för underskottens värde. Till den del en köpare enligt den schabloniserade beräkningen betalar för andra verkligatillgångar i underskottsbolaget ska beloppsregeln inte tillämpas. Det är också affärsmässigt motiverat att som köpare betala för en fordran som ett underskottsbolag har på sitt tidigare moderbolag till följd av en föregående omstrukturering.

Skatteverket anser att underskottet ska reduceras med tillämpning av skatteflyktslagen. Syftet med bestämmelserna är att motverka skalbolagshandel med underskott, inte att underlätta konstlade förfaranden som uppenbart saknar samband med organisationen av en näringsverksamhet och som endast kommit till stånd för att underlätta skalbolagshandel med underskott. Det aktuella förfarandet är av denna karaktär och får därför anses strida mot bestämmelserna i 40 kap. IL.

Enligt Skatteverket bör utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i X AB beräknas till ett belopp som motsvarar köpeskillingen minskat med reversfordran på Holding, dvs. den utgift som betalats för förlustavdraget.

Skälen för avgörandet

Rättsligt

IL

I 40 kap. IL finns bestämmelser om tidigare års underskott. Ett underskott av näringsverksamhet ska som huvudregel dras av (2 §). Begränsningar i avdragsrätten hos företag efter ägarförändringar regleras i 9-19 §§.

Med underskottsföretag avses bland annat ett företag som hade underskott det föregående beskattningsåret (4 §).

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag inträder en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Beloppsspärren inträder

dock inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen (10 §).

Beloppsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskottet överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget (15 §).

I 16 § finns en bestämmelse i syfte att förhindra att substansen i ett underskottsföretag före försäljningen ökas genom kapitaltillskott. Utgiften enligt 15 § ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde.

Dagens regler infördes genom lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. Beloppsspärren och koncernbidragsspärren ersatte de tidigare spärreglerna för fåmansföretag (fåabregeln) och för aktiebolag som inte är fåmansföretag (skalbolagsregeln). Konsekvensen av fåabregelns tillämpning – att avdraget för underskott helt gick förlorat – ansågs för långtgående. Skalbolagsregeln var i praktiken endast tillämplig om bolagets tillgångar var finansiella och konsekvensen var då alltför långtgående. Om skalbolagsregeln inte var tillämplig gav systemet för förlustutjämnning olämpliga incitament till ägarskiften. Utan spärregler skulle möjligheten att utnyttja ett annat företags förluster få stor betydelse för ägarförändringar, en utveckling som inte var önskvärd (prop. 1993/94:50 s. 257).

Syftet med de nya bestämmelserna var att göra systemet för förlustutjämnning neutralt med avseende på ägarförändringar, dvs. den skattskyldige ska ha samma rätt till avdrag som om en ägarförändring inte hade skett. Häri ligger att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl inte bör genomföras (a. prop. s. 255 och 260).

Beloppsspärren innebär att underskottsbolagets gamla underskott faller bort till den del de överstiger dubbla utgiften för att förvärva andelarna i bolaget. Om köpeskillingen inte vida överstiger värdet av underskottsavdragen kan man enligt förarbetena anta att bolagsförvärvet huvudsakligen är betingat av en vilja att överta underskottsavdragen (a. prop. s. 259).

Lagstiftningen har karaktär av stopplagstiftning och avser att förhindra handel med förlustföretag (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 464).

Skatteflyktslagen

Vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt ska enligt 1 och 2 §§ hänsyn inte tas till en rättshandling, om

1. rättshandlingen ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Det är i första hand lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte. De regler och andra faktorer som uttrycker lagstiftningens syfte utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlaget (prop. 1996/97:170 s. 39). Det är syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som ska vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren icke avsett sätt (a. prop. s. 40).

Skatterättsnämndens bedömning

Som Skatteverket påpekar är transaktionerna redan genomförda. Enligt sökanden handlar det om ett förfarande som är vanligt förekommande och som genomförs av ett stort antal aktörer på marknaden. Med anledning av ett antal domar från förvaltningsrätt råder det nu stor osäkerhet och det är av största vikt att frågan avgörs snabbt. Enligt Skatterättsnämndens bedömning är därför ett förhandsbesked av vikt för en enhetlig lagtolkning och rättstillämpning.

X AB är ett underskotts företag som genomgått en ägarförändring enligt 40 kap. 4 och 10 §§ IL. Några kapitaltillskott enligt 16 § har inte lämnats till bolaget. Eftersom underskottet understiger Ä AB:s utgift för att förvärva X AB inträder ingen beloppsspärr enligt 15 § utan underskottet kvarstår oförändrat.

Frågan är om en tillämpning av skatteflyktslagen medför en annan bedömning. X AB har medverkat i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för bolaget. Skatteförmånen kan med hänsyn till omständigheterna antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Förutsättningarna i 2 § 1-3 skatteflyktslagen är därför uppfyllda. Det krävs vidare att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte i den mening som avses i 2 § 4.

Syftet med spärreglerna i 40 kap. IL är att systemet för förlustutjämning ska vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Häri ligger att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl inte bör genomföras (prop. 1993/94:50 s. 260).

Omstruktureringen möjliggörs genom att transaktionerna kan genomföras utan beskattning enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. och avyttring av näringsbetingade andelar i 25 a kap. Detta var inte möjligt vid underskottsreglernas tillkomst.

Genom förfarandet har en ägarförändring skett i bolaget med bibehållen rätt till avdrag för tidigare års underskott samtidigt som bolagets verksamhet behålls inom den tidigare koncernen. Avsikten med

bestämmelserna är just att förhindra sådan handel med förlustföretag. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning strider därför förfarandet mot lagstiftningens syfte enligt 2 § 4 skatteflyktslagen.

Underlaget för att ta ut skatt ska enligt 3 § därför uppskattas till skäligt belopp.

I avgörandet har deltagit Christina Eng, ordf., Mattias Dahlberg (skiljaktig), Richard Hellenius (skiljaktig), Robert Pahlsson, Marie Jönsson, Johan Rubenson och Ulla Werkell (skiljaktig).

Ärendet har föredragits av Lis Alfreds (avvikande mening).

Skiljaktig mening

Mattias Dahlberg, Richard Hellenius och Ulla Werkell är med instämmande av Lis Alfreds skiljaktiga och anför följande.

Av förarbetena framgår att spärreglerna syftar till att systemet för förlustutjämning ska vara neutralt med avseende på ägarförändringar. I detta ligger att en ägar- eller verksamhetsförändring inte ska medföra att underskotts företaget hamnar i en sämre eller i en bättre avdragssituation (prop. 1993/94:50 s. 255 och 257 f.). Av samma skäl bör inte en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl genomföras (a. prop. s. 260).

Vid införandet bedömdes beloppsspärren effektivt motverka handel med skalbolag. Den bygger på antagandet att ju högre köpeskillingen är i förhållande till värdet av underskotten desto mer sannolikt att förvärvet inte är betingat av en vilja att överta underskottsavdragen (a. prop. s. 259). Spärren verkar mekaniskt utan att hänsyn tas till exempelvis syftet med ägarförändringen eller substansen i underskotts företaget.

Att spärreglerna inte slår till innebär vidare inte att det är fritt för förvärvande bolag/koncern att utnyttja underskotten. Kompletterande skyddsregler, som syftar till att öka neutraliteten i situationer av ägarförändringar, finns bland annat i reglerna för koncernbidrag och underprisöverlåtelse.

I föreliggande fall överstiger köpeskillingen underskottsavdragen varför beloppsspärren inte är tillämplig. X AB har inte tillförts några kapitaltillskott eller andra tillgångar inför försäljningen.

Mot den bakgrunden kan det aktuella förfarandet enligt vår uppfattning inte anses strida mot lagstiftningens syfte i den mening som avses enligt 2 § 4 skatteflyktslagen.