

Målnummer:	4189-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2000-03-23		
Rubrik:	Fusion varigenom ett icke investmentföretag absorberas av ett investmentföretag föranleder inte omedelbar inkomstbeskattning. Vid inkomstbeskattning av investmentföretaget skall, såvitt gäller avyttring av aktier som övertagits från det överlåtande företaget, hänsyn tas till realisationsvinster och realisationsförluster. Förhandsbesked.		
Lagrum:	9 § och 11 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked anförde Företagskapital AB (Företagskapital) och Atle AB (Atle) i huvudsak följande. Företagskapital är ett helägt dotterbolag till Atle. Företagskapital äger och förvaltar aktier i ett fyrtiotal företag som till övervägande del är intresseföretag. Marknadsvärdet av dessa aktier överstiger betydligt det anskaffningsvärde som Företagskapital har på dem. En försäljning av aktierna skulle således medföra en betydande realisationsvinst för Företagskapital. - Atle är ett sådant investmentföretag som avses i 2 § 10 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. - Beslut har fattats om att Företagskapital skall gå upp i Atle genom fusion enligt 14 kap. 22 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL. Den planerade tidpunkten för dotterbolagets upplösning infaller enligt upprättad fusionsplan under år 1999. Denna ansökan om förhandsbesked tar sikte på skatteeffekterna av en sådan fusion. - Lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, FUL, trädde i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas, i fråga om fusioner, på förfaranden som genomförs efter ikraftträdandet. En fusion skall enligt 6 § FUL anses genomförd när det överlåtande företaget har upplösts. - Med "företag" avses enligt 2 § FUL bl.a. svenska aktiebolag. Av 2 § andra stycket FUL framgår att även investmentföretag skall behandlas som företag vid tillämpning av lagen, dock inte vid tillämpningen av reglerna för s.k. verksamhetsöverlåtelser. Begreppet "fusion" definieras i 4 §. En fusion enligt 14 kap. 22 § ABL faller alltid in under den definitionen. - 9 § FUL innehåller vissa villkor för undantag från omedelbar beskattning vid fusion och fission. Villkoren vid punkterna 1, 3 och 4 är utan tvivel uppfyllda i detta fall: Företagskapital är oinskränkt skattskyldigt i Sverige för sina inkomster. Både Företagskapital och Atle har kalenderår som räkenskapsår och beskattningsåret för den överlåtna verksamheten kan därför aldrig komma att överstiga 18 månader. Fusion enligt 14 kap. 22 § ABL förutsätter att det övertagande företaget (moderbolaget) äger samtliga aktier i det överlåtande företaget (dotterbolaget). - Enligt 9 § 2 FUL är ett villkor för kontinuitet att det övertagande företaget blir "skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget beskattats för" och att inkomsten inte blir undantagen från beskattning på grund av dubbelbeskattningsavtal. En motsvarighet till detta villkor finns, i fråga om internationella fusioner, i den upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, IGOL. Den situation som regleras i IGOL är att ett företag som är hemmahörande i Sverige genom fusion går upp i ett företag som är hemmahörande i ett annat EG-land. Kontinuitet medges enligt 10 § IGOL endast till den del de överlåtna tillgångarna och förpliktelserna knyts till ett fast driftställe i Sverige för det övertagande företaget. Inkomst från driftstället får

inte vara undantagen från beskattning här genom ett dubbelbeskattningsavtal. - Företagskapital och Atle uppfattar villkoret i 9 § 2 FUL så att det tar sikte på den subjektiva skattskyldigheten, dvs. det övertagande företags skattskyldighet i Sverige. Tolkningen vinner stöd av de uttalanden som görs i prop. 1998/99:15 s. 221 under rubriken Skattskyldighet. Så länge det inte finns några civilrättsliga regler för fusion mellan ett svenskt företag och ett utländskt företag kommer villkoret, liksom motsvarande villkor vid internationella fusioner enligt IGOL, inte att ha praktisk betydelse. - Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller enligt 2 § 10 mom. första stycket SIL vissa särskilda regler som innebär bl.a. att "hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom." Realisationsvinster på aktier och vissa andra värdepapper är alltså "skattefria" för ett investmentföretag. I gengäld skall företaget ta upp en schablonintäkt på 2 procent av marknadsvärdet vid ingången av beskattningsåret av sådana värdepapper. - Frågan är om de särskilda reglerna om inkomstberäkningen för ett investmentföretag medför att villkoret i 9 § 2 FUL ej skall anses uppfyllt i förevarande fall. För Atle gäller, till skillnad mot Företagskapital, att realisationsvinster på aktier är skattefria. I fråga om andra inkomster, såsom räntor, utdelningar samt realisationsvinster på andra värdepapper än sådana som avses i 27 § 1 mom. SIL t.ex. konverterings- och vinstandelslån i utländsk valuta, beskattas Atle på samma sätt som Företagskapital. Enligt bolagens uppfattning skall villkoret i 9 § 2 FUL anses uppfyllt utan hinder av att realisationsvinster på aktier är skattefria för Atle. Avgörande vid bedömningen av det nämnda villkoret är att Atle är oinskränkt skattskyldigt i Sverige enligt 6 § 1 mom. första stycket b) SIL. - I detta sammanhang finns anledning att peka på ett uttalande i författningskommentaren till 2 § 10 mom. fjärde stycket SIL och de nya avskattningsreglerna för investmentföretag (prop. 1998/99:15 s. 297) som lyder:

"Av fjärde stycket framgår att avskattningsreglerna inte gäller om ett investmentföretag upplöses genom likvidation. Någon motsvarande regel finns inte för det fall att ett investmentföretag går upp i ett annat företag genom fusion enligt 14 kap. 1 § ABL. I detta fall inträder enligt 11 § fusionslagen det övertagande företaget i investmentföretagets skattemässiga situation. Såvida inte även det övertagande företaget är ett investmentföretag, kommer villkoren i tredje stycket inte att uppfyllas efter fusionen. Avskattning kommer därför att ske hos det övertagande företaget."

Uttalandet utgår från att villkoren för undantag från omedelbar beskattning i 9 § FUL är uppfyllda när ett investmentföretag går upp i ett rörelsedrivande företag. I annat fall gäller ju inte kontinuiteten enligt 11 § FUL och avskattningsintäkten skulle tas upp av investmentföretaget och inte av det övertagande, rörelsedrivande företaget. Emellertid är ett rörelsedrivande företag enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktier i dotter- och intresseföretag. Ett investmentföretag är skattskyldigt för all utdelning, dvs. även för utdelning på aktier i dotter- och intressebolag. Motivuttalandet visar således att villkoret i 9 § 2 FUL skall anses uppfyllt utan hinder av att utdelningar av detta slag är skattefria för det övertagande företaget samtidigt som de varit skattepliktiga för det överlåtande företaget. - Företagskapital och Atle anser sammanfattningsvis att villkoren för undantag från omedelbar beskattning är uppfyllda vid den tillämnade fusionen mellan bolagen. - Av 11 § FUL framgår att det överlåtande företaget inte skall "ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av fusionen eller för det beskattningsår som avslutas genom att denna genomförs." Det övertagande företaget "inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation vid tidpunkten för fusionen." - Atle kan efter genomförd fusion komma att sälja vissa aktieposter som övertagits från Företagskapital genom fusionen. En fråga som aktualiseras i det sammanhanget är vad det innebär att Atle inträder i Företagskapitals skattemässiga situation. Formuleringen har ingen motsvarighet i tidigare skattelag. Den har i varje fall av lagstiftaren tagits till intäkt för att ett karaktärsbyte inte skall inträda vid en sådan fusion som

förelåg i RÅ 1994 ref. 16 (fastighetsförvaltande bolag går upp i byggbolag eller bolag som bedriver handel med fastigheter), prop. 1998/99:15 s. 218. Kontinuitetsbestämmelsen i 11 § FUL synes vidare ha tagits till intäkt för att karaktärsbyte inte heller skall inträda vid sådana fusioner som enligt meddelade förhandsbesked medfört upphävande av bygg- eller banksmitta, prop. 1998/99:15 s. 219. Uppenbarligen har den nya bestämmelsen en större räckvidd än de äldre föreskrifterna i 2 § 4 mom. tredje, femte och sjunde styckena SIL om att överlåtande och övertagande företag, i vissa avseenden, skulle anses som "en skatteskyldig." - Ett sätt att resonera skulle kunna vara följande: Atle har övertagit Företagskapitals aktieportfölj genom fusion. På grund av kontinuitetsregeln i 11 § FUL inträder Atle i Företagskapitals skattemässiga situation i fråga om den övertagna verksamheten. Atle skall därför beskattas enligt reglerna för andra företag än investmentföretag vid en avyttring av aktier som ingår i den från Företagskapital övertagna portföljen. Med denna tolkning är bestämmelserna i 2 § 10 mom. första stycket SIL inte tillämpliga på den del av ett investmentföretags verksamhet som övertagits genom fusion från ett annat företag än ett investmentföretag. - Atle anser inte att det nyss förda resonemanget är hållbart. Framför allt praktiska skäl talar emot en sådan tolkning. Det blir efter hand mycket svårt, för att inte säga omöjligt, att hålla isär de verksamheter som skall beskattas enligt reglerna för investmentföretag resp. för "vanliga" företag. Vidare handlar det ju inte bara om "skattefriheten" för vissa realisationsvinster. Om kontinuitet skall råda skall schablonintäkt inte heller tas upp på den del av investmentföretagets innehav av aktier och dylikt som härrör från övertagen verksamhet. En kontinuitet i beskattningen borde också innebära att i detta fall Atles skattskyldighet för utdelning på aktier som övertagits på grund av fusionen skall bedömas efter de regler som tillämpats för Företagskapital (utdelningarna skulle till stor del bli skattefria enligt 7 § 8 mom. tredje stycket a. SIL). - Enligt Atle skall de särskilda reglerna för inkomstberäkning i 2 § 10 mom. första stycket SIL, även efter genomförd fusion, tillämpas fullt ut på bolaget (givet att villkoren i momentets tredje stycke fortfarande uppfylls). - Det är av vikt för Företagskapital och Atle att erhålla förhandsbesked i följande frågor:

1. Skall villkoren för undantag från omedelbar beskattning i 9 § FUL anses uppfyllda utan hinder av att realisationsvinster på aktier och liknande värdepapper är skattefria för Atle i dess egenskap av investmentföretag? Om svaret på denna fråga är Ja, önskas även besked beträffande:

2. Medför 11 § andra meningen FUL att hänsyn vid inkomstberäkningen för Atle skall tas till vinst eller förlust vid avyttring av sådana aktier som Atle övertagit vid fusionen och skall vinsten eller förlusten då beräknas med utgångspunkt i det skattemässiga värde som gällt för Företagskapital?

Skatterättsnämnden (1999-06-07, Ersson, ordförande, Wingren, Svensson, Tollerz, Virin) yttrade: - Förhandsbesked - Fråga 1 - Fusionen föranleder inte någon omedelbar inkomstbeskattning av Atle eller Företagskapital. - Fråga 2 - Vid inkomstbeskattningen av Atle skall hänsyn tas till realisationsvinst eller realisationsförlust vid avyttring av sådana aktier som Atle övertar från Företagskapital, varvid vinsten eller förlusten skall beräknas med utgångspunkt i det skattemässiga värde som gäller för Företagskapital vid tidpunkten för fusionen. - Motivering. - Som förutsättningar för förhandsbeskedet gäller följande. Atle, som är ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. tredje stycket SIL, äger samtliga aktier i Företagskapital. Företagskapital äger och förvaltar aktier i ett fyrtiotal företag, som till övervägande del är s.k. intresseföretag. Företagskapital är inte ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket SIL. En del av Företagskapitals aktier är näringsbetingade enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL. Atle och Företagskapital avses gå samman genom fusion enligt 14 kap. 22 § ABL (1975:1385). Atle kommer även efter fusionen att vara ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. tredje stycket SIL. - Nämnden gör följande bedömning. - Fråga 1 - Fusionen är en sådan fusion som avses i 1 och 4 §§ FUL. Ett villkor för undantag från omedelbar beskattning vid fusion är enligt 9 § 2 FUL att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen är

skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Villkoret får anses avse den subjektiva/territoriella skattskyldigheten, jfr prop. 1998/99:15 s. 221. Även om Atle beskattas på annat sätt än Företagskapital för den övertagna verksamheten måste därför villkoret i fråga anses vara uppfyllt. Med hänsyn härtill och till att även övriga i 9 § FUL nämnda villkor är uppfyllda skall såväl Atle som Företagskapital undantas från omedelbar inkomstbeskattning enligt 11 § FUL. - Fråga 2 - Om de kvalitativa villkoren för undantag från omedelbar beskattning är uppfyllda skall, enligt bestämmelsen i 11 § andra meningen FUL (med några nu ej aktuella undantag) det övertagande företaget i fråga om samma verksamhet, dvs. den övertagna verksamheten, inträda i det överlåtande företagens skattemässiga situation vid tidpunkten för fusionen. Till skillnad mot vad som gällde före införandet av FUL innebär den bestämmelsen att en fusion som allmän regel (vilken överensstämmer med den civilrättsliga synen) i inkomstskattehänseende skall behandlas som en s.k. generalsuccession. Detta innebär att det övertagande företaget i alla hänseenden träder i det överlåtande företags ställe, jfr prop. 1998/99:15 s. 215-220 och 266 samt 2 § 1 mom. tionde stycket SIL. Atle skall därför inkomstbeskattas för innehavet av de från Företagskapital genom fusionen övertagna aktierna på samma sätt som om Företagskapital fortfarande hade ägt dem.

Ledamöterna Johansson och Silfverberg var skiljaktiga såvitt gällde fråga 2 och anförde följande. Enligt 2 § 10 mom. SIL gäller för inkomstberäkningen för ett investmentföretag bl.a. att hänsyn inte skall tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom. samma lag. I stället skall en schablonintäkt beräknas. Den problemställning som aktualiseras i fråga 2 är om uttrycket "inträder...i det överlåtande företags skattemässiga situation" i 11 § FUL tar sikte inte bara på ingångsvärden, balansposter, skattemässig karaktär på överlåtna tillgångar etc. utan också metoden för att beräkna skattepliktiga intäkter. Det skulle för Atles del innebära ett avsteg från den schablonmässiga inkomstberäkningen med påföljd att de övertagna aktierna skulle bilda en slags egen "fålla" hos Atle. - I det utredningsförslag som låg till grund för FUL (SOU 1998:I s. 37) föreslogs att investmentföretag, bostadsföretag och utländskt skadeförsäkringsföretag skulle undantas från lagstiftningens tillämpningsområde. Regeringen instämde i utredningens bedömning att det fanns behov att göra undantag för vissa företagsformer och framhöll att undantagen motiverades av att de aktuella skattesubjekten beskattades enligt särskilda regler som medförde att kontinuiteten i beskattningen inte gick att upprätthålla (prop. 1998/99:15 s. 221). Varken utredningen eller regeringen tycks sålunda ha ansett att kontinuiteten i beskattningen kan upprätthållas genom att den överlåtna egendomen bildar en egen "fålla" hos det övertagande företaget. - I lagrådsremissen fick förslaget beträffande de berörda företagsformerna en något annorlunda utformning. Vad gäller fusioner undantogs investmentföretag från lagstiftningens tillämpningsområde om inte även det övertagande företaget var ett investmentföretag. Motsvarande begränsning föreslogs för bostadsföretag. Motiveringen var att det i dessa fall är fråga om fusioner mellan skattesubjekt som beskattas på samma sätt. Någon risk för kontinuitetsbrott fanns därmed inte. Att motsvarande undantag inte gjordes för utländska skadeförsäkringsföretag förklarades med att beskattningen av dessa subjekt var föremål för utredning. - I den fortsatta beredningen togs dock begränsningen beträffande investmentföretag - men inte beträffande bostadsföretag - bort. Det anfördes att några särskilda regler inte behövdes för investmentföretag med hänsyn till den avskattningsregel som finns i 2 § 10 mom. SIL. Den regeln tar sikte på det fallet att ett investmentföretag byter karaktär och är i fråga om fusion tillämplig när det överlåtande men inte det övertagande företaget är ett investmentföretag. Det är visserligen oklart varför begränsningen av lagstiftningens tillämpningsområde för investmentföretag inte behölls i andra fusionssituationer, men det finns inget som tyder på att det berodde på att kontinuiteten i beskattningen ansågs kunna upprätthållas genom att låta övertagna tillgångar bilda en särskild "fålla" hos det övertagande bolaget. Som berörts ger förarbetena närmast intrycket av en

motsatt inställning. Om lagstiftaren önskat införa en ordning, som inte bara innebär ett avsteg från den schablonmässiga beskattningsmetoden för investmentföretag utan på ett markant sätt skulle komplicera den praktiska tillämpningen, borde det ha kommit till tydligt uttryck i lagtexten. - Mot den angivna bakgrunden avser vi att 11 § FUL inte skall ges den innebörden att Atle skall ta hänsyn till vinst eller förlust vid avyttring av sådana aktier som Atle övertar vid fusionen. Fråga 2 borde ha besvarats i enlighet med det ovan sagda.

Riksskatteverket (RSV) överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 1 och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att villkoren för undantag från omedelbar beskattning enligt 9 § FUL inte var uppfyllda.

Atle överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 2 och yrkade att Regeringsrätten skulle besvara frågan nekande.

Atle och Företagskapital bestred bifall till RSV:s överklagande.

RSV bestred bifall till Atles överklagande.

Regeringsrätten (2000-03-23, von Bahr, Holstad, Sandström, Nilsson, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet gäller tillämpning av FUL vid en fusion där det övertagande företaget är ett investmentföretag medan det överlåtande företaget inte är ett sådant företag.

FUL utgör en implementering av rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (fusionsdirektivet). FUL reglerar emellertid inte bara internationella förhållanden utan också strukturomvandlingar som enbart berör svenska företag.

Av 1 § FUL framgår att undantag från omedelbar beskattning kan medges vid inkomsttaxeringen om ett företag går upp i ett annat företag genom fusion. Enligt 9 § 2 FUL gäller som villkor för sådant undantag bl.a. att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen är skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. I 11 § första meningen FUL föreskrivs att den principiella innebörden av undantaget från omedelbar beskattning är att det överlåtande företaget inte skall ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av fusionen eller för det beskattningsår som avslutas genom att denna genomförs. Enligt paragrafens andra mening inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagens skattemässiga situation om inte annat framgår av 12-18 §§ (sistnämnda bestämmelser saknar betydelse i nu förevarande mål).

Av betydelse i sammanhanget är vidare de särskilda skatteregler för investmentföretag som finns i 2 § 10 mom. första stycket SIL. Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller enligt detta lagrum bl.a.

att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper,

att som intäkt tas upp 2 procent för år räknat av värdet av företagets värdepapper vid beskattningsårets ingång, samt

att avdrag får, med vissa undantag, göras för utdelning som företaget har beslutat för beskattningsåret.

En tillämpning av den i 11 § andra meningen FUL angivna regeln om skattemässig kontinuitet skulle - i ett fall som det föreliggande när det övertagande men inte det överlåtande företaget är ett investmentföretag - uppenbarligen komma i konflikt med den i 2 § 10 mom. SIL föreskrivna ordningen för beskattning av investmentföretag. Aktier som tillhört det

överlåtande företaget skulle komma att beskattas enligt ett helt annat regelsystem än investmentföretagets övriga aktier. Denna problematik synes inte ha uppmärksammats fullt ut i samband med tillkomsten av FUL (jfr prop. 1998/99:15 s. 220 f. och 287 samt SOU 1998:1 s. 173 f. och 221).

Enligt Regeringsrättens uppfattning står tre lösningar till buds i den uppkomna situationen. Ingen av dessa är invändningsfri. Den första är att - trots frånvaron av uttryckliga begränsningsregler av detta innehåll - undanta fusioner av nu aktuellt slag från FUL:s tillämpningsområde. Med den lösningen skulle således, såsom RSV yrkat, det fallet att ett icke-investmentföretag genom fusion uppgår i ett investmentföretag bedömas enligt allmänna regler.

En annan lösning är att - i enlighet med minoriteten i Skatterättsnämnden - medge undantag från omedelbar beskattning enligt 11 § första meningen FUL men bortse från innehållet i paragrafens andra mening vid en framtida avyttring av övertagna aktier. De övertagna aktierna skulle alltså behandlas på samma sätt som investmentföretagets andra aktier. Den tredje och sista lösningen är den som Skatterättsnämndens majoritet valt och vilken kan sägas innebära att bestämmelsen i 11 § andra meningen FUL ges företräde framför reglerna i 2 § 10 mom. SIL.

Enligt Regeringsrättens mening måste den sist beskrivna lösningen anses mest förenlig med de ifrågavarande lagbestämmelsernas lydelse och syfte. Trots de invändningar från bl.a. tillämpningssynpunkt som kan riktas mot denna lösning bör därför det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet fastställas.

Innehållet i fusionsdirektivet leder inte till någon annan bedömning.

Det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet avser taxeringsåren 2000-2002. Sedan Skatterättsnämnden meddelat sitt beslut har FUL upphävts genom lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229). FUL skall dock fortfarande tillämpas beträffande 2001 och tidigare års taxeringar. Beträffande 2002 års taxering skall inkomstskattelagen, i ett fall som det förevarande, tillämpas i stället för FUL. Nu redovisade författningsändring påverkar dock inte svaren på de frågor som förhandsbeskedet avser. Det saknas därför anledning att begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2000-02-22, föredragande Eke, målnummer 4189-1999

Sökord: EG-mål, hänsyn skulle tas till vinst eller förlust vid en framtida avyttring av övertagna aktier (förhandsbesked); Förhandsbesked, hänsyn skulle tas till vinst eller förlust vid en framtida avyttring av övertagna aktier; Inkomst av näringsverksamhet, hänsyn skulle tas till vinst eller förlust vid en framtida avyttring av övertagna aktier (förhandsbesked)

Litteratur: SOU 1998:1 s. 173 f., 221, 227; prop. 1998/99:15 s. 27, 211, 221, 287, 324 och 325; Margit Knutsson och Gunnar Johansson, Svensk Skattetidning 1999 s. 11; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 431 ff.
