

Målnummer:	4190-99	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2000-06-13		
Rubrik:	Ett moderbolag, som genom fusion övertagit ett helägt dotterbolags tillgångar och skulder, har ansetts ha rätt att vid beräkning av underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader tillgodoräkna sig ett negativt belopp som för beskattningsåret före fusionsåret beräknats för dotterbolaget. Förhandsbesked.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § första stycket lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader• 1 § och 11 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked anförde Philips AB i huvudsak följande: Philips CE Support AB är ett helägt dotterbolag till Philips AB. Philips CE Support AB innehar ett negativt beskattningsunderlag vid beräkning av särskild löneskatt på pensionskostnader. Det negativa underlaget uppgår vid taxeringen 1998 till 7 987 551 kr. Både Philips AB och Philips CE Support AB har kalenderår som räkenskapsår. Philips CE Support AB skall fusioneras med Philips AB under 1999 i enlighet med bestämmelserna i 14 kap. 22 § aktiebolagslagen (1975:1385). - För Philips AB är det väsentligt att genom förhandsbesked få svar på följande frågor: - 1. Får det negativa beskattningsunderlaget vid beräkning av särskild löneskatt på pensionskostnader överföras från Philips CE Support AB och därvid reducera underlaget vid beräkning av särskild löneskatt på pensionskostnader hos Philips AB efter genomförd fusion? - 2. Om svaret på fråga 1 är jakande, under vilket beskattningsår får det negativa beskattningsunderlaget dras av hos Philips AB? - Frågan om övertagande av negativt beskattningsunderlag i samband med fusion är inte särskilt reglerad i skattelagstiftningen. Prövningen måste därmed ske på grundval av allmänna skatterättsliga principer. - Fusioner enligt 14 kap. 22 § aktiebolagslagen skall normalt inte utlösa några beskattningskonsekvenser. Enligt grunderna för fusionsreglerna skall skattemässig kontinuitet råda mellan överlåtande och övertagande företag. Överlåtande och övertagande företag anses därmed i normalfallet utgöra en skattskyldig (enhetsprincipen). - Av förarbetena till lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader uttalar departementschefen följande (prop. 1990/91:166 s. 49): "Jag föreslår därför att ett underskott ett år skall få dras av nästa år i princip på samma sätt som vid underskott i inkomstslaget näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen." - Av lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet följer att det överlåtande företaget och det övertagande företaget anses som ett och samma företag i samband med fusion. Då fusion sker mellan företag i samma koncern innebär reglerna i princip att det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för gamla underskott som det överlåtande haft om fusionen inte ägt rum. Principen om samma rätt för övertagande företag och för överlåtande företag vad gäller underskott vid taxering bör därmed även gälla negativa underlag vid beräkning av särskild löneskatt på pensionskostnader. - Av praxis framgår vidare att enhetsprincipen är avgörande i de fall särskild reglering saknas. Ett exempel är att det övertagande företaget får redovisa det övertagna företagets resultat redan från ingången av det beskattningsår under vilket fusionen slutförs. Det övertagande företaget anses således i beskattningssammanhang ha bedrivit det överlåtande företagets verksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företaget. I prop.

1998/99:15 föreslås en kodifiering i 2 § 1 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, av nämnda princip. - I lagen om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (avvecklingslagen) finns särskilda regler avseende tillämpningen av lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader. I de fall förstnämnda lag är tillämplig anses det avvecklade företaget och det övertagande företaget utgöra en skattskyldig. Av förarbetena framgår att avsikten är att övertagaren skall ta över negativa löneskatteunderlag från det avvecklade företaget (prop. 1995/96:168 s. 36). Reglerna bygger, i likhet med fusionsbestämmelserna, på att kontinuitet skall råda vid beskattningen. Denna princip som gäller enligt avvecklingslagen borde därmed gälla i fusionsfallen. - Med tillämpningen av allmänna skatterättsliga principer bör det negativa beskattningsunderlaget i Philips CE Support AB överföras till Philips AB i samband med fusionen. Philips AB bör sålunda ha samma rätt som Philips CE Support AB skulle haft om fusion inte genomförs. Detta bör innebära att Philips AB kan dra av det negativa beskattningsunderlaget under det år fusionen genomförs, dvs. under det beskattningsår registrering sker hos PRV.

Skatterättsnämnden (1999-06-07, Ersson, ordförande, Wingren, Johansson, Silfverberg, Svensson, Tollerz, Virin) yttrade: - Förhandsbesked - Philips AB får för det beskattningsår under vilket fusionen genomförs tillgodoräkna sig från föregående beskattningsår kvarstående negativt belopp hos Philips CE Support AB enligt 2 § första stycket j lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL. - Motivering - För förhandsbeskedet gäller följande förutsättningar. Philips CE Support AB är ett helägt dotterbolag till Philips AB. Philips CE Support AB och Philips AB avses gå samman genom fusion enligt 14 kap. 22 § aktiebolagslagen. Philips CE Support AB har ett negativt belopp enligt 2 § första stycket j SLPL. - Nämnden gör följande bedömning. - Till skillnad mot vad som gällde före införandet av lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, FUL, gäller enligt 11 § andra meningen FUL som huvudregel att det övertagande företaget efter en fusion inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Den allmänna regeln i inkomstskattehänseende överensstämmer således med den civilrättsliga synen att en fusion är 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. SIL; se även prop. 1994/95:52 s. 54. - SLPL nämns visserligen inte i uppräkningsdelen i 1 § FUL. Med hänsyn emellertid till vad som allmänt gäller för fusioner, till att SLPL i väsentlig mån bygger på SIL, kommunalskattelagen (1928:370) och även lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. och till systematiken vid fastställande av beskattningsunderlaget enligt SLPL (jfr prop. 1990/91:166 s. 49) finner nämnden att Philips AB äger ta över det negativa beskattningsunderlaget på sätt anges i förhandsbeskedet. Nämnden utgår därvid ifrån att Philips AB genom fusionen övertar Philips CE Support AB:s pensionsförpliktelser.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att fråga 1 skulle besvaras med nej och att fråga 2 som en följd härav inte skulle besvaras. RSV anförde bl.a. följande. Enligt RSV:s uppfattning är 2 § SLPL utformad så att den uppräkningsdelen där görs av poster som skall räknas med vid bestämmandet av beskattningsunderlaget inte kan förstås på annat sätt än som uttömmande. Någon post som är tillämplig i föreliggande fall finns inte. Tillämpningsområdet för FUL framgår av 1 §. SLPL är där inte nämnd som någon av de lagar som bestämmelserna i FUL innebär undantag från. Vad som sägs i FUL är därför inte relevant för beskattning enligt SLPL.

Philips AB bestred bifall till ändringsyrkandet.

Regeringsrätten (2000-06-13, Werner, Swartling, Lindstam, Eliason, Schäder) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. SLPL infördes år 1991 som ett led i den då pågående skattereformen. I lagen togs inte in någon bestämmelse som reglerade effekterna av en fusion.

Vid tiden för SLPL:s tillkomst fanns i 2 § 4 mom. SIL bestämmelser som syftade till att upprätthålla skattemässig kontinuitet vid bl.a. det slag av fusion - absorption av helägt dotterbolag - som reglerades i 14 kap. 8 § (sedermera 14 kap. 22 §) aktiebolagslagen. Någon generell reglering av inkomstskatteeffekterna vid fusion fanns dock inte.

En sådan reglering tillkom först genom införandet av FUL. I förarbetena till den lagen diskuterades två alternativ för utformningen av ett generellt verkande regelsystem. Det ena alternativet (alternativ 1) innebar bl.a. att det överlåtande företaget skulle beskattas för det beskattningsår som avslutades genom fusionen. De utgående posterna för detta företag skulle grundas på förhållandena omedelbart innan företaget upplöstes. Dessa utgående poster skulle behandlas som ingående poster hos det övertagande företaget. Det andra alternativet (alternativ 2) innebar att det överlåtande företaget inte alls skulle beskattas för det beskattningsår som avslutades genom fusionen. I stället skulle det övertagande företaget helt inträda i det överlåtande företags skattemässiga situation. I det betänkande som låg till grund för lagstiftningen konstaterades att det knappast med säkerhet gick att avgöra om kontinuiteten enligt 2 § 4 mom. SIL avsåg alternativ 1 eller 2 (SOU 1998:1 s. 224, jfr prop. 1998/99:15 s. 216). Rättsläget ansågs således i detta hänseende oklart.

Lagstiftaren stannade för att genomföra alternativ 2. Den grundläggande principen enligt detta alternativ kom till uttryck i 11 § FUL. Av denna paragraf framgår bl.a. att det överlåtande företaget i fråga om den överlåtna verksamheten inte skall ta upp någon intäkt eller göra något avdrag för det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs och att det övertagande företaget i fråga om samma verksamhet inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation vid tidpunkten för fusionen (om inte annat framgår av de följande paragraferna). I samband med att FUL infördes gjordes ett tillägg till 2 § 1 mom. SIL. Enligt tillägget skulle beskattningsåret för det övertagande företaget, såvitt avsåg den övertagna verksamheten, utgöras av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. Med verkan fr.o.m. 2002 års taxering har de nu berörda reglerna i FUL och SIL ersatts av bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229).

I 1 § FUL görs en uppräknig av de lagar vid vilkas tillämpning undantag från omedelbar beskattning kunde medges enligt FUL. Bland de uppräknade lagarna ingår inte SLPL. Inte heller har i samband med införandet av FUL eller senare tagits in någon bestämmelse i SLPL angående fusion. Effekterna av en fusion på beräkningen av underlaget för särskild löneskatt samt för skattskyldighet och taxering till sådan skatt är således alltså reglerade. Hithörande frågor får avgöras med beaktande av bl.a. SLPL:s uppbyggnad och fusionsregleringen inom angränsande områden.

En huvudfråga är därvid om taxeringen för det beskattningsår då fusionen genomförs skall ske enligt det nyss berörda alternativ 1 eller om det vid inkomstbeskattningen genomförda alternativ 2 i stället bör tillämpas. Vid bedömningen av denna fråga finns det anledning att beakta den särskilda löneskattens nära anknytning till inkomstbeskattningen. Enligt SLPL gäller sålunda att termer och uttryck som används i lagen - däribland således termen beskattningsår - har samma betydelse som i inkomstskatteförfattningarna (KL och SIL, fr.o.m. 2002 års taxering inkomstskattelagen). Vidare framgår av 5 § SLPL att bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) gäller för den särskilda löneskatten. Detta betyder i sin tur att uppgiftsskyldigheten regleras genom lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Enligt 2 kap. 10 § andra stycket sistnämnda lag gäller att den vanliga självdeklarationen skall innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av bl.a. särskild löneskatt.

Med hänsyn till den nu beskrivna anknytningen mellan den särskilda löneskatten och inkomstbeskattningen talar enligt Regeringsrättens mening starka materiella och taxeringstekniska skäl för att låta det uttag av löneskatt

som skall ske vid taxeringen för det beskattningsår då en fusion genomförs följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen. Denna ordning innebär i enlighet med det föregående att det övertagande företaget träder i det överlåtande företags ställe såvitt avser skattskyldigheten för löneskatt. I detta ligger att det övertagande företaget vid taxeringen för nämnda beskattningsår såsom tillkommande post skall ta upp t.ex. de avgifter för tjänstepensionsförsäkring som det överlåtande företaget kan ha erlagt under det året (2 § första stycket a SLPL) och att det övertagande företaget å andra sidan bör tillgodoföras de avdrag som det överlåtande företaget skulle ha kunnat göra vid samma taxering. I ett sådant system framstår det som inkonsekvent och materiellt felaktigt att begränsa övertagandet så att det inte omfattar just den i målet aktuella, under 2 § första stycket j SLPL angivna avdragsposten, dvs. det negativa belopp som för det föregående beskattningsåret kan ha uppkommit för det överlåtande företaget.

På grund av det anförda ansluter sig Regeringsrätten till Skatterättsnämndens bedömning att Philips AB vid taxeringen för det beskattningsår då fusionen genomförs får överta dotterbolagets negativa belopp.

Som berörts i det föregående skall inkomstskattelagen fr.o.m. 2002 års taxering tillämpas i stället för bestämmelserna i bl.a. FUL. Denna författningsändring påverkar dock inte svaret på de frågor som förhandsbeskedet avser. Det saknas därför anledning att på grund av författningsändringen begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2000-04-05, föredragande Dahlin, målnummer 4190-1999

Sökord: Förhandsbesked; Särskild löneskatt på pensionskostnader

Litteratur: prop. 1990/91:54, s. 382; prop. 1990/91:166, s. 49; SOU 1998:1, s. 224; prop. 1998/99:15, s. 216.
