

Målnummer:	1651-07	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2009-03-11		
Rubrik:	Fråga om ett svenskt företag med stöd av gemenskapsrätten får dra av koncernbidrag till ett dotterföretag i ett annat EU-land för att täcka definitiv förlust i detta företag, vilken uppkommit till följd av en skatteregel i det land dotterföretaget hör hemma. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	35 kap. 2 § och 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EG-domstolens dom i mål C-446/03, Marks & Spencer• EG-domstolens dom i mål C-231/05, Oy AA		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde sökandebolagen bl.a. följande. Det svenska bolaget X AB är moderbolag i koncernen. X AB äger samtliga aktier i det italienska bolaget Y SpA. X AB äger också samtliga aktier i Z AB, vilket i sin tur äger X Sverige AB till 100 procent. Moderbolaget X AB och dess dotterdotterbolag X Sverige AB avser att göra en värdeöverföring (ge koncernbidrag) till Y SpA. -Y SpA har upparbetade skattemässiga underskott från inkomståren 2001-2004 på 9 871 544 euro. Vid utgången av 2006 förfaller 3 067 798 euro av detta underskott på grund av italienska skatteregler avseende begränsning av framförande av underskott. Bolaget beräknas inte göra vinst under 2006. Det innebär att dess underskott inte på något sätt kommer att kunna utnyttjas efter år 2006. X AB och X Sverige AB ställde följande frågor:

1. Är en värdeöverföring (koncernbidrag) från X AB till Y SpA avdragsgill för X AB?
2. Är en värdeöverföring (koncernbidrag) från X Sverige AB till Y SpA avdragsgill för X Sverige AB?

Nämnden har att utgå från att samtliga kriterier för koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är uppfyllda förutom att mottagande bolag inte är skattskyldigt i Sverige samt i fråga 1 att den mottagna värdeöverföringen inte är skattepliktig i Italien för Y SpA. Vidare har nämnden att förutsätta att inget av de inblandade bolagen omfattas av någon koncernbidragsspärr enligt 40 kap. IL samt att det underskott som begränsas år 2006 i det italienska koncernbolaget minst motsvarar ett lika stort underskott beräknat enligt svenska skatteregler samt att underskottet inte på något annat sätt kan användas efter år 2006.

Skatterättsnämnden (2007-03-01, André, ordförande, Wingren, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - X AB och X Sverige AB medges avdrag för koncernbidrag till Y SpA för beskattningsåret 2006. Avdraget bestäms till det lägsta av beloppen som framkommer vid en beräkning av underskottet enligt svenska och italienska regler. - Motivering - X AB äger bl.a. samtliga aktier i Z AB. Detta bolag innehar i sin tur samtliga aktier i X Sverige AB och det italienska företaget Y SpA. Det senare företaget har ackumulerade underskott från beskattningsåren 2001-2004. X AB och X Sverige AB har för avsikt att under år 2006 lämna koncernbidrag till det italienska företaget för att täcka de underskott som annars går förlorade. Ett mottaget bidrag som lämnas från X AB är inte skattepliktig inkomst medan så

är fallet med ett bidrag som lämnas från X Sverige AB. - Förutsättningarna för avdrag för koncernbidragen brister eftersom Y SpA, som inte är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som bidragen hänför sig till, enligt 35 kap. 2 och 2 a §§ IL, inte kan behandlas som ett svenskt företag som anges i kapitlet vid tillämpningen av dess bestämmelser. - Frågan är om en prövning mot reglerna om etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 eller reglerna om fria kapitalrörelser i artiklarna 56-60 i EG-fördraget (EG) leder till att avdrag ändå skall medges. - Nämnden gör följande bedömning. - X AB:s innehav av dotterföretaget i Italien utgör en sådan etablering som omfattas av artikel 43 EG (jfr artikel 48). En skillnad i behandling av moderföretag beroende på om dotterföretaget har hemvist i samma medlemsstat som moderföretaget eller ej utgör ett hinder för etableringsfriheten som i princip är förbjudet enligt artikel 43 EG (jfr mål C-264/96, ICI, REG 1998 s. I-4695 punkten 21). Det skattskyldighetsvillkor som uppställs i reglerna om koncernbidrag innebär att ett svenskt moderföretag med ett utländskt dotterföretag missgynnas vid en jämförelse med ett svenskt moderföretag med ett svenskt dotterföretag. Reglerna om koncernbidrag gör att det blir mindre attraktivt för företag med hemvist i Sverige att etablera dotterföretag i annat EU-land än i Sverige. Den omständigheten att den beskattning som den nationella bestämmelsen leder till, såvitt avser koncernbidrag från det svenska dotterföretaget till det italienska dotterföretaget, träffar dotterföretaget och inte moderföretaget förändrar inte denna bedömning (jfr mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, REG 2002 s. I-9977 punkten 32). - Frågan är om detta hinder kan motiveras. - EG-domstolen har prövat ett motsvarande krav i de brittiska bestämmelserna för resultatutjämnning inom en koncern (mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005 s. I-10837). När domen behandlas i fortsättningen används enligt den svenska översättningen av domen begreppen vinster och förluster i stället för överskott och underskott. - Bestämmelserna innebar i korthet att en förlust som uppstod i ett bolag inom en koncern kunde utnyttjas av ett annat bolag inom koncernen genom att rätten till avdrag för förlusten fick överföras till och utnyttjas mot vinster i det senare bolaget (koncernavdrag). Möjligheterna till koncernavdrag avseende förlust som uppkommit i ett utländskt koncernbolag begränsades dock av att fråga var om förlust i en bolagets filial etablerad i Förenade kungariket och att det bolag som yrkade koncernavdrag hade vinst som skulle tas till beskattning i Förenade kungariket. - I Marks & Spencer-målet hade ett moderbolag i Förenade kungariket yrkat avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag hemmahörande i Belgien, Tyskland och Frankrike. EG-domstolen konstaterade att ett system som generellt utesluter möjligheterna till gränsöverskridande resultatutjämnning kan utgöra ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet genom att bolaget avskräcks från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater. En sådan inskränkning är bara tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset (punkterna 33-35). - Domstolen fann att de prövade bestämmelserna uppfyllde dessa krav och att de även var ägnade att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnåddes. Därvid hänvisade domstolen till tre berättigande grunder (punkterna 42-51). - För det första ansågs säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kräva att ett och samma lands skatteregler tillämpas på såväl vinster som förluster. Om bolagen gavs en valmöjlighet beträffande var deras förluster skall beaktas skulle den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt äventyras. För det andra hänvisade domstolen till att bestämmelserna undanröjde risken för att förlusterna beaktas två gånger. För det tredje framhöll domstolen att bestämmelserna också undanröjde risken för skatteundandragande bestående i att överföringen av förluster organiseras på ett sådant sätt inom koncernen att den riktas till bolag som är hemmahörande i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och i vilka värdet på förlusterna ur skattesynpunkt följaktligen är högst. - En ytterligare förutsättning för att kunna godta bestämmelser som utgör hinder för etableringsfriheten är att bestämmelserna inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas. Enligt domstolen gick den inskränkande åtgärden som var i fråga i Marks & Spencer-målet i princip utöver vad som var nödvändigt för att uppnå

det huvudsakliga syfte som eftersträvades i en situation där a) ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att nämnda förluster kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår, och b) det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten (punkten 55). - Enligt EG-domstolen strider det mot artiklarna 43 och 48 EG att en medlemsstat inte tillåter ett moderbolag med hemvist där som visar att det uppfyller nämnda villkor att få avdrag för förluster som uppkommit i dess utländska dotterbolag (punkten 56). - Resultatutjämnningen i det svenska systemet med koncernbidrag skiljer sig från koncernavdragen bl.a. genom att ett koncernbidrag skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren oavsett om företagen redovisar överskott eller underskott innan hänsyn tas till bidraget det aktuella året. Enligt nämndens mening får dock regelsystemen principiellt anses så likartade att domen i Marks & Spencer-målet kan ge vägledning för bedömningen av det nu förevarande ärendet. - Utgångspunkten för prövningen av om rätt till avdrag för koncernbidrag föreligger är att det skall täcka ett underskott i ett dotterföretag med hemvist i en annan medlemsstat än Sverige och att underskottet uppkommit enligt det landets regler. - Avgörande för bedömningen blir då om respektive sökandebolag kan anses ha visat att Y SpA har uttömt möjligheten att utnyttja förlusterna enligt vad som angetts ovan. - Sökandebolagens inställning är att de villkor som uppställts av EG-domstolen för att en gränsöverskridande resultatutjämnning skall kunna ske är uppfyllda när tiden för utnyttjande av de i ärendet aktuella underskotten löper ut. Enligt bolagen saknar det betydelse för bedömningen om bidraget utgör skattepliktig inkomst eller ej för det mottagande dotterföretaget. - Skatteverket å sin sida menar att samtliga förutsättningar i reglerna om koncernbidrag skall vara uppfyllda även i det fall det mottagande dotterföretaget är utländskt och inte skattskyldigt i Sverige. Eftersom ett bidrag som lämnas från X AB till Y SpA inte är skattepliktig inkomst för detta bolag kan X AB inte medges avdrag för det avsedda koncernbidraget. Avdrag för ett bidrag till det italienska företaget från X Sverige AB kan heller inte medges då detta står i strid med principen om fördelningen av beskattningsrätten. - Enligt nämnden skall EG-domstolens dom förstås så att bedömningen av om ett moderbolag har rätt till koncernavdrag för en förlust i det enskilda fallet skall göras med utgångspunkt i en prövning av förhållandena i dotterbolagets hemviststat innan överföringen av koncernavdraget görs. Endast om det då står klart att det inte finns någon möjlighet att utnyttja förlusten är förutsättningarna för att moderbolaget skall få koncernavdrag uppfyllda. - En prövning av ett svenskt moderföretags rätt till avdrag för koncernbidrag till ett dotterföretag med hemvist i en annan medlemsstat skall göras efter samma principer. Ett bidrag som lämnas från ett svenskt dotterföretag med ett svenskt moderföretag till det utländska dotterföretaget bör behandlas på samma sätt. - Det innebär att avdrag kan medges bara om det i det enskilda fallet inte finns möjligheter att utnyttja det utländska dotterföretagets underskott i hemviststaten det aktuella beskattningsåret eller något framtida beskattningsår. Nämnden anser vidare att det i en sådan situation saknas skäl att göra avdragsrätten beroende av om koncernbidraget beskattas hos det utländska dotterföretaget eller ej. - Av EG-domstolens dom får vidare anses följa att förutsättningen att det inte längre finns någon möjlighet att utnyttja en förlust i dotterföretagets hemviststat är uppfyllt i ett fall då tiden för rätten till utnyttjande av förlusterna löper ut och andra möjligheter att utnyttja förlusterna inte står till buds. - Med hänsyn härtill har sökandebolagen rätt till avdrag för koncernbidrag till Y SpA avseende beskattningsåret 2006 för de underskott som enligt italienska regler då inte längre kan utnyttjas mot framtida överskott. - Av det anförda framgår att avdrag för koncernbidrag till utländskt företag för att täcka ett underskott som uppkommit i det senare företaget kan medges i vissa situationer. En tillkommande fråga är om underskottet, som en förutsättning för

koncernbidragets och därmed också avdragets storlek, skall beräknas enligt svenska regler eller enligt reglerna i den medlemsstat där dotterföretaget är hemmahörande. - Grunden för koncernbidraget liksom för avdraget är som ovan nämnts att ett underskott föreligger som inte kan utnyttjas enligt reglerna i dotterföretagets hemviststat. Härav följer att det inte bör komma ifråga att få avdrag med ett belopp som överstiger ett sålunda bestämt underskott. Något skäl att avdraget skall kunna överstiga ett belopp motsvarande det som underskottet kan beräknas till enligt svenska regler föreligger enligt nämndens mening inte heller. Avdrag skall därför medges med det lägsta av de två beloppen. - Förhandsbeskedet har utformats i enlighet härmed. - Med denna utgång saknas anledning att pröva frågorna mot bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital.

Skatteverket överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att X AB och X Sverige AB skulle vägras avdrag för koncernbidrag till Y SpA för beskattningsåret 2006. - Skatteverket anförde bl.a. följande. EG-domstolen har inte slagit fast någon allmän rätt till avdrag för förluster i gränsöverskridande koncerner som gäller oberoende av om moderbolagets hemviststat har regler för resultatutjämning inom koncerner eller inte och oavsett hur sådana eventuella regler ser ut. Det är endast om sådana regler finns som fördraget i vissa specifika undantagsfall kan medföra att dessa regler måste utsträckas till att omfatta förluster i utländska dotterbolag. Utgångspunkten måste dock fortfarande vara att någon rätt till resultatutjämning utöver det aktuella landets lagstiftning inte föreligger. Skäl saknas därför att anse regler diskriminerande som innebär krav på viss storlek på ägandet, viss innehavstid, värdeöverföring eller beskattning. Att en del medlemsstater inte beskattar mottagna koncernbidrag är varken en brist eller en diskriminerande inskränkning i de svenska reglerna utan är beroende på den skattemiljö som finns i det mottagande bolagets hemviststat. Stöd för denna bedömning finns i EG-domstolens avgörande den 12 juli 2005 i mål C-403/03, Schempp, och i fråga om motsvarande inhemska situation i RÅ 2006 not. 40. - När det gäller koncernbidraget från X Sverige AB föreligger alla förutsättningar för avdrag med undantag för att mottagaren av koncernbidraget inte är skattskyldig i Sverige. Bidraget är alltså i detta fall skattepliktigt för det italienska helägda dotterföretaget. Anledningen till att förlusten i Italien definitivt faller bort är enligt ansökan om förhandsbesked att italienska regler ställer upp en tidsgräns för hur lång tid framåt ett års underskott kan utnyttjas. Det förefaller inte förenligt med en välavvägd fördelning av beskattningsrätten medlemsstaterna emellan att ett avdrag som inte kan utnyttjas i ett land automatiskt kan användas i ett annat land. Bortfallet av förluster i det italienska företaget är helt och hållet ett resultat av italienska skatteregler. Det kan inte anses ankomma på Sverige att avstå från skatteunderlag för att "läka" att andra medlemsstater har mindre generösa regler för resultatutjämning än Sverige. Det kan inte heller sägas vara svenska regler som begränsar etableringsfriheten i ett fall som detta. För att bibehålla den välavvägda beskattningsrätten medlemsstaterna emellan måste avdrag kunna vägras. En annan ordning kan leda till oönskad skatteanpassning. - Sedan Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelades har EG-domstolen den 18 juli 2007 dömt i mål C-231/05, Oy AA, som gällde det finska regelsystemet om koncernbidrag. Skatteverkets tolkning av domen är att reglerna inte strider mot EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och det oberoende av i vilken riktning bidraget ges och oavsett om mottagaren redovisar förluster eller inte. Det saknas skäl för att bedöma de svenska koncernbidragsreglerna på annat sätt.

X AB och X Sverige AB bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Av EG-domstolens avgörande den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, följer att det inte kan vara förenligt med EG-rätten att kräva att koncernbidraget ska beskattas i det mottagande bolagets hemviststat för att det givande bolaget ska få avdrag. Varken RÅ 2006 not. 40 eller avgörandet i Schempp är tillämpligt i målet. I Marks & Spencer anger domstolen tydligt att det räcker att dotterbolaget har uttömt möjligheterna i den egna staten att

utnyttja förlusterna och att det inte heller finns möjlighet att utnyttja förlusterna i den egna staten bakåt eller framåt i tiden, vare sig av bolaget självt eller av utomstående bolag, för att inskränkningar i möjligheten för moderbolaget att utnyttja dessa inte ska få göras. Skatteverket synes mena att avdrag ska vägras därför att regler som skyddar den svenska skattebasen kan rättfärdigas. Att detta inte är riktigt framgår av punkten 44 i domen angående Marks & Spencer. Av EG-domstolens dom i Oy AA framgår inte att de principer som kom till uttryck i Marks & Spencer skulle vara överspelade och förhållandena i det först nämnda målet var på avgörande punkter annorlunda än i det nu aktuella fallet. Avgörandet i Oy AA kan på intet sätt tas till intäkt för att vägra bolagen avdrag för koncernbidrag till Y SpA.

Regeringsrätten (2009-03-11, Stävberg, Kindlund, Fernlund, Jermsten, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. X AB äger samtliga aktier i Z AB. Detta företag innehar samtliga aktier i X Sverige AB. X AB innehar också samtliga andelar i det italienska företaget Y SpA. Det senare företaget har ackumulerade underskott från beskattningsåren 2001 - 2004. X AB och X Sverige AB har för avsikt att under år 2006 lämna koncernbidrag till det italienska företaget för att täcka underskotten.

Enligt vad som upplysts kan ett underskott enligt italiensk rätt normalt föras vidare i fem år och under denna tid kvittas mot löpande vinster i företaget. Efter fem år kan underskotten inte utnyttjas. De aktuella koncernbidragen avser att täcka sådana förverkade underskott i Y SpA som, såvitt framgår av ansökan om förhandsbesked, kommer att fortsätta att bedriva skattepliktig verksamhet.

Förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag från X AB och X Sverige AB till Y SpA brister enligt svensk rätt (35 kap. 2 och 3 §§ IL). Y SpA är inte skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som bidragen hänförs till. Enligt ansökan om förhandsbesked är ett koncernbidrag från X AB inte skattepliktigt för Y SpA enligt italiensk rätt. Därmed brister också villkoret för avdragsrätt, att bidraget ska tas upp till beskattning hos det mottagande företaget, såvitt gäller koncernbidraget från X AB. Frågan är om de svenska reglerna strider mot etableringsfriheten enligt artiklarna 43 och 48 EG.

Av EG-domstolens praxis framgår att inskränkningar av det slag de svenska koncernbidragsreglerna innehåller i fråga om kravet på skattskyldighet i Sverige kan rättfärdigas, om de uppställs i syfte att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan berörda medlemsstater, hindra att förlusterna beaktas två gånger samt förhindra skatteundandragande. Reglerna får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas. Inskränkningarna ska med andra ord vara proportionella (se avgörandena i Marks & Spencer och Oy AA, punkten 53 respektive 61).

Enligt Regeringsrätten kan den slutsatsen dras av EG-domstolens avgöranden att kravet på skattskyldighet i Sverige för det företag som tar emot ett koncernbidrag inte är proportionellt när det är fråga om att täcka definitiva förluster och motsvarande begränsning inte gäller i fråga om ett svenskt dotterföretag. Det finns emellertid inte stöd för slutsatsen att det skulle strida mot etableringsfriheten enligt artiklarna 43 och 48 EG att vägra avdrag för en förlust i ett dotterföretag som är slutlig, inte på grund av att verksamheten upphört att generera överskott, utan till följd av en skatteregel i den andra medlemsstat där dotterföretaget bedriver sin verksamhet.

De svenska bestämmelserna om koncernbidrag kan således i den nu aktuella situationen inte anses innebära en otillåten begränsning av etableringsfriheten. Regeringsrätten finner därför att varken X AB eller X Sverige AB ska medges avdrag för koncernbidrag till Y SpA.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att sökandena inte medges avdrag för koncernbidrag till det utländska företaget för beskattningsåret 2006.

Föredraget maj - november 2008, föredragande Mathiasson, målnummer 1651-07

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet; EG-rätt inkomstskatt

Litteratur: Bertil Wiman, Cross-border loss relief in Europe - the case of group contributions, Festskrift till Prof. Dr. Frans Vanistendael, 2008, s. 971-987; Sven-Erik Holmdahl och Fredrik Ohlsson, Fler fall om gränsöverskridande koncernbidrag, Skattenytt 2008 s. 244-252
