

## **HFD 2019 ref. 15**

**Fråga om, och i så fall under vilka förutsättningar, ett övertagande företag vid en kvalificerad fusion får fortsätta att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning av inventarier när förutsättningarna för denna avskrivningsmetod inte var uppfyllda hos det överlåtande företaget. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

18 kap. 21 § och 37 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 17 april 2019 följande dom (mål nr 2687-18).

### **Bakgrund**

1. Utgifter för att anskaffa inventarier ska vid beskattningen dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdragen beräknas enligt någon av metoderna räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning. Ett krav för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning är att avdraget motsvarar avskrivningen i årsbokslutet. Detta innebär att det skattemässiga värdet på inventarierna måste överensstämma med värdet i företagets räkenskaper. Något sådant krav finns inte vid tillämpning av restvärdesavskrivning.

2. Med fusion avses en ombildning av företag som innebär att samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) tas över av ett annat företag (det övertagande företaget), varvid det överlåtande företaget upphör att existera.

3. En fusion behandlas skattemässigt gynnsamt om vissa villkor är uppfyllda. En sådan fusion kallas kvalificerad fusion. Vid en kvalificerad fusion ska det överlåtande företaget inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. I stället träder det övertagande företaget in i det överlåtande företags skattemässiga situation. Det råder alltså kontinuitet i beskattningen vid en sådan fusion. Det övertagande företaget ska också anses ha bedrivit det överlåtande företags verksamhet från ingången av det beskattningsår då fusionen genomfördes.

4. Sveaskog Förvaltnings AB avser att genomföra en fusion genom vilken ett av bolagets helägda dotterbolag ska gå upp i bolaget. Fusionen uppfyller villkoren för att vara en kvalificerad fusion. Genom fusionen kommer Sveaskog att ta över dotterbolagets inventarier.

5. Sveaskog gör avdrag för värdeminskning av inventarier enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning. Dotterbolaget har däremot inte rätt att tillämpa den avskrivningsmetoden eftersom det skattemässiga värdet på dotterbolagets inventarier inte överensstämmer med värdet enligt balansräkningen. Värde-

diskrepansen uppkom ursprungligen när dotterbolaget ett tidigare år skrev upp inventarievärdet i räkenskaperna och det bolaget tillämpar sedan dess restvärdesavskrivning. Numera är inventarievärdet enligt dotterbolagets balansräkning lägre än det skattemässiga värdet. Efter fusionen kommer Sveaskog att i sina räkenskaper ta upp de övertagna inventarierna till samma värde som de hade i dotterbolagets räkenskaper.

6. Sveaskog ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i om bolaget under fusionsåret får tillämpa räkenskapsenlig avskrivning samt hur skillnaden mellan det skattemässiga och det bokförda värdet på de övertagna inventarierna i så fall ska hanteras.

7. Skatterättsnämnden ansåg att Sveaskog inte får tillämpa räkenskapsenlig avskrivning under fusionsåret. Nämnden anförde att bolagets inventarier efter fusionen kommer att ha ett skattemässigt värde som inte överensstämmer med värdet enligt balansräkningen. Rätten till räkenskapsenlig avskrivning går därmed förlorad och bolaget får i stället tillämpa restvärdesavskrivning. En återgång till räkenskapsenlig avskrivning får enligt nämnden ske tidigast året efter fusionsåret.

#### **Yrkanden m.m.**

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

9. *Sveaskog* anser att Högsta förvaltningsdomstolen med ändring av förhandsbeskedet ska förklara att bolaget inte förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning på grund av fusionen.

#### **Skälen för avgörandet**

##### *Frågan i målet*

10. Frågan i målet är om, och i så fall under vilka förutsättningar, ett övertagande företag vid en kvalificerad fusion får fortsätta att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning av inventarier när förutsättningarna för denna avskrivningsmetod inte var uppfyllda hos det överlåtande företaget.

##### *Rättslig reglering*

11. Bestämmelser om kostnadsföring av inventarier finns i 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

12. Utgifter för att anskaffa inventarier ska enligt 3 § första stycket dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 13–22 §§ om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning.

13. Räkenskapsenlig avskrivning får enligt 14 § första stycket tillämpas bara om den skattskyldige haft ordnad bokföring som

avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet.

14. Av 13 § andra stycket följer att avskrivningarna utgår från värdet på inventarierna enligt balansräkningen (vid räkenskapsenlig avskrivning) respektive det skattemässiga värdet (vid restvärdesavskrivning) vid det föregående beskattningsårets utgång.

15. I 19 § finns en bestämmelse om vad som vid räkenskapsenlig avskrivning gäller om avskrivning har gjorts med högre belopp i räkenskaperna än vad som godtagits vid beskattningen. Där föreskrivs följande. Värdet på inventarierna enligt balansräkningen vid beskattningsårets utgång ska ligga till grund för beräkning av avskrivningsunderlaget för nästa beskattningsår. Det överskjutande beloppet ska i stället dras av genom avskrivning med 20 procent per år, räknat från och med beskattningsåret efter det år avskrivning gjordes med ett för högt belopp.

16. Bestämmelser om övergång till räkenskapsenlig avskrivning finns i 20–22 §§. Enligt 20 § andra stycket tillämpas bestämmelserna i 21 och 22 §§ om årsredovisning eller årsbokslut upprättats och värdet på inventarierna inte stämmer överens med det skattemässiga värdet.

17. I 21 § anges att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning ska särskilt avdrag göras för sådana avskrivningar som har gjorts i räkenskaperna före övergången men som inte har dragits av vid beskattningen. Ett sådant belopp dras av genom avskrivning med 20 procent per år räknat från och med det första beskattningsår då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas.

18. Om en skattskyldig före övergången till räkenskapsenlig avskrivning i stället har gjort högre värdeminskningsavdrag vid beskattningen än i räkenskaperna, gäller enligt 22 § att skillnaden mellan värdet enligt balansräkningen och inventariernas skattemässiga värde ska tas upp som intäkt. Intäkten ska tas upp det första beskattningsår då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas eller, om den skattskyldige begär det, fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

19. Bestämmelser om beskattning vid fusioner finns i 37 kap. inkomstskattelagen.

20. Med fusion avses enligt 3 § en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) tas över av ett annat företag (det övertagande företaget), varvid det överlåtande företaget upplöses utan likvidation.

21. Enligt 16 § ska vid kvalificerade fusioner bestämmelserna i 17–29 §§ tillämpas. Villkoren för att en fusion ska vara kvalificerad anges i 11–15 §§.

22. Av 17 § första stycket framgår att det överlåtande företaget inte ska ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. Enligt andra stycket ska företaget inte heller beskattas

för resultatet för det beskattningsår som avslutas genom fusionen (det sista beskattningsåret).

23. I 18 § första stycket anges att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 17 §, om det inte framgår något annat av 20–28 §§. Företaget ska, enligt andra stycket, anses ha bedrivit det överlåtande företags näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår.

24. Enligt 20 § gäller att om inventarier tas upp till ett högre värde i det övertagande företags räkenskaper än som följer av 18 §, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bara om mellanskillnaden tas upp som intäkt. Intäkten ska tas upp det beskattningsår då fusionen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

##### Allmänt om förutsättningarna för räkenskapsenlig avskrivning

25. En förutsättning för att få tillämpa bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning är enligt 18 kap. 14 § första stycket att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Mer allmänt förutsätts att det föreligger en överensstämmelse mellan de i räkenskaperna och vid beskattningen gällande värdena på inventarierna (se t.ex. RÅ 2006 ref. 71).

Värdet enligt balansräkningen är högre än det skattemässiga värdet

26. En skattskyldig som gör högre värdeminskningssavdrag vid beskattningen än i räkenskaperna har alltså inte rätt att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. En sådan skattskyldig kan dock enligt 18 kap. 22 § gå över till räkenskapsenlig avskrivning under förutsättning att skillnaden mellan värdet enligt balansräkningen och det skattemässiga värdet tas upp som intäkt. Denna intäkt innebär att inventariernas skattemässiga värde höjs med motsvarande belopp varefter värdet i räkenskaperna och det skattemässiga värdet kommer att överensstämma (jfr RÅ 2006 ref. 71).

27. Bestämmelsen i 18 kap. 22 § är tillämplig även i det fall då avvikelser mellan det skattemässiga värdet och värdet enligt balansräkningen har sin grund i att inventarierna har skrivits upp i räkenskaperna (RÅ 2004 ref. 136). Räkenskapsenlig avskrivning får då tillämpas tidigast beskattningsåret efter det år då uppskrivningen gjordes. En uppskrivning av inventarierna i räkenskaperna

leder således till att den skattskyldige under uppskrivningsåret är hänvisad till att tillämpa restvärdesavskrivning.

28. En motsvarighet till 18 kap. 22 § finns även i bestämmelserna om beskattning vid kvalificerade fusioner. I 37 kap. 20 § anges att om inventarier tas upp till ett högre värde i det övertagande företags räkenskaper än som följer av 18 §, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bara om mellanskillnaden tas upp som intäkt. Med värdet enligt 18 § avses det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget, vilket enligt bestämmelsen om kontinuitet tas över av det övertagande företaget.

29. Bestämmelsen i 37 kap. 20 § torde i första hand ta sikte på fallet att det övertagande företaget tar upp inventarierna till ett högre värde i sina räkenskaper än det bokförda värde som dessa hade hos det överlåtande företaget (se prop. 1998/99:15 s. 224). Den uppvärdering av inventarierna som görs i det övertagande företags räkenskaper ska då inte leda till att rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad, under förutsättning att ett belopp motsvarande skillnaden mellan det bokförda värdet hos det överlåtande och det övertagande företaget tas upp som intäkt. Till skillnad från vad som gäller när en uppskrivning sker utan samband med en fusion kan i fusionsfallen en uppvärdering av inventariernas bokförda värde således göras utan att rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras ens under det år då uppvärderingen görs, dvs. under fusionsåret.

30. Även om syftet med bestämmelsen i 37 kap. 20 § i första hand är att fånga in situationen att själva fusionen leder till ett högre värde på inventarierna i det övertagande jämfört med i det överlåtande företags räkenskaper kan konstateras att ordalydelsen inte är begränsad till det fallet. Tvärtom är bestämmelsen generellt utformad och omfattar enligt ordalydelsen samtliga fall där inventarierna tas upp till ett högre värde i det övertagande företags räkenskaper än det skattemässiga värdet. Även det fallet att värdet enligt balansräkningen hos det överlåtande företaget året före fusionsåret översteg det skattemässiga värdet, och samma värde sedan används i det övertagande företags räkenskaper efter fusionen, täcks således av ordalydelsen.

31. I det sistnämnda fallet hade det överlåtande företaget inte rätt att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning före fusionen. Detta företag skulle dock – om fusionen inte hade skett – med stöd av 18 kap. 22 § ha kunnat gå över till räkenskapsenlig avskrivning under fusionsåret. Skattekonsekvenserna av en sådan övergång är desamma som de som följer av en tillämpning av 37 kap. 20 §. Några materiella skäl som skulle kunna tala för att det övertagande företaget inte borde få tillämpa den sistnämnda bestämmelsen i den nu diskuterade situationen finns alltså inte.

32. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar sammanfattningsvis att bestämmelsen i 37 kap. 20 § är tillämplig även i

det fall då en skillnad mellan värdet enligt balansräkningen och det skattemässiga värdet förelåg hos det överlåtande företaget året före fusionsåret och detta företag därmed inte hade rätt till räkenskapsenlig avskrivning.

Värdet enligt balansräkningen är lägre än det skattemässiga värdet

33. Den i målet aktuella situationen är den omvända mot den som har behandlats ovan, dvs. i detta fall är värdet enligt balansräkningen lägre än det skattemässiga värdet.

34. Även för sådana fall finns bestämmelser i 18 kap. Enligt 20 § andra stycket och 21 § gäller då följande. Efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning ska ett särskilt avdrag göras för sådana avskrivningar som har gjorts i räkenskaperna före övergången men som inte har dragits av vid beskattningen. Beloppet ska dras av genom avskrivning med 20 procent per år.

35. Det särskilda avdraget motsvarar alltså skillnaden mellan värdet enligt balansräkningen och det skattemässiga värdet. Enligt 2 kap. 33 § minskar avdraget inventariernas skattemässiga värde varför detta värde kommer att överensstämma med värdet i räkenskaperna.

36. Någon motsvarighet till 18 kap. 21 § finns inte i de bestämmelser som gäller beskattning vid kvalificerade fusioner. Detta har i förarbetena motiverats med att en sådan bestämmelse inte behövs (se prop. 1994/95:52 s. 57 f. som i sin tur hänvisar till tidigare förarbetsuttalanden i prop. 1957:46 s. 39).

37. Resonemangen i förarbetena kan sammanfattas på följande sätt. Om det övertagande företaget tar upp inventarierna till ett lägre värde i sina räkenskaper än det som gällde hos det överlåtande företaget ska det anses innebära att det övertagande företaget har gjort en avskrivning med skillnadsbeloppet. Detta belopp är avdragsgillt vid beskattningen. Om avskrivningen leder till att det samlade bokförda värdet på inventarierna vid utgången av beskattningsåret blir lägre än vad som kan godtas enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning förloras inte rätten till sådan avskrivning utan då ska bestämmelsen i (numera) 18 kap. 19 § tillämpas. Den bestämmelsen innebär att det lägre bokförda värdet ska ligga till grund för kommande års avskrivningar och att det överskjutande beloppet i stället ska dras av genom en särskild avskrivning med 20 procent per år.

38. Förarbetena ger således klart stöd för att om själva fusionen leder till en nedvärdering av inventarierna i det övertagande företags räkenskaper så ska detta inte medföra att rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad. Liksom när det gäller den situation som behandlas i 37 kap. 20 § kan vidare konstateras att det saknas skäl för att behandla det fall då värdet på inventarierna enligt balansräkningen hos det överlåtande företaget

året före fusionsåret var lägre än det skattemässiga värdet, och samma värde sedan används i det övertagande företags räkenskaper efter fusionen, på annat sätt (jfr punkt 31). På motsvarande sätt som i den situationen hade det överlåtande företaget då i och för sig inte rätt att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning före fusionen men detta företag skulle – om fusionen inte hade skett – med stöd av 18 kap. 21 § ha kunnat gå över till räkenskapsenlig avskrivning under fusionsåret.

39. Enligt 37 kap. 18 § första stycket ska det övertagande företaget inträda i det överlåtande företags skattemässiga situation. Av den bestämmelsen får anses följa att om det överlåtande företaget under fusionsåret hade kunnat gå över till räkenskapsenlig avskrivning enligt 18 kap. 21 § så ska det övertagande företaget – på de villkor som anges i den paragrafen – ha rätt att fortsätta att använda denna avskrivningsmetod. I enlighet med vad som föreskrivs i 18 kap. 21 § ska det övertagande företaget således göra ett särskilt avdrag med ett belopp motsvarande skillnaden mellan skattemässigt och bokfört värde, fördelat på fem år. Därigenom säkerställs att värdet i räkenskaperna och det skattemässiga värdet kommer att överensstämma.

#### Sammanfattande slutsats

40. Högsta förvaltningsdomstolen drar sammanfattningsvis följande slutsats. Ett övertagande företag vid en kvalificerad fusion som före fusionen hade rätt att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning förlorar inte den rätten enbart av det skälet att denna avskrivningsmetod inte fick tillämpas av det överlåtande företaget. Om värdet på inventarierna enligt balansräkningen hos det överlåtande företaget året före fusionsåret var lägre än det skattemässiga värdet, och samma värde sedan används i det övertagande företags räkenskaper efter fusionen, är en förutsättning för att rätten till räkenskapsenlig avskrivning ska behållas att avdrag görs med ett belopp motsvarande mellanskillnaden. I enlighet med vad som anges i 18 kap. 21 § ska avdraget fördelas på fem år.

41. Överfört på det nu aktuella fallet innebär detta att Sveaskog inte förlorar rätten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning på grund av fusionen, under förutsättning att bolaget gör ett sådant avdrag som anges i punkt 40. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska ändras i enlighet med det anförda.

#### Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att Sveaskog Förvaltnings AB – under den förutsättning som anges i punkterna 40 och 41 i domskälen –

inte förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning på grund av fusionen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Marianne Bergqvist.

---

**Skatterättsnämnden** (2018-04-20, Eng, ordförande, Pettersson, Jönsson, Kristiansson, Pahlsson, Sundin och Werkell):

*Förhandsbesked*

Fråga 1: Sveaskog får inte tillämpa räkenskapsenlig avskrivning under fusionsåret.

*Motivering*

Fråga 1

Enligt huvudregeln i 37 kap. 18 § gäller att Sveaskog inträder i Y AB:s skattemässiga situation och anses ha bedrivit Y AB:s näringsverksamhet från ingången av Y AB:s sista beskattningsår. Av förutsättningarna i ansökan följer att det skattemässiga värdet på Y AB:s inventarier är högre än värdet enligt balansräkningen. Vidare anges att Sveaskog vid fusionen ska ta upp inventarierna till det redovisningsmässiga värde de åsatts hos Y AB. Vid sådana förhållanden är den särskilda bestämmelsen i 37 kap. 20 § inte tillämplig.

Överensstämmelsen mellan inventariernas skattemässiga värde och värdet enligt balansräkningen brister därmed hos Sveaskog efter fusionen och rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad (jfr 18 kap. 14 § och RÅ 2001 ref. 8). Sveaskog får istället tillämpa restvärdesavskrivning för samtliga inventarier.

I det följande är då frågan när Sveaskog tidigast kan övergå från restvärdesavskrivning till räkenskapsenlig avskrivning. I praxis har en sådan övergång genom tillämpning av 18 kap. 22 § inte ansetts kunna ske under samma beskattningsår som rätten att använda räkenskapsenlig avskrivning går förlorad, exempelvis genom en uppskrivning, men däremot det påföljande beskattningsåret (jfr RÅ 2004 ref. 136 och RÅ 2006 ref. 41). Till skillnad från de nämnda avgörandena finns i förevarande fall efter fusionen avskrivningar i Sveaskogs räkenskaper som inte dragits av vid beskattningen. En eventuell övergång från restvärdesavskrivning till räkenskapsenlig avskrivning måste därför istället ske enligt bestämmelsen i 21 §.

Det belopp som enligt 21 och 22 §§ ska dras av respektive tas upp som intäkt efter övergången till räkenskapsenlig avskrivning består i båda fallen av skillnaden mellan värdet enligt balansräkningen respektive det skattemässiga värde som gällde vid utgången av det föregående beskattningsåret (jfr 20 § andra stycket). Den metod som i praxis anvisats för övergång enligt 22 § ska därför enligt Skatterättsnämndens mening gälla även vid tillämpning av 21 §.



Av det anförda följer att Sveaskog tidigast beskattningsåret efter fusionsåret kan övergå till räkenskapsenlig avskrivning.

Frågorna 2–3

Vid denna utgång förfaller frågorna 2–3.