

Målnummer:	1787-02	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-11-21		
Rubrik:	Ett svenskt aktiebolag avyttrar hela sin näringsverksamhet, som bedrivs från ett fast driftställe i Danmark, till ett danskt aktiebolag mot marknadsmässig ersättning i form av aktier i det danska bolaget. Anskaffningsvärdet för de av det svenska bolaget mottagna aktierna har ansetts motsvara den avyttrade verksamhetens marknadsvärde. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	38 kap. 7 §, 13 § och 19 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB (bolaget) följande. Bolaget är ett svenskt aktiebolag inom X AB-koncernen. Styrelsen i bolaget har sitt säte i Sverige och består av fyra personer bosatta i Sverige. Bolaget äger en fastighet i Köpenhamn. På fastigheten har uppförts ett köpcentrum. Lokalerna i köpcentrumet är på ca 57 000 kvm uthyrbar yta. Därav utgör ca 700 kvm kontor. Resterande del utgörs av butikslokaler. Lokalerna hyrs ut till externa parter så när som på att bolaget har ett eget kontor i köpcentrumet på 205 kvm. - Köpcentrumet började byggas i början av 1999 och färdigställdes under år 2000. Under byggtiden har bolaget haft en projektledare anställd, som varit placerad vid ett byggkontor vid byggsplatsen i Danmark. Bolaget har sedan den 15 april 1999 haft en registrerad filial i Danmark med följande verksamhetsbeskrivning: "Filialens formål er konsulentvirksomhed indenfor administration, virksomhedsekonomi, ejendomsudvikling, ejendomsforvaltning, udvikle, forvalte og eje ejendomme". Någon annan verksamhet finns för närvarande inte i bolaget. - Bolaget bedriver ingen egen fastighetsförvaltning med egen personal utan den är i huvudsak utlagd på entreprenörer liksom huvuddelen av den löpande administrationen. Bolagets egen personal, som är stationerad i Danmark, arbetar med kommersiella frågor såsom marknadsföring och profilering av köpcentrumet samt information. Sedan februari år 2000 finns en centrumchef anställd. Därtill har successivt ytterligare tre personer anställts. - Bolaget är skattskyldigt i Sverige men även i Danmark för den bedrivna verksamheten, eftersom fast driftställe föreligger i Danmark. - Det finns planer att med retroaktiv verkan fr.o.m. den 1 januari 2001 överföra hela verksamheten i det svenska bolaget (inklusive den danska fastigheten) till ett danskt bolag hemmahörande i Danmark. Det danska företaget kommer att ägas till 100 procent av bolaget och är ett sådant företag som avses i 38 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Hela verksamheten i bolaget kommer att överlåtas i utbyte mot aktier i det köpande danska bolaget. Avsikten är att överlåtelsen skall ske till marknadspris och planeras att ske med tillämpning av bestämmelserna om verksamhetsavyttringar enligt 38 kap. IL. - Med anledning av den planerade överlåtelsen av verksamheten till det danska bolaget önskar bolaget få svar på följande frågor angående inkomstbeskattningen. - 1. Kommer X AB att anses ha anskaffat aktierna för nettovärdet av den avyttrade näringsverksamheten såsom det definieras i 38 kap. 13 § IL eller för marknadsvärdet eller för något annat värde? - 2. Får bolaget avräkning/omkostnadsavdrag för den danska skatt som skulle belöpa på avyttringen i enlighet med bestämmelserna i 38 kap. 19 § jämförd med 37 kap. 30 § andra stycket IL? - 3. Utgör den fastighet som bolaget innehar i Danmark sådan tillgång som är knuten till fast driftställe i Danmark i enlighet med 37 kap. 30 § IL?

Skatterättsnämnden (2002-02-25, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Sökandebolagets andelar i det danska bolaget skall anses ha anskaffats för belopp motsvarande skillnaden mellan tillgångarnas i filialen skattemässiga värden och de skattemässiga värdena på de till filialen hänförliga skulderna och förpliktelserna. - Fråga 2 - Sökandebolaget är enligt 38 kap. 19 § jämförd med 37 kap. 30 § IL berättigat till avräkning av den skatt som skulle ha betalats om avyttringen beskattats i Danmark. - Fråga 3 - Eftersom sökandebolaget utövar affärsverksamheten från en fastighet i Köpenhamn är fastigheten knuten till ett fast driftställe i Danmark. - Motivering - Frågorna 1 och 2 - Avyttringen är en sådan överlåtelse av tillgångar som avses i det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG). Artikel 10 p. 2 i direktivet har lett till att bestämmelserna som numera återfinns i 38 kap. 19 § och 37 kap. 30 § IL införts. Sökandebolaget har på sätt som anges i de bestämmelserna rätt till avräkning av den skatt som skulle ha betalats om avyttringen hade beskattats i Danmark. - Rätten till avräkning av fiktiv utländsk skatt enligt 38 kap. 19 § jämförd med 37 kap. 30 § IL är ett av två likställda alternativ för en underlåten beskattning enligt 38 kap. IL av en avyttring av verksamhet. Av samma skäl som föranlett bestämmelsen i 38 kap. 13 § IL bör en avyttring av det nu aktuella slaget leda till att de mottagna andelarna anses anskaffade för den överlåtna verksamhetens skattemässiga värde. - Fråga 3 - Med fast driftställe avses i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. - Sökandebolaget äger en fastighet där man låtit uppföra ett köpcenter på ca 57 000 kvm, varav 700 kvm kontor och resten butikslokaler. Bolaget disponerar för egen del ett kontor på 205 kvm i fastigheten. Resterande kontor och butikslokaler hyrs ut. Bolagets egen personal, en centrumchef och ytterligare tre personer är stationerade i Danmark. De arbetar med kommersiella frågor som marknadsföring och profilering av köpcentret samt information. - I ärendet är vidare upplyst att enligt praxis i Danmark utgör fast egendom i sig fast driftställe. Som framgår av kraven i 37 kap. 30 § första stycket IL skall bedömningen här av om fast driftställe föreligger ske enligt dubbelbeskattningsavtalet. Detta innebär att affärsverksamhet skall bedrivas från de i fastigheten disponibla utrymmena. Nämnden utgår från att sökandebolagets verksamhet bedrivs på detta sätt.

Ledamoten Virin var skiljaktig såvitt avsåg svaret på fråga 1 och anförde följande. Vid byte av tillgångar gäller som grundläggande princip i beskattningshänseende att tillgångar anses avyttrade för ett belopp motsvarande värdet av erhållen valuta. Omvänt gäller att erhållen valuta tas upp till sitt marknadsvärde eller till marknadsvärdet av den avyttrade tillgången. Denna princip har brutits i ett fall. Sålunda gällde enligt lagen (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG att anskaffningsvärdet av vederlagsandelarna skulle utgöras av det skattemässiga nettovärdet av den överlåtna verksamheten. En sådan regel saknas i EG:s fusionsdirektiv men infördes likväl i den svenska lagstiftningen. Därigenom åstadkoms att den skatteskuld på vederlagsandelarna som uppkom genom överlåtelsen blev den samma som om överlåtelsen i stället skett genom en underprisöverlåtelse - en transaktion där anskaffningskostnaden för aktierna i det övertagande företaget inte berörs. Genom lagstiftningen i övrigt uppnåddes att överlåtelsen inte behövde redovisas till och beskattas efter sitt marknadsvärde, utan den latent vinsten hos överlåtande företag kunde överföras till det övertagande företaget och där tas till beskattning i sinom tid. Denna s.k. dubbla kontinuitet överfördes till det generella uppskovssystem som infördes genom lagen (1998:1603) om beskattning vid fusion, fission och verksamhetsöverlåtelse, vilken numera - såvitt gäller verksamhetsavyttringar - överförts till 38 kap. IL. Lagen är (liksom sina föregångare) tillämplig endast om transaktionen företas mellan skattesubjekt som är skattskyldiga i Sverige för den överlåtna verksamheten. - Dessa regler är inte tillämpliga i förevarande fall, eftersom den aktuella verksamheten bedrivs i Danmark och skall överföras till ett danskt företag. Det säljande företaget (sökandebolaget) är svenskt och

skall redovisa transaktionen till marknadspris. Den förutsättning som motiverade tillkomsten av regeln om den dubbla kontinuiteten vid verksamhetsöverlåtelse föreligger således inte; i beskattningshänseende skall transaktionen ske och får inte redovisas annat än till marknadspris (14 kap. 19-20 §§). Den omständigheten att Danmark har implementerat EG:s fusionsdirektiv och därför medger uppskov med beskattningen eller medger att beskattningen sker hos det övertagande företaget kan enligt min mening inte medföra att Sverige tillämpar regeln om den dubbla kontinuiteten även på detta fall. Sverige bör inte utan stöd i lag kunna skärpa aktievinstbeskattningen därför att ett annat land avstår från eller skjuter upp sin beskattning av en inkramstransaktion - en transaktion som inte kan företas på det sätt som föranledde införandet av regeln om den dubbla kontinuiteten. - För att underlätta omstruktureringar inom EU har Sverige åtagit sig att medge avräkning för den skatt som skulle ha utgått i Danmark om uppskov inte skulle ha medgetts där. Värdet av detta åtagande - som för företaget endast innebär en skattecredit vid den danska beskattningen - skulle omintetgöras om Sverige tar ut en skatt på (den framtida) aktieöverlåtelsen genom att förvärvspriset på aktierna inte får bestämmas till marknadsvärdet. Någon svensk skatt på inkramstransaktionen skulle i praktiken inte utgått ens om transaktionen vid den danska beskattningen räknades av till marknadspris, eftersom den danska skatten då skulle ha avräknats från svenska skatten. Om sökandebolaget anses ha förvärvat vederlagsaktierna till ett värde motsvarande det bokförda nettovärdet av överlåtna tillgångar, skulle den ekonomiska konsekvensen av verksamhetsavyttringen därmed bli ett tillkommande svenskt skattekrav på kapitalvinsten på de mottagna vederlagsaktierna. Transaktionen skulle då varit lönsammare att genomföra till marknadspris med full beskattning i Danmark hos säljarföretaget med rätt till avräkning för betald dansk skatt vid den svenska taxeringen. Om den överlåtna verksamheten i den danska filialen skulle omsättas snabbt är dessutom värdet av den danska skattecrediten obetydligt. - Jag anser att i avsaknad av uttrycklig lagstiftning om annat skall anskaffningskostnaden för vederlagsaktierna utgöras av aktiernas marknadsvärde.

X AB överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten med ändring av svaret på fråga 1 skulle besluta att anskaffningsutgiften för vederlagsaktierna skall utgöras av aktiernas marknadsvärde.

Riksskatteverket avstyrkte bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2002-11-21, Ragnemalm, Hulgaard, Almgren, Dexe) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt de i ansökningen om förhandsbesked angivna förutsättningarna avser X AB att överlåta hela sin näringsverksamhet, som bedrivs i Danmark, till ett danskt bolag i utbyte mot aktier i detta bolag. Överlåtelsen avses ske till marknadspris och X AB kommer att äga alla aktierna i det danska bolaget. Härutöver förutsätter Regeringsrätten att verksamheten i Danmark bedrivs från ett fast driftställe där.

I 38 kap. IL finns bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning när ett företag avyttrar tillgångar till ett annat företag genom en verksamhetsavyttring. Bestämmelserna innebär att, under vissa förutsättningar, det företag som avyttrar samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet mot en marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget inte behöver ta upp ersättningen till beskattning. Det köpande företaget inträder i princip i det säljande företagens skattemässiga situation. Vidare gäller, i de fall nyssnämnda bestämmelser skall tillämpas, enligt 13 § i kapitlet att de av det säljande företaget mottagna andelarna i det köpande företaget skall anses anskaffade för det skattemässiga nettovärdet av den avyttrade verksamheten.

Ett av villkoren för att de nämnda bestämmelserna skall få tillämpas är enligt 38 kap. 7 § IL att det köpande företaget omedelbart efter avyttringen skall vara

skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det säljande företaget beskattats för. Eftersom det danska bolaget inte kommer att träffas av en sådan beskattning i Sverige, är det angivna villkoret inte uppfyllt i nu aktuellt mål. Bestämmelserna i 38 kap. 13 § IL om anskaffningsutgiften för mottagna andelar är således inte tillämpliga. Några andra särskilda bestämmelser om bestämmande av anskaffningsutgift i ett fall som detta finns inte heller.

Transaktionen mellan X AB och det danska bolaget kan karaktäriseras som ett byte. Grundregeln inom inkomstbeskattningen vid byte av tillgångar är att de mottagna tillgångarna skall anses anskaffade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet av de avyttrade tillgångarna (jfr 61 kap. 2 § IL). Till de givna förutsättningarna i målet hör också att avyttringen avses ske till marknadspris. Enligt Regeringsrättens mening saknas anledning att frångå den nyss angivna grundregeln. Det förhållandet att beskattningen av X AB på grund av avyttringen kan komma att elimineras eller lindras genom bestämmelserna om avräkning av fiktiv skatt i 38 kap. 19 § IL föranleder inte någon annan bedömning.

Av det anförda följer att de mottagna aktierna skall anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den avyttrade verksamheten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del som det överklagats och förklarar att aktierna skall anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den avyttrade verksamheten.

Regeringsrådet Kindlund var av skiljaktig mening och gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden samt fastställde Skatterättsnämndens beslut i den del det överklagats.

Föredraget 2002-10-30, föredragande K. Olsson, målnummer 1787-2002

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Direktiv 90/434/EEG; prop. 1998/99:15 s. 235-237.
