

## **HFD 2019 ref. 7**

### **Kontinuiteten i beskattningen enligt reglerna om kvalificerade fusioner ska ges företräde framför beskattningsordningen för privatbostadsföretag. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

37 kap. 17 och 18 §§ samt 39 kap. 25 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 18 februari 2019 följande dom (mål nr 3893-18).

#### **Bakgrund**

1. Ett företag, vanligtvis en bostadsrättsförening, som har en verksamhet som till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av företaget definieras skattemässigt som ett privatbostadsföretag. Ett sådant företag beskattas inte för löpande inkomster och får inte heller dra av löpande utgifter som är hänförliga till förvaltningen av fastigheter som ägs av företaget. Om ett privatbostadsföretag har inkomster som inte ingår i fastighetsförvaltningen beskattas dessa inkomster på vanligt sätt. Detsamma gäller kapitalvinster vid avyttring av fastigheter.

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 företagens skattemässiga situation. Det råder alltså kontinuitet i beskattningen vid en sådan fusion. Det övertagande företaget ska också anses ha bedrivit det överlåtande företagens verksamhet från ingången av det beskattningsår då fusionen genomfördes. Om villkoren för en kvalificerad fusion inte är uppfyllda utlöser fusionen däremot beskattning hos det överlåtande företaget.

4. Stockholms Kooperativa Bostadsförening (SKB) är ett privatbostadsföretag som äger ett flertal fastigheter. SKB avser att förvärva ytterligare en eller flera fastigheter enligt följande förfarande. I ett första steg ska SKB förvärva samtliga andelar i en ekonomisk förening som äger minst en fastighet. Den ekonomiska föreningen är inte en kooperativ ekonomisk förening och utgör inte heller ett privatbostadsföretag. Den bedriver inte någon annan

verksamhet vid sidan av fastighetsinnehavet, dvs. den har endast inkomster och utgifter hänförliga till en eller flera fastigheter. I nära anslutning till förvärvet ska den ekonomiska föreningen i ett andra steg fusioneras upp i SKB.

5. I en ansökan om förhandsbesked ställde SKB ett antal frågor rörande skattekonsekvenserna av det planerade förfarandet. En av dessa frågor var hur SKB ska beskattas för löpande inkomster och utgifter hänförliga till den eller de fastigheter som tas över genom fusionen, dvs. om SKB ska beskattas på det sätt som det överlåtande företaget har beskattats eller enligt de särskilda reglerna för beskattning av privatbostadsföretag. Som förutsättningar för ansöknings angavs att det är civilrättsligt möjligt för SKB att förvärva samtliga andelar i den ekonomiska föreningen och att genomföra fusionen, samt att SKB:s skattemässiga karaktär som privatbostadsföretag inte kommer att förändras genom fusionen.

6. Skatterättsnämnden fann att inkomster och utgifter hänförliga till en genom en kvalificerad fusion övertagen fastighet inte omfattas av de särskilda reglerna för privatbostadsföretag. Nämnden hänvisade till rättsfallet RÅ 2000 ref. 18 som gällde en fusion där det överlåtande företaget var ett aktiebolag som beskattades på vanligt sätt och det övertagande företaget var ett investmentföretag. Investmentföretag beskattas inte för vinst vid avyttring av bl.a. aktier och en av frågorna i rättsfallet var om denna skattefrihet skulle gälla även för aktier som hade tagits över genom fusionen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bestämmelsen om skattemässig kontinuitet vid fusioner skulle ges företräde framför bestämmelsen om skattefrihet för investmentföretags aktieavyttringar, vilket innebar att investmentföretaget skulle beskattas vid en framtida avyttring av de övertagna aktierna.

7. Enligt Skatterättsnämnden får Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i rättsfallet anses ge uttryck för en generell norm om att kontinuitet gäller utifrån hur det överlåtande företaget har beskattats. Nämndens slutsats var därför att SKB ska beskattas för inkomster hänförliga till en övertagen fastighet i enlighet med de regler som gäller för det överlåtande företaget, dvs. på vanligt sätt.

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

8. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas såvitt avser frågan om hur SKB ska beskattas för löpande inkomster och utgifter hänförliga till den eller de fastigheter som tas över genom fusionen.

9. *SKB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet i den delen, ska förklara att inkomster och utgifter hänförliga till en genom en kvalificerad fusion övertagen fastighet omfattas av de särskilda reglerna för beskattning av privatbostadsföretag. Föreningen anför följande.

10. Under det beskattningsår som fusionen genomförs ska SKB beskattas för inkomster och utgifter hänförliga till fastigheten före tidpunkten för fusionen, men inte för tid därefter.

11. Det grundläggande syftet med kontinuitetsregeln vid fusion är att fusionen inte ska utlösa beskattning hos det överlåtande företaget. I stället medges uppskov med beskattningen genom att det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation. Det är mot bakgrund av syftet med kontinuitetsregeln som Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2000 ref. 18 måste förstås. Detta rättsfall ger inte uttryck för en generell norm om att kontinuiteten alltid ska ges företräde utan är begränsat till den regelkonkurrens som uppkommer när ett investmentföretag är övertagande företag vid en fusion. Avgörande för utgången i det målet var skillnaden i kapitalvinstbeskattningen. Någon skillnad mellan ett företag som beskattas på vanligt sätt och ett privatbostadsföretag föreligger dock inte i det avseendet. De löpande inkomster och utgifter som är hänförliga till en övertagen fastighet och som uppkommer efter fusionen utgör inte några realiserade intäkter eller värden som har upparbetats under den tid då fastigheten ägdes av det överlåtande företaget.

12. Att inkomster och utgifter som uppkommer efter fusionen omfattas av de särskilda reglerna för beskattning av privatbostadsföretag kan inte anses innebära att beskattningen av den övertagna verksamheten blir lägre på ett icke avsett sätt. Det förhållandet att privatbostadsföretagens fastigheter inte på samma sätt som investmentföretagens tillgångar är likvida innebär att en s.k. fälla för övertagna fastigheter hos privatbostadsföretagen blir av mer permanent karaktär.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Frågan i målet*

13. Frågan i målet är om kontinuiteten i beskattningen enligt reglerna om kvalificerade fusioner innebär att ett privatbostadsföretag ska beskattas för löpande inkomster hänförliga till fastigheter som genom en sådan fusion tas över från ett företag som inte är ett privatbostadsföretag.

#### *Rättslig reglering*

14. Enligt 2 kap. 17 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avses med ett privatbostadsföretag en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.

15. Av 39 kap. 25 § IL framgår att ett privatbostadsföretag i fråga om en fastighet i Sverige, med vissa undantag som inte är av intresse i detta mål, inte ska ta upp inkomster och inte dra av utgifter som är hänförliga till fastigheten.

16. Bestämmelser om beskattning vid fusioner finns i 37 kap. IL.

17. 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.

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

19. Huvudreglerna om kontinuiteten i beskattningen vid kvalificerade fusioner finns i 17 och 18 §§.

20. 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).

21. 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.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

22. Den i målet aktuella fusionen ska genomföras mellan ett företag (överlåtande företag) som beskattas på vanligt sätt och ett privatbostadsföretag (övertagande företag) som beskattas enligt en särskild ordning. Den särskilda ordningen innebär att företaget inte beskattas för respektive inte får dra av löpande inkomster och utgifter hänförliga till fastigheter men i övrigt beskattas på vanligt sätt. Det som ska bedömas är om kontinuitetsregeln i 37 kap. 18 § första stycket IL förhindrar att det övertagande företaget vid en sådan fusion tillämpar den särskilda beskattningsordningen även på inkomster och utgifter hänförliga till en genom fusionen övertagen fastighet. Om så är fallet är företaget hänvisat till att tillämpa de vanliga reglerna för inkomst av näringsverksamhet på sådana inkomster och utgifter.

23. En liknande fråga prövades i rättsfallet RÅ 2000 ref. 18, som gällde förhållandet mellan kontinuitetsregeln och beskattningsordningen för investmentföretag. Denna beskattningsordning

innebär bl.a. att hänsyn, med vissa undantag, inte ska tas till kapitalvinster eller kapitalförluster på delägarätter. I stället ska som intäkt tas upp en viss procent för år räknat av värdet av företagets delägarätter vid beskattningsårets ingång (39 kap. 14 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det förelåg en regelkonflikt och ansåg, med hänvisning till bestämmelsernas lydelse och syfte, att kontinuiteten skulle ges företräde framför ordningen för beskattning av investmentföretag.

24. I rättsfallet handlade det alltså om att sådana tillgångar som fördes över genom fusionen behandlades olika i kapitalvinsthänseende hos det överlåtande jämfört med hos det övertagande företaget. Om kontinuitetsregeln inte hade getts företräde skulle det ha lett till att en eventuell värdestegring på tillgångarna som skett hos det överlåtande företaget före fusionen definitivt skulle ha undgått kapitalvinstbeskattning.

25. I det nu aktuella fallet är det i stället den löpande beskattningen hos det överlåtande och det övertagande företaget som skiljer sig åt. Frågan är om detta innebär att det finns anledning att se annorlunda på förhållandet mellan kontinuitetsregeln och den särskilda beskattningsordning som tillämpas för det övertagande företaget.

26. Det kan inledningsvis slås fast att kontinuitetsregeln i och för sig gäller även med avseende på den löpande beskattningen. Efter en fusion ska det övertagande företaget således t.ex. beräkna värdeminskningsskatt på anläggningstillgångar som har tagits över genom fusionen med utgångspunkt från de värden etc. som gällde hos det överlåtande företaget. Det är också dessa värden som ska användas vid beräkningen av vinster och förluster på inventarier och lagertillgångar samt andra tillgångar där avyttringar behandlas inom ramen för den löpande beskattningen av näringsverksamheten.

27. SKB menar dock att det – bortsett från under själva fusionsåret – inom ramen för den löpande beskattningen av en fastighet som har tagits över genom en fusion inte uppkommer inkomster som kan anses härröra från den tid då fastigheten ägdes av det överlåtande företaget. Enligt SKB finns det därför inte skäl att ge kontinuitetsregeln företräde framför regeln om att ett privatbostadsföretag inte ska beskattas för löpande inkomster som är hänförliga till fastighetsinnehavet.

28. Syftet med kontinuitetsregeln är att säkerställa att den skattefrihet som medges vid fusionen inte blir definitiv. Detta syfte kräver i sig inte att löpande inkomster i form av hyror etc. som uppkommer efter fusionen, och som därmed inte kan anses hänförliga till det överlåtande företaget, beskattas hos det övertagande företaget. I så motto saknar SKB:s inställning inte fog.

29. Det finns emellertid också skatteeffekter som talar emot SKB:s ståndpunkt, t.ex. när det gäller hur värdeminskingsavdrag på byggnader och eventuella till byggnaderna knutna inventarier och byggnadsinventarier som har gjorts av det överlåtande företaget ska behandlas.

30. Tidigare medgivna värdeminskingsavdrag m.m. ska enligt 26 kap. IL återföras till beskattning om fastigheten avyttras. Om inkomster hänförliga till en genom fusion övertagen fastighet omfattas av skattefriheten för privatbostadsföretagets fastighetsinnehav kan återföringen inte ske i den ordning som föreskrivs där, dvs. som en del av den löpande beskattningen. Detta skulle dock möjligen kunna lösas genom att återföringen i stället sker som ett led i beräkningen av kapitalvinsten på fastigheten (jfr RÅ 2006 ref. 52).

31. De värdeminskingsavdrag som det överlåtande företaget har gjort är dock inte av intresse endast i en avyttringssituation. Eftersom eventuella obeskattade övervärden på grund av överavskrivningar som det överlåtande företaget har gjort inte ska tas upp till beskattning vid fusionen ska de i stället beaktas vid beskattningen av det övertagande företaget. Detta kan bara ske inom ramen för den löpande beskattningen.

32. Bestämmelserna i 37 kap. 17 och 18 §§ IL innebär vidare att varken skattemässigt eller företagsekonomiskt motiverade reserveringar ska återföras till beskattning hos det överlåtande företaget. Detta ska i stället ske hos det övertagande företaget som om de ursprungliga avdragen har gjorts av detta företag. Kontinuiteten i beskattningen avseende sådana reserveringar kan således bara upprätthållas om det övertagande företaget blir föremål för löpande beskattning av en näringsverksamhet i vilken en återföring kan ske.

33. Som dessa exempel visar finns alltså även inom ramen för den löpande beskattningen av en fastighet som förs över genom en fusion inslag som motiverar att den skattefrihet som medges vid fusionen kompenseras genom att beskattningen hos det övertagande företaget sker i enlighet med kontinuitetsregeln. Högsta förvaltningsdomstolen finner därför att kontinuitetsregeln, på motsvarande sätt som i RÅ 2000 ref. 18, ska ges företräde och tillämpas framför den beskattningsordning som annars gäller för det övertagande företaget. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas i den överklagade delen.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det har överklagats.

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

---

**Skatterättsnämnden** (2018-06-25, *Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Pålsson, Rubenson, Sundin* och *Werkell*):

*Förhandsbesked*

Fråga 2 a: Inkomster och utgifter hänförliga till en genom fusionen övertagen fastighet omfattas inte av 39 kap. 25 §.

[Fråga 1, 2 b och 2 c har här utelämnats]

*Motivering*

Fråga 2 a

Privatbostadsföretag och investmentföretag omfattas båda av särskilda bestämmelser för vissa juridiska personer i 39 kap. De beskattas dock inte på samma sätt. Frågan här är därför om det ovan nämnda avgörandet, RÅ 2000 ref. 18, kan anses tillämpligt även när ett privatbostadsföretag är övertagande företag i en fusion medan ett konventionellt beskattat företag är överlåtande företag.

Investmentföretag schablonbeskattas löpande genom att ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 procent av värdet på delägarätter vid beskattningsårets ingång ska tas upp medan kapitalvinster på sådana tillgångar inte beskattas. Privatbostadsföretag är inte föremål för löpande beskattning av inkomster hänförliga till fastighetsinnehavet men däremot för kapitalvinstbeskattning vid en avyttring av ett sådant innehav.

Enligt Skatterättsnämnden har emellertid denna skillnad i beskattning inte någon avgörande betydelse eftersom Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i RÅ 2000 ref. 18 får anses vara ett uttryck för en generell norm om att kontinuitet gäller utifrån hur det överlåtande företaget beskattats. I det här fallet omfattas inte det överlåtande företaget av den särskilda beskattning som gäller för privatbostadsföretag. Då regeln om kontinuitet i 37 kap. 18 § inte ger utrymme för att behandla inkomster och utgifter före respektive efter fusionen på olika sätt bör inte heller utgifter och inkomster från den övertagna fastigheten vid någon tidpunkt omfattas av 39 kap. 25 § hos SKB.