

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
1729-15

meddelad i Stockholm den 2 november 2015

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

Nordnet Pensionsförsäkring AB, 516406-0286

Ombud: AA

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 3 mars 2015 i ärende dnr 55-14/D, se bilaga (här borttagen)

## **SAKEN**

Förhandsbesked angående inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar, med ändring av förhandsbeskedet avseende fråga 2, att en tillämpning av artiklarna 31 och 34 i EES-avtalet leder till att bolaget inte ska beskattas för avyttringen.

Dok.Id 165851

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

**BAKGRUND**

Nordnet Pensionsförsäkring AB bedriver verksamhet i Norge genom en filial. Bolaget överväger att bolagisera den norska verksamheten genom att överlåta samtliga tillgångar och skulder i filialen till ett norskt bolag genom en apportemission. Enligt lämnade förutsättningar kommer det norska bolaget inte att vara skattskyldigt i Sverige för den överlåtna verksamheten. I övrigt kommer transaktionen att uppfylla samtliga förutsättningar i 38 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar.

I ansökan om förhandsbesked frågade bolaget om det ska beskattas för ett belopp motsvarande skillnaden mellan tillgångarnas marknadsvärde och skattemässiga värde på grund av överlåtelsen till det norska bolaget med stöd av svenska regler (fråga 1). Om svaret på fråga 1 var ja önskade bolaget även besked om en sådan beskattning är förenlig med EES-avtalet (fråga 2).

Skatterättsnämnden besvarade fråga 1 med att bolaget ska beskattas för ett belopp motsvarande skillnaden mellan marknadsvärde och skattemässigt värde på filialens inkomstbeskattade tillgångar. Av motiveringen framgår att nämnden ansåg att beskattning ska ske med stöd av bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. 5 och 7 §§ IL.

Fråga 2 besvarades med att en tillämpning av artiklarna 31 och 34 i EES-avtalet samt artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget leder till att bolaget inte ska beskattas omedelbart. Nämnden motiverade detta med att det av praxis framgår att en uttagsbeskattning i enlighet med svaret på fråga 1 inte är förenlig med EES-avtalet och EU-rätten och att beskattning får ske först när det förvärvande bolaget avyttrar de övertagna tillgångarna.

**YRKANDEN M.M.**

*Skatteverket* överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa svaret på fråga 1 och ändra svaret på fråga 2 till att bolaget inte ska beskattas.

Skatteverket anför bl.a. följande. Bolaget avser att överlåta samtliga tillgångar och skulder i sin norska filial till ett norskt bolag mot en marknadsmässig ersättning i form av nyemitterade andelar. Av rättsfallet RÅ 2002 ref. 101 följer att det är fråga om ett byte av tillgångar. Till skillnad från vad Skatterättsnämnden uttalat i skälen för beslutet blir det därför inte aktuellt att uttagsbeskatta bolaget enligt 22 kap. 5 § IL. Det är inte möjligt att beskatta bolaget vid tidpunkten då det förvärvande norska bolaget avyttrar tillgångarna eftersom det saknas regler för att beskatta det säljande bolaget vid ett senare tillfälle än vid avyttringen. Det finns i detta fall inte heller några regler som gör det möjligt att medge anstånd med skattebetalningen. Av rättsfallet RÅ 2010 ref. 92 följer att transaktionen inte kan beskattas alls.

*Nordnet Pensionsförsäkring AB* delar Skatteverkets uppfattning att ingen beskattning ska ske.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

Bolaget har i ansökan om förhandsbesked angett att den planerade överlåtelsen uppfyller samtliga villkor i 38 kap. IL om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar, förutom kravet i 7 § på att det köpande företaget ska vara skattskyldigt. Enligt 2 § gäller att ersättningen vid en verksamhetsavyttring ska vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget eller genom att det köpande företaget tar över ansvaret för skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de avyttrade tillgångarna. Av lämnade

förutsättningar följer därmed att transaktionen är en avyttring (byte) på marknads-mässiga villkor. Bolaget ska således ta upp ersättningen som intäkt enligt huvud-regeln i 15 kap. 1 § och någon uttagsbeskattning enligt 22 kap. aktualiseras inte.

Eftersom villkoret i 38 kap. 7 § IL inte är uppfyllt kan avyttringen inte undantas från beskattning enligt bestämmelserna i det kapitlet. Vidare kan konstateras att bestämmelserna om s.k. fiktiv avräkning i 38 kap. 19 § och 37 kap. 30 § gäller endast när det köpande företaget hör hemma i en annan stat som är medlem i EU. De kan därmed inte tillämpas i detta fall.

Nästa fråga är om en beskattning av avyttringen är förenlig med bestämmelserna om etableringsfrihet i artiklarna 31 och 34 i EES-avtalet. Rättsfallet RÅ 2010 ref. 92 gällde överföring av en norsk filial från ett svenskt till ett tyskt bolag genom fusion. Enligt svensk intern rätt skulle överföringen leda till att det svenska bolaget uttagsbeskattades för den i Norge bedrivna verksamheten utan möjlighet att tillämpa bestämmelserna om fiktiv avräkning i 37 kap. 30 § IL. Skatterätts-nämnden uttalade att genom att bolag som bedriver näringsverksamhet i en EES-stat beskattas vid en fusion missgynnas sådana bolag jämfört med bolag som har hela sin näringsverksamhet i Sverige eller uppdelad mellan Sverige och en annan EU-stat. Uttagsbeskattning som inte är förenad med fiktiv avräkning utgjorde där-för enligt nämnden en inskränkning av rätten till fri etablering. Med hänsyn härtill fann nämnden att det inte var förenligt med EES-avtalet att tillämpa de svenska bestämmelserna om uttagsbeskattning på grund av fusionen. Högsta förvaltnings-domstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Den nu aktuella transaktionen uppvisar stora likheter med den som bedömdes i RÅ 2010 ref. 92. Liksom var fallet där leder en beskattning av transaktionen till

Mål nr  
1729-15

att bolaget missgynnas på grund av att det bedriver näringsverksamhet i en EES-stat utanför EU. På motsvarande sätt som i rättsfallet får därför en beskattning av avyttringen utan rätt till fiktiv avräkning anses oförenlig med EES-avtalet.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Elisabeth Rynning och Per Classon.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Anne-Therése Byström.