

I ett ärende om förhandsbesked har ett utländskt bolag efter en gränsöverskridande fusion inte ansetts behörigt att träda in som sökande i det överlåtande bolagets ställe. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Marc O'Polo International AB (*International*) ansökte i juni 2012 hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående inkomstskatt. Enligt de i ansökan lämnade förutsättningarna hade bolaget från och med räkenskapsåret som påbörjades den 1 juni 2012 sin verkliga ledning i Tyskland och skulle därmed få skatterättsligt hemvist där enligt artikel 4 punkt 3 i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland. Bolaget ställde bl.a. frågan om bestämmelserna i 22 kap. 5 § 4 och 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, innebar att uttagsbeskattning skulle ske på grund av bytet av bolagets skatterättsliga hemvist. Som ytterligare förutsättningar gällde att bolaget från och med den 1 juni 2012 inte skulle ha fast driftställe i Sverige, att avsikten var att det under slutet av räkenskapsåret skulle genomföras en gränsöverskridande fusion och att det övertagande bolaget, det tyska koncernbolaget Marc O'Polo License GmbH (*License*), efter fusionen inte skulle ha något fast driftställe i Sverige.

Skatterättsnämnden (2014-06-10, André, ordförande, Svanberg, Bengtsson, Gäverth, Lundström, Pahlsson, Werkell) meddelade förhandsbesked av innebörd att uttagsbeskattning skulle ske samt att en tillämpning av de aktuella bestämmelserna om uttagsbeskattning inte stred mot EU-rätten. Nämnden yttrade vidare, såvitt nu är i fråga: – Partsställningen – *International* ansökte om förhandsbesked i början av juni 2012. I mars 2013 upplöstes bolaget på grund av att det fusionerades med *License*. – Ett bolag som upplösts genom fusion saknar efter upplösningen rättshandlingsförmåga och kan inte vara part i en rättsprocess. Det innebär emellertid inte att en pågående process avseende det upplösta bolagets inkomsttaxering måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösta bolagets tillgångar och skulder övergått (RÅ 2002 ref. 82). – Av rättsfallet följer vidare att en fusion inte medför att en process som avser det upplösta bolagets inkomsttaxering (numera beslut avseende slutlig skatt enligt IL) för ett förflutet år kan omfatta också det övertagande bolagets inkomsttaxering för samma år. De båda bolagens taxeringar ska alltså hållas åtskilda. Utan hinder av att bolaget upplösts ska processen därför även efter upplösningen avse det upplösta bolagets inkomsttaxering. – Enligt Skatterättsnämndens uppfattning bör motsvarande synsätt tillämpas beträffande hanteringen av det aktuella förhandsbeskedsärendet. Det innebär att det förhållandet att *International* upplösts på grund av en gränsöverskridande fusion efter det att ansökan om förhandsbesked gavs in inte i sig är ett hinder för att pröva ansökan. I stället får *License* ställning som sökande. [Avsnitten ” Utagsbeskattning

till följd av byte av hemvist” samt ”Är de svenska reglerna förenliga med EU-rätten?” här utelämnade.]

André, ordförande, samt ledamöterna *Svanberg* och *Gäverth* var skiljaktiga i frågan om uttagsbeskattningen var förenlig med EU-rätten.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att det skulle fastställas. Skatteverket yrkade, som det fick förstås, även att förhandsavgörande från EU-domstolen skulle inhämtas. Verket anförde bl.a. följande. Den aktuella fusionen är inte en kvalificerad fusion enligt IL och det finns därför ingen kontinuitet i skattskyldigheten för inkomsten. License tar efter fusionen över betalningsansvaret för de skulder, inklusive skatteskulder, som uppkommit i Internationals verksamhet fram till fusionen. Det finns inte någon bestämmelse som innebär att en medlemsstat som får beskatta ett företags inkomst ska bevilja ett annat företag anstånd med det förstnämnda företags skatt när medlemsstaten inte har rätt att beskatta det senare företaget.

License bestred bifall till Skatteverkets yrkande och ansåg att förhandsbeskedet skulle ändras med innebörd att det inte är förenligt med EU-rätten att uttagsbeskatta International och kräva att skatten ska betalas omedelbart.

Högsta förvaltningsdomstolen (Jermsten, Knutsson, Saldén Enérus, Bull, Classon) yttrade:

Skälen för avgörandet

Inledningsvis måste ställning tas till frågan om det tyska bolaget License i egenskap av övertagande bolag i fusionen är behörigt att överta det överlåtande bolaget Internationals ställning som sökande under förfarandet i Skatterättsnämnden.

Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Av förarbetena till bestämmelsen framgår att det bara är den skattskyldige eller den som kan tänkas bli skattskyldig som kan få ett förhandsbesked. Frågan ska avse sökandens skattskyldighet eller beskattning. Detta inbegriper alla de faktorer som i ett beskattningsärende har betydelse för att bestämma såväl om den enskilde är skattskyldig över huvud taget som skatten till rätt belopp (prop. 1997/98:65 s. 69).

För enskilda syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur

förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (prop. 1951:64 s. 42 f. och 111 samt prop. 1997/98:65 s. 24, jfr HFD 2014 ref. 74).

Ett bolag som upplösts genom fusion saknar rättshandlingsförmåga och kan inte vara part i en process. Av det av Skatterättsnämnden åberopade rättsfallet framgår dock, såvitt nu är av intresse, att detta inte innebär att en process avseende det upplösta bolagets inkomstbeskattning som pågår då bolaget upplöses måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösta bolagets tillgångar och skulder övergått.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

För ansökningar från enskilda gäller att det bara är den skattskyldige eller den som kan tänkas bli skattskyldig som kan få ett förhandsbesked. Som grundläggande villkor enligt 5 § lagen om förhandsbesked gäller därför att förhandsbesked får lämnas i fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning.

Det sökande bolaget International har upplösts i och med att fusionen med License slutfördes i mars 2013. Enligt förutsättningarna har License inte något fast driftställe i Sverige efter fusionen och därmed inte någon skattemässig anknytning till Sverige. Bolaget är dock betalningsskyldigt för den skatt som avser det överlåtande bolaget International.

License har som övertagande bolag möjlighet att inom ramen för det ordinarie skatteförfarandet få beskattningsbeslutet avseende International prövat (se RÅ 2002 ref. 82). Vad som gäller beträffande partssuccession i det ordinarie skatteförfarandet kan dock inte utan vidare tillämpas beträffande förfarandet med förhandsbesked på ansökan av enskild. Det senare förfarandets särskilda karaktär och syfte kan motivera ett annat synsätt.

Frågorna i ansökan rör uttagsbeskattning av International och kan – i vart fall sedan fusionen genomförts – inte anses gälla Licenses skattskyldighet eller beskattning i den mening som avses i 5 § lagen om förhandsbesked. License var därför inte behörigt att träda in som sökande och ansökningen borde därför ha avvisats av Skatterättsnämnden.

Vid sådant förhållande föranleder Skatteverkets yrkande om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen ingen åtgärd.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

Mål nr 3728-14, föredragande Anne-Therése Byström