

Målnummer: 7565-08 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2009-05-08

Rubrik: En gränsöverskridande fusion har ansetts kvalificerad såvitt avser verksamhet för vilken det överlåtande företaget varit och det övertagande företaget blivit skattskyldigt. Även fråga om avdrag för underskott ska begränsas enligt fusionsparren. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB och Y A/S bl.a. följande. X AB och Y A/S är helägda dotterbolag till ett danskt aktieselskab. X AB bedriver verksamhet i både Sverige och Danmark genom ett fast driftställe. Man överväger att låta X AB genom fusion gå upp i Y A/S. X AB och Y A/S ställde följande frågor till nämnden. - Fråga 1 - Innebär fusionen med Y A/S att X AB ska inkomstbeskattas för värdet av tillgångar och skulder samt förpliktelser som är hänförliga till det fasta driftstället i Danmark men inte för tillgångar och skulder samt förpliktelser som är hänförliga till den övriga verksamhet som bedrivs i Sverige? - Fråga 2 - Ska X AB medges avräkning i Sverige för den inkomstskatt som skulle ha tagits ut i Danmark på grund av fusionen, i enlighet med bestämmelserna i 37 kap. 30 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL? - Fråga 3 - Ska Y A/S som övertagande företag träda in i X AB:s skattemässiga situation, i enlighet med bestämmelserna i 37 kap. 18-20 §§ IL? - Fråga 4 - Ska Y A/S som övertagande företag träda in i X AB:s skattemässiga situation, i enlighet med bestämmelserna i 37 kap. 21-25 §§ IL, avseende skattemässiga underskott i Sverige, innebärande a) att beloppsspärren och fusionsspärren, enligt 37 kap. 21 § respektive 24 §, inte slår till? b) att fusionsspärren, enligt 37 kap. 25 § andra stycket, slår till och medför att kvarstående underskott hos X AB inte kommer att kunna utnyttjas av Y A/S förrän det sjätte beskattningsåret efter det att X AB förvärvades av det danska moderbolaget? - Fråga 5 - För det fall svaret på fråga 1 skulle bli att fusionen leder till inkomstbeskattning av även de tillgångar, skulder och förpliktelser som inte är knutna till det fasta driftstället i Danmark utan till den verksamhet som bedrivs i Sverige; undviker i så fall X AB denna svenska beskattning genom att överlåta tillgångarna och skulderna samt förpliktelserna till underpris till ett helägt svenskt dotterbolag till det danska moderbolaget som bildas för att bedriva den svenska verksamheten? Skatterättsnämnden kan utgå ifrån att fusionen med Y A/S i så fall kommer att verkställas först under räkenskapsåret efter det då underprisöverlåtelsen sker (så att överlåtelsen sker under ett år med koncernbidragsförutsättningar). X AB och Y/AS ansåg att samtliga frågor borde besvaras jakande.

Skatterättsnämnden (2008-10-16, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Holgersson, Pahlsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - X AB ska på grund av fusionen beskattas endast för den del av näringsverksamheten som är hänförlig till det fasta driftstället i Danmark. - Fråga 2 - X AB ska medges avräkning i Sverige för den inkomstskatt som skulle ha tagits ut i Danmark på grund av fusionen enligt 37 kap. 30 § IL. - Fråga 3 - I fråga om den del av näringsverksamheten som omfattas av bestämmelserna om kvalificerad fusion i 37 kap. IL ska Y A/S som övertagande företag träda in i

X AB:s skattemässiga situation i enlighet med kapitlets 18-20 §§. - Frågorna 4 a och b - Bestämmelserna i 37 kap. 21 och 24 §§ IL ska inte tillämpas. Enligt 25 § andra stycket ska Y A/S dra av kvarstående underskott hos X AB först det sjätte beskattningsåret efter det att bolagets aktier förvärvades av det danska moderbolaget. - Fråga 5 - Frågan förfaller. - Motivering - Sökandebolagen är helägda dotterbolag till ett danskt aktieselskab. Aktierna i X AB förvärvades i oktober 2006. Vid utgången av beskattningsåret den 1 juli 2005 - den 30 juni 2006 hade det svenska dotterbolaget ett kvarstående underskott som uppgick till ett betydande belopp. - X AB bedriver verksamhet såväl i Sverige som i Danmark från ett fast driftställe. Y A/S bedriver verksamhet uteslutande i Danmark. Avsikten är att X AB (det överlåtande företaget) ska uppgå i Y A/S (det övertagande företaget) genom en fusion. - Som förutsättningar för förhandsbeskedet ges att Y A/S efter fusionen kommer att vara skattskyldigt i Sverige för den svenska verksamhet som X AB är skattskyldigt för utan att vara undantaget från svensk beskattning på grund av bestämmelser i det nordiska skatteavtalet och att alla aktiebolagsrättsliga villkor är uppfyllda för att genomföra fusionen. - En första fråga gäller om skattskyldighetsvillkoret för kvalificerade fusioner i 37 kap. 12 § IL avseende övertagande företag är uppfyllt (fråga 1). Vidare frågas om X AB ska medges avräkning i Sverige för den skatt som skulle ha tagits ut i Danmark på grund av fusionen om inte rådets direktiv 90/434/EEG (fusionsdirektivet) hade införlivats med dansk rätt (fråga 2). De följande frågorna gäller om Y A/S som övertagande företag ska träda in i X AB:s skattemässiga situation i allmänhet enligt 37 kap. 18-20 §§ IL (fråga 3) och avseende skattemässiga underskott i Sverige enligt 21-25 §§ (frågorna 4 a och b). Vidare finns en fråga (5) som ställs för det fall att fråga 1 besvaras nekande. - Skatteverket delar sökandebolagens uppfattning om att frågorna 1-3 kan besvaras jakande. Vad avser frågorna 4 a och b anser verket till skillnad från sökandebolagen att bestämmelsen i 37 kap. 24 § IL ska tillämpas eftersom X AB och Y A/S inte med skatterättslig verkan hade kunnat lämna koncernbidrag till varandra året före fusionsåret. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Frågorna 1-3 - Fusionsdirektivet är såvitt avser beskattningen vid gränsöverskridande fusioner genomfört i svensk rätt genom 37 kap. IL. Bestämmelserna är gemensamma för såväl inhemska som gränsöverskridande fusioner. För att en fusion ska omfattas av bestämmelserna i 16-29 §§ krävs att villkoren i 11-15 §§ är uppfyllda. En fusion som uppfyller dessa villkor kallas kvalificerad fusion (4 §). Den bärande principen för lagstiftningen är att kontinuitet ska råda, dvs. det övertagande företaget ska träda in i det överlåtande företags skattemässiga situation. Bestämmelserna infördes ursprungligen genom lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, som sedan ersattes av lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse, varefter de togs in i IL. - Den första frågan gäller tillämpningen av 37 kap. 12 § IL. Enligt den bestämmelsen ska det övertagande företaget omedelbart efter fusionen vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. - I ärendet ges uttryck för en osäkerhet huruvida lagtexten kräver att de fördelaktiga reglerna kan tillämpas på det överlåtande företags hela näringsverksamhet. Det övertagande företaget kommer i förevarande fall att vara skattskyldigt i Sverige omedelbart efter fusionen för den delen av den övertagna verksamheten som är hänförlig till det fasta driftstället i Sverige men däremot inte för den del av verksamheten som är hänförlig till det fasta driftstället i Danmark. - Enligt Skatterättsnämndens mening kan inte ordalagen i 37 kap. 12 § IL anses innehålla en sådan begränsning (jfr med 11, 17, 18 och 30 §§). En sådan tolkning står också i överensstämmelse med innehållet i 10 § i 1994 års lag (jfr 9 § i 1998 års lag samt prop. 1998/99:15 s. 221 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 435). - Det anförda leder till att den del av näringsverksamheten i X AB som är hänförlig till det fasta driftstället i Sverige omfattas av bestämmelserna om kvalificerade fusioner i 37 kap. IL medan bolaget på grund av fusionen ska beskattas för den del av näringsverksamheten som är hänförlig till det fasta driftstället i Danmark enligt vanliga regler. Av 37 kap. 30 § IL följer att för den senare delen av verksamheten ska bolaget medges avräkning för den inkomstskatt som skulle

ha tagits ut i Danmark på grund av fusionen om det inte hade funnits sådana regler som avses i fusionsdirektivet. - Vidare följer av svaret på fråga 1 att Y A/S ska träda in i X AB:s skattemässiga situation enligt 37 kap. 18-20 §§ IL. - Frågorna 4 a och b - Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet uppgår fusionsvederlaget till mer än hälften av underskottet hos X AB. Enligt 37 kap. 21 § IL jämfört med 40 kap. 15-17 §§ faller därför ingen del av underskottet bort på grund av dessa bestämmelser. - I 37 kap. 24 § IL sägs att det övertagande företaget först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen genomfördes ska dra av underskott hos det överlåtande företaget som kvarstår från beskattningsår före det sista beskattningsåret. - Ett undantag från 37 kap. 24 § IL finns i 25 § första stycket. Enligt den senare bestämmelsen ska en hypotetisk prövning göras för att utröna om det skulle ha varit möjligt att lämna koncernbidrag med avdragsrätt mellan företagen såvitt avser vissa beskattningsår (före år 1998 avsåg prövningen bara om koncernförhållande förelåg mellan överlåtande och övertagande företag). Den hypotetiska prövningen enligt 25 § andra stycket får anses innebära att det vid gränsöverskridande fusioner inom EU gäller att ta ställning till om koncernbidrag hade kunnat lämnas med avdragsrätt om båda företagen hade varit svenska. I förevarande fall är svaret på den frågan ja. Det innebär att bestämmelsen i 24 § inte är tillämplig. - Vidare följer av 37 kap. 25 § andra stycket IL att om en koncernbidragsspärr enligt 40 kap. 18 § gällde vid fusionen, vilket är fallet beträffande kvarstående underskott hos X AB, att Y A/S kan dra av underskottet först när koncernbidragsspärren skulle ha upphört om fusionen inte hade genomförts. - Fråga 5 - Frågan förfaller som en följd av svaret på fråga 1.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet i alla delar.

X AB och Y A/S medgav Skatteverkets yrkande.

Regeringsrätten (2009-05-08, Sandström, Hamberg, Fernlund, Jermsten, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Fråga 1

Rådets direktiv 90/434/EEG (fusionsdirektivet) är såvitt avser gränsöverskridande fusioner genomfört i svensk rätt i 37 kap. IL. Bestämmelserna där gäller med något undantag också för inhemska fusioner. För att en fusion ska omfattas av bestämmelserna i 17-29 §§ krävs att villkoren i 11-15 §§ är uppfyllda. En fusion som uppfyller dessa villkor kallas kvalificerad fusion (3 och 4 §§).

I 11 och 12 §§ anges de krav som gäller i fråga om skattskyldighet för de berörda företagen. Det överlåtande företaget ska omedelbart före fusionen vara skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten. Det övertagande företaget ska omedelbart efter fusionen vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Vidare anges att inkomsten inte helt (11 §) eller helt eller delvis (12 §) får vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Utformningen av bestämmelserna väcker frågan om fusionen kan anses kvalificerad när som i detta fall det överlåtande företaget beskattats i Sverige även för den näringsverksamhet som bedrivits i Danmark medan det övertagande företaget träffas av svensk beskattning bara för den del av den samlade verksamheten som bedrivs i Sverige. Ordalagen i 11 och 12 §§ talar närmast för att kraven på skattskyldighet inte är uppfyllda. Bestämmelserna kan emellertid också tolkas så att skattskyldighetskraven inte sträcker sig längre än att det ska finnas en viss "sammanfallande" verksamhet för vilken det överlåtande företaget varit och det övertagande företaget blir skattskyldigt. Med den tolkningen kan förekomsten av en sådan verksamhet leda till att fusionen anses kvalificerad i denna del.

Bestämmelser om beskattningen vid fusioner som uppfyller villkoren för att vara kvalificerade finns i 17 och 18 §§. Enligt 17 § ska det överlåtande företaget inte ta upp någon inkomst "i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 11 §". Eftersom fusionen förutsätts vara kvalificerad - och villkoren enligt 12 § uppfyllda - kan man här inte syfta på annan näringsverksamhet än sådan för vilken det övertagande företaget träffas av svensk skatt. Vidare gäller enligt 18 § som huvudregel att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation "i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 17 §".

Den nuvarande lagregleringen är otydlig (jfr den genomgång som gjorts i SOU 2005:19 och de förslag som lagts fram där). Det rimliga är emellertid att tolka bestämmelserna i 11 och 12 §§ så att de står i samklang med 17 och 18 §§. Det innebär att en uppdelning av fusionen görs i en kvalificerad del - där kontinuiteten i beskattningen upprätthålls - och en icke kvalificerad del, en uppdelning som också återspeglas i fusionsdirektivet (jfr artikel 4.1 b och artikel 10) liksom i 10 § i den tidigare lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten, i likhet med Skatterättsnämnden, att den del av näringsverksamheten i X AB som är hänförlig till verksamheten i Sverige ska anses omfattad av bestämmelserna om kvalificerade fusioner i 37 kap. IL medan bolaget ska beskattas med anledning av fusionen för den del av näringsverksamheten som är hänförlig till det fasta driftstället i Danmark. Därmed förfaller fråga 5.

Frågorna 2 och 3

Regeringsrätten gör såvitt avser dessa frågor samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Frågorna 4 a och b

Frågorna avser tillämpningen av bestämmelserna om begränsning i rätten till avdrag för underskott enligt beloppsspärren (del av fråga 4 a) och fusionsspärren (del av fråga 4 a och fråga 4 b).

Regeringsrätten har ingen annan uppfattning än Skatterättsnämnden vad gäller beloppsspärren.

Fusionsspärren i 37 kap. 24 § IL förskjuter det övertagande företags rätt att dra av underskott till det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen genomfördes. Enligt 25 § första stycket gäller inte spärren om koncernbidrag hade kunnat lämnas med avdragsrätt mellan det överlåtande och det övertagande företaget under ett närmare definierat beskattningsår i anslutning till fusionen. Någon sådan möjlighet har inte funnits i detta fall eftersom koncernbidragsreglerna i 35 kap. inte är tillämpliga och avdrag inte heller kan komma i fråga på gemenskapsrättslig grund eller med hänvisning till skatteavtal.

Regeringsrätten måste emellertid också beakta vad som följer av fusionsdirektivet. Enligt artikel 6 ska rätten att dra av underskott vara densamma vid inhemska och gränsöverskridande fusioner (i direktivet talas om förlustavdrag). Bestämmelsen i direktivet ska tillämpas direkt eftersom den är klar, precis och ovillkorlig. Det väsentliga är att det sammantagna skattemässiga resultatet blir likvärdigt.

Det överlåtande och det övertagande företaget är systerbolag. Om det övertagande företaget inte varit danskt utan svenskt skulle koncernbidragsförutsättningar ha förelegat och fusionsspärren fallit bort enligt 37 kap. 25 § första stycket IL. Däremot skulle spärregeln i andra stycket ha tillämpats. Det övertagande (svenska) företaget skulle ha fått dra av

underskott som omfattas av fusionsspärren först när spärrtiden enligt koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § gått ut.

Mot den här angivna bakgrunden bör spärrtiden enligt fusionsspärren begränsas på motsvarande sätt för Y A/S. Anledning saknas därför att ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked i de aktuella delarna.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende frågorna 1-4.

Föredraget 2009-03-18, föredragande Björner, målnummer 7565-08

Sökord: EG-rätt, inkomstskatt; Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1998/99:15 s. 221; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 435; SOU 2005:19; Ståhl, Fusionsdirektivet, 241 ff., 274 ff.
