

Målnummer:	927-10	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2010-11-02		
Rubrik:	Bestämmelser om uttagsbeskattning vid överföring av norsk filial från ett svenskt till ett tyskt företag har ansetts strida mot EU-rätten. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	37 kap. 30 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 2008 ref. 30		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Yamaha Scandinavia AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget är ett helägt svenskt dotterbolag till det tyska Yamaha Music Europe GmbH (YME) och ingår i en koncern där Yamaha Corporation i Japan är moderbolag. Bolaget bedriver verksamhet inom distribution av musikinstrument och audioprodukter på den skandinaviska marknaden. Utöver den svenska rörelsen bedriver bolaget verksamhet genom filialer i Danmark och Norge. Det japanska koncernmoderbolaget avser att genomföra en omstrukturering så att hela den europeiska verksamheten ska bedrivas genom filialer till YME. Den näringsverksamhet som bedrivs av bolaget i Sverige kommer därefter att bedrivas genom en svensk filial till YME. Nuvarande filialer till bolaget i Danmark och Norge blir likaledes filialer till YME. Bolagets skattskyldighet i Sverige för näringsverksamheten bedrivna i Danmark och Norge kommer att upphöra till följd av fusionen. I Danmark kommer förhandsbesked att sökas för att fastställa att någon dansk skatt inte ska utgå för avyttring av den danska filialen. I Norge sker normalt beskattning som om filialen har avyttrats till marknadsvärde. Det norska finansministeriet har dock medgivit dispens från omedelbar beskattning under vissa villkor. I anledning av ovanstående ställde bolaget följande frågor.

1. Uppfyller bolaget villkoren för s.k. kvalificerad fusion enligt reglerna i 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vad avser den svenska verksamheten?
2. Om svaret på fråga 1 är nej, undantas transaktionen från beskattning till följd av att reglerna strider mot fusionsdirektivet och/eller etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 EG?
3. Medges bolaget avräkning enligt 37 kap. 30 § IL för den fiktiva skatt som skulle ha utgått i Danmark till följd av den beskrivna omorganisationen om Danmark inte hade implementerat fusionsdirektivet?
4. Om svaret på fråga 3 är nej, ska bolaget uttagsbeskattas som om den danska filialen hade avyttrats till marknadsvärde?
5. Ska bolaget uttagsbeskattas som om den norska filialen hade avyttrats till marknadsvärde?
6. Om svaret på fråga 4 och/eller 5 är ja, förändras svaret med beaktande och tillämpning av artiklarna 43 och 48 EG om etableringsfrihet samt motsvarande bestämmelser (artikel 31 och 34) i EES-fördraget?

Skatterättsnämnden (2010-02-02, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Den

del av näringsverksamheten i bolaget som är hänförlig till verksamheten i Sverige omfattas av bestämmelserna om kvalificerade fusioner i 37 kap. IL. - Fråga 3 - Bolaget ska enligt 37 kap. 30 § IL medges avräkning i Sverige för den inkomstskatt som skulle ha tagits ut i Danmark på grund av fusionen. - Fråga 5 - Bolaget ska beskattas som om tillgångarna i den norska filialen avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning) enligt 22 kap. 5 § 2 och 7 § IL. - Fråga 6 - En tillämpning av artiklarna 31 och 34 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet) samt artiklarna 49 och 54 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) leder till att bolaget inte ska uttagsbeskattas. - Motivering - Bolaget är ett helägt dotterbolag till det tyska företaget YME och ingår i en koncern där Yamaha Corporation i Japan är moderbolag. Bolaget bedriver verksamhet inom distribution av musikinstrument och audioprodukter i Sverige och genom filialer i Danmark och Norge. - Det japanska moderbolaget har beslutat att den europeiska verksamheten ska omorganiseras och bedrivs genom filialer till YME. Bolaget ska därför fusioneras med det tyska moderbolaget YME, som ska vara övertagande företag. Den svenska verksamheten kommer därefter att bedrivs av YME genom en svensk filial. Som en följd av fusionen kommer den verksamhet som bedrivs vid filialerna i Danmark och Norge inte längre att beskattas i Sverige. - I ärendet har vidare upplysts att utgångspunkten i norsk rätt är att beskattning vid fusionen ska ske som om den norska filialen avyttrats till marknadsvärdet. Bolaget har dock medgetts undantag från omedelbar beskattning med anledning av den planerade gränsöverskridande fusionen. En annan förutsättning är att fusionen i enlighet med rådets direktiv 90/434/EEG (fusionsdirektivet) inte utlöser någon beskattning i Danmark. - En första fråga är om fusionen uppfyller villkoren för en kvalificerad fusion enligt reglerna i 37 kap. IL avseende den svenska verksamheten, dvs. exklusive filialerna i Danmark och Norge (fråga 1). Vidare frågar bolaget om det enligt 37 kap. 30 § IL ska medges avräkning för den fiktiva skatt som skulle ha tagits ut i Danmark på grund av fusionen om inte fusionsdirektivet hade införlivats i dansk rätt (fråga 3). Slutligen vill bolaget veta om det ska beskattas som om den norska filialen hade avyttrats till marknadsvärde (fråga 5) och, om svaret är jakande, om en tillämpning av artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget samt motsvarande bestämmelser i EES-avtalet ändrar denna bedömning (fråga 6). - Parterna är ense om att frågorna 1, 3 och 5 ska besvaras med ja. Sökanden anser att en uttagsbeskattning av den norska delen av näringsverksamheten strider mot artiklarna 31 och 34 i EES-avtalet. Skatteverket anser att en uttagsbeskattning utgör en inskränkning av rätten till fri etablering men att den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och att den får anses vara ändamålsenlig. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Fråga 1 - Fusionsdirektivet är såvitt avser gränsöverskridande fusioner genomfört i svensk rätt i 37 kap. IL. Bestämmelserna gäller med något undantag också för inhemska fusioner. För att en fusion ska omfattas av bestämmelserna i 17-29 §§ krävs att villkoren i 11-15 §§ är uppfyllda. En fusion som uppfyller dessa villkor kallas kvalificerad fusion (3 och 4 §§). - Bolaget frågar med hänvisning till de krav i fråga om skattskyldighet som uppställs i 11 och 12 §§ om den del av näringsverksamheten som är hänförlig till verksamheten i Sverige ska anses omfattad av bestämmelserna om kvalificerade fusioner. - Skatterättsnämnden finner i likhet med parterna att svaret följer av praxis (RÅ 2009 ref. 35). - Fråga 3 - Av nämnda praxis följer vidare att den del av näringsverksamheten i bolaget som är hänförlig till det fasta driftstället i Danmark inte omfattas av bestämmelserna om kvalificerade fusioner. Eftersom skattskyldigheten för inkomst från denna verksamhet upphör genom fusionen ska bolaget beskattas enligt 22 kap. 5 § 2 och 7 § första stycket IL. - I enlighet med fusionsdirektivet ska någon beskattning inte ske i Danmark eftersom verksamheten där ska fortsätta som tidigare. Av 37 kap. 30 § IL följer att bolaget ska medges avräkning för den inkomstskatt som skulle ha tagits ut i Danmark på grund av fusionen om det inte hade funnits sådana regler som avses i direktivet. - Frågorna 5 och 6 - Bolaget ska på samma grund som den som anges i motiveringen till svaret på fråga 3 beskattas för inkomst från den del av näringsverksamheten i bolaget som är hänförlig till det fasta driftstället i Norge. - Överföring av tillgångar samt skulder och andra förpliktelser knutna till ett

fast driftställe i en stat som inte är medlem i EU omfattas inte av fusionsdirektivet. Enligt ett särskilt beslut undantas vidare bolaget från norsk beskattning i anslutning till fusionen. Bestämmelsen om fiktiv avräkning i 37 kap. 30 § IL är begränsad till fall som täcks av fusionsdirektivet och är därför inte tillämplig här. - Mot bakgrund av den beskattning som aktualiseras av inkomst från den del av näringsverksamheten i bolaget som är hänförlig till verksamheten i det fasta driftstället i Norge är frågan huruvida den är förenlig med reglerna om etableringsfrihet i artiklarna 31 och 34 i EES-avtalet samt artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget. - Av praxis från EU-domstolen framgår att en bedömning av om en nationell bestämmelse strider mot EES-avtalet för EU:s medlemsstater görs på samma sätt som en prövning mot EUF-fördraget (se t.ex. mål C-452/01, Ospelt och Schlösse Weissenberg). - Den i Norge bedrivna näringsverksamheten utgör en sådan etablering som omfattas av artikel 31 i EES-avtalet. Enligt EU-domstolens praxis utgör bestämmelserna om etableringsfrihet också ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare, eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning, från att etablera sig i en annan medlemsstat (se t.ex. mål C-264/96, ICI, punkt 21). - I förevarande fall leder den planerade fusionen till att bolaget ska uttagsbeskattas för den i Norge bedrivna verksamheten. 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 på Sverige och annan EU-stat. Uttagsbeskattning som inte är förenad med avräkning enligt 37 kap. 30 § IL utgör därför en inskränkning i rätten till fri etablering. Med hänsyn härtill och till att den norska filialen i det aktuella fallet kommer att tas över av ett tyskt bolag finner Skatterättsnämnden att det inte är förenligt med EES- och EU-rätten att tillämpa de svenska bestämmelserna om uttagsbeskattning på grund av fusionen (jfr RÅ 2008 ref. 30). - Frågorna 2 och 4 förfaller.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att fråga 6 skulle besvaras nekande. Verket anförde bl.a. följande. Enligt svensk intern rätt medför den planerade fusionen mellan bolaget och det tyska moderbolaget att bolaget ska uttagsbeskattas som om tillgångarna i bolagets norska filial hade avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet, 22 kap. 5 § 2 och 7 IL. Regeringsrätten bör pröva om den interna rätten ska tillämpas i ett fall som detta eller om en sådan tillämpning strider mot bestämmelserna i EES-avtalet och EUF-fördraget. Verkets uppfattning är att en tillämpning av nämnda avtal och fördrag inte medför att den svenska rätten ska åsidosättas. - Skatterättsnämnden anför att uttagsbeskattning som inte är förenad med avräkning enligt 37 kap. 30 § IL utgör en inskränkning i rätten till fri etablering. EU-domstolen har emellertid i ett flertal fall kommit fram till att det inte finns någon skyldighet att undanröja internationell dubbelbeskattning. Det finns därför inte något krav i EES- och EU-rätten att medge fiktiv avräkning.

Bolaget bestred Skatteverkets yrkande och hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten (2010-11-02, Billum, Kindlund, Knutsson, Jermsten, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2010-09-22, föredragande M. Almgren, målnummer 927-10

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; EG-rätt/EU-rätt, inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
