

<b>Målnummer:</b>	1267-08	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2009-03-11		
<b>Rubrik:</b>	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, trots att dotterföretaget inte är skattskyldigt i Sverige och bidraget inte heller är skattepliktigt i det land dotterföretaget hör hemma. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	35 kap. 2 §, 3 § och 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• EG-domstolens dom i mål C-446/03, Marks &amp; Spencer</li><li>• EG-domstolens dom i mål C-231/05, Oy AA</li></ul>		

---

**REFERAT**

X AB ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Ansökan sammanfattades av nämnden i dess beslut på följande sätt: X AB är moderbolag i en koncern som bedriver verksamhet direkt och indirekt genom helägda dotterbolag i bl. a. Tyskland. Moderbolag i den tyska delen av koncernen är Y AB, ett holdingbolag vars enda verksamhet består i att förvalta andelar i dotterbolag. X AB har ägt samtliga andelar i Y AB sedan år 2000. Vid tidpunkten för ansökan bestod den tyska delen av koncernen i övrigt av det rörelsedrivande dotterbolaget Z GmbH med dotterbolag samt de vilande dotterbolagen W GmbH och E GmbH. Verksamheten i Tyskland har gått med förlust och därigenom genererat ett betydande underskott. Underskottet är i allt väsentligt hänförligt till den verksamhet som tidigare bedrevs i W GmbH. Vid ett gynnsamt utfall av en pågående civilprocess kan W GmbH tillerkännas skadestånd. Underskottet har till följd av bestämmelserna i det tyska systemet för skattekonsolidering genom avtal (organshaft) ansamlats i Y AB. - I avsikt att avsluta X AB:s verksamhet i Tyskland har Z GmbH avyttrats till utomstående, en försäljning som förutsatts ske på marknadsmässiga villkor. Vidare ska E GmbH fusioneras med W GmbH. Y AB ska härefter avvecklas antingen genom likvidation eller genom att fusioneras med X AB eller något annat bolag i den svenska delen av koncernen. Vid en avveckling genom likvidation avser X AB att utnyttja underskottet i Y AB genom att lämna ett koncernbidrag på motsvarande belopp till det senare bolaget. Ett sådant bidrag är inte skattepliktig inkomst för Y AB i Tyskland. Om alternativet med fusion i stället väljs är tanken att kvitta underskottet mot det övertagande bolagets egna intäkter. I båda avvecklingsalternativen kommer härefter andelarna i W GmbH att innehas av ett svenskt bolag inom X-koncernen. - Mot den angivna bakgrunden ställer sökanden ett antal frågor om rätten till avdrag.

1. I en situation när likvidation av det utländska dotterbolaget har initierats, vid vilken tidpunkt är det svenska moderbolaget berättigat till avdrag för lämnat koncernbidrag?

2. Om likvidationen avbryts och dotterbolaget Y AB i stället fusioneras med ett svenskt koncernbolag, är det bolag som fusioneras med dotterbolaget (dvs. moderbolaget X AB eller annat svenskt koncernbolag) berättigat att dra av det tyska underskottet vid beräkning av det i Sverige skattepliktiga resultatet?

3. Är X AB berättigat till avdrag för koncernbidrag, eller att utnyttja underskottet vid en fusion, även om X AB har andra dotterbolag i Tyskland?

4. Påverkas svaret på fråga 3 av om det tyska dotterbolaget W GmbH, som inte bedriver någon rörelse utan bara är part i en civilprocess, behålls sedan likvidationen avslutats?

5. Som ett alternativ till att behålla W GmbH överväger X AB att fusionera bolaget med annat koncernbolag inom EU eller att överföra tvisten till ett svenskt bolag samt att definitivt avveckla W GmbH. Påverkas möjligheten att utnyttja det tyska underskottet vid en fusion av ett sådant förfarande?

6. Påverkar en koncernintern överlåtelse av aktierna i Z GmbH möjligheten att utnyttja det tyska underskottet mot ett avdragsgillt koncernbidrag eller genom fusion?

7. Ska koncernbidraget reduceras, eller fördelas till flera beskattningsår, till följd av de tyska reglerna om "mindestbesteuerung"?

Skatterättsnämnden (2008-01-28, André, ordförande, Svanberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Ståhl, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Koncernbidraget. - X AB medges avdrag för koncernbidrag till Y AB - enligt de närmare förutsättningar som anges i motiveringen - det beskattningsår likvidationen avslutas. - Fusionen. - Vid alternativet att Y AB fusioneras med X AB är X AB berättigat att dra av underskottet hos Y AB - enligt de närmare förutsättningar som anges i motiveringen - det beskattningsår fusionen genomförs. - Beslut. - Ansökan avvisas till den del den inte besvarats. - Motivering - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. Koncernbidraget. Förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag mellan X AB och Y AB brister eftersom det senare bolaget inte är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänförs till och kan därför, enligt 35 kap. 2 och 2 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, inte behandlas som ett helägt dotterföretag vid tillämpningen av koncernbidragsbestämmelserna. - Frågan är om en prövning mot reglerna om etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 EG-fördraget (EG) leder till att avdrag ändå ska medges. - Skatterättsnämnden har tidigare haft anledning att ta ställning till liknande frågor om rätt till avdrag för koncernbidrag mellan företag i olika stater inom EU. Vid prövning av de svenska reglernas förenlighet med EG-rätten har nämnden ansett att de principer som legat till grund för EG-domstolens avgörande i Marks & Spencer-målet (C-446/03, REG 2005 s. 1-10837), angående brittiska regler om koncernavdrag, kunde tjäna som vägledning. - De brittiska reglerna om koncernavdrag ansågs utgöra en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 och 48 EG. Bestämmelserna tillät inte att förluster som hade uppkommit i ett dotterbolag som inte var hemmahörande i Förenade kungariket och inte skattskyldigt där - men väl inom en annan stat inom EU - fick föras över till moderbolaget i Förenade kungariket och dras av vid moderbolagets inkomstberäkning. Däremot hade så kunnat ske om dotterbolaget hade varit hemmahörande där. - Vid den följande prövningen av om denna inskränkning kunde rättfärdigas ansåg EG-domstolen att den brittiska regleringen uppfyllde kraven på att vara ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och som kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset samt att den var avsedd att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnåts. Domstolen hänvisade till följande tre grunder: säkerställandet av den välavvägd fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken för att en förlust kan utnyttjas mer än en gång samt risken för skatteundandraganden (punkterna 42-51 i domen). - De brittiska reglerna ansågs emellertid inte proportionella i en situation där det utländska dotterbolaget hade uttömt möjligheterna att beakta förlusterna i sin hemviststat under det beskattningsår som avdragsyrkandet omfattade och även beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller att förlusterna utnyttjats mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår. Vidare får det inte heller finnas någon möjlighet att utnyttja förlusterna i det utländska dotterbolaget för framtida beskattningsår i dess hemviststat, vare sig av

dotterbolaget självt eller av en utomstående. Detta gäller särskilt vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående personen (punkten 55). - Skatterättsnämnden har vid prövningen av skattskyldighetsvillkoret i de svenska koncernbidragsreglerna i tidigare meddelade förhandsbesked avseende koncernbidrag från ett moderföretag i Sverige till dotterföretag i annan EU-stat gjort motsvarande bedömning som EG-domstolen gjorde i Marks & Spencer-målet. Därvid har nämnden kommit fram till att förutsättningarna för att rättfärdiga bestämmelsen föreligger om möjligheterna att i den andra staten utnyttja underskottet, som koncernbidraget skulle täcka, inte var uttömda. I en situation där sådana möjligheter ansetts uttömda på grund av att underskotts företaget skulle likvideras har nämnden emellertid funnit att proportionalitetskravet inte varit uppfyllt. En tillämpning av skattskyldighetsvillkoret skulle alltså strida mot EG-rätten i ett sådant fall. - En första fråga är om EG-domstolens dom den 18 juli 2007 i mål C-231/05 (Oy AA) innebär att Marks & Spencers domen har en mer begränsad räckvidd än vad nämnden tidigare utgått ifrån. - I Oy AA-målet prövades om de finländska koncernbidragsreglerna, snarlika de svenska, utgjorde ett hinder mot rätten till fri etablering enligt artiklarna 43 och 48 EG för det fall avdrag för ett koncernbidrag från ett finländskt dotterbolag till dess moderbolag medgavs endast om moderbolaget hörde hemma i Finland. Avsikten med koncernbidraget synes ha varit att säkerställa det brittiska moderbolagets ekonomiska situation och fortlevnad. På motsvarande sätt som i Marks & Spencer-målet ansåg EG-domstolen att det var ett hinder mot etableringsfriheten att vägra avdrag för koncernbidraget i en gränsoverskridande situation (punkterna 42 och 43). - Vid prövningen av om de finländska bestämmelserna kunde rättfärdigas tog EG-domstolen ställning till om de tjänade legitima ändamål som var förenliga med fördraget och omfattades av tvingande hänsyn till allmänintresset och var ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppnåddes. Domstolen ansåg att så var fallet med hänvisning till den risk för skatteundandragande som finns genom att vinster i dotterbolag hemmahörande i en medlemsstat förs över till en annan medlemsstat och till medlemsstaternas behov av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten (punkten 60). Eftersom bestämmelserna betraktades som proportionella (punkterna 62-65) var domstolens slutsats att artikel 43 EG inte utgjorde hinder mot att tillämpa dem. - Förhållandena i Oy AA-målet skiljde sig från dem i Marks & Spencer-målet i olika hänseenden. Oy AA-målet gällde resultatutjämnning inom en koncern genom överföring av vinst från ett koncernbolag till ett annat medan Marks & Spencer-målet gällde resultatutjämnning genom överföring av förluster. I Oy AA-målet var det vidare fråga om att vinst i ett dotterbolag skulle kvittas mot förlust i ett moderbolag medan den motsatta situationen rådde i Marks & Spencer-målet. Vidare var utgångspunkten för att avdrag skulle medges i det senare målet att möjligheterna att utnyttja förlusterna i dotterbolagens hemviststater var uttömda. I Oy AA-målet synes det inte ha varit fråga om att möjligheten att utnyttja förluster hos moderbolaget riskerade att gå förlorad. - Argumentet i Oy AA-målet (punkten 56) att ett godtagande av gränsoverskridande koncernbidrag (från ett dotterbolag till ett moderbolag) skulle leda till att bolagskoncerner fick möjlighet att fritt välja i vilken medlemsstat deras vinster ska beskattas äger inte samma giltighet när fråga är om koncernbidrag som lämnas av moderbolaget för att täcka förlust i ett dotterbolag när möjligheterna att utnyttja förlusten har uttömts. Det är i det senare fallet inte fråga om att välja i vilken medlemsstat som ett underskott ska utnyttjas. EG-domstolen har inte i sin motivering i Oy AA-målet berört denna situation och har inte heller i övrigt uttalat sig på ett sätt som ger uttryck för att de principer som domstolen lagt fast i Marks & Spencer-målet inte skulle kunna omfatta ett fall som det nu aktuella. - Mot bakgrund härav kan enligt nämndens uppfattning domen i Oy AA-målet inte anses ge tillräckligt stöd för en tolkning som innebär att bestämmelser som inskränker möjligheter till avdrag för koncernbidrag över gränserna (på sätt nu är ifråga) skulle vara förenliga med etableringsfriheten i alla situationer. I förevarande fall bör därför den fortsatta prövningen ske även med beaktande av de principer som kommit till uttryck i Marks & Spencer-målet. - Av det anförda följer att den aktuella svenska bestämmelsen

visserligen utgör ett hinder mot etableringsfriheten men att den uppfyller kraven på att kunna rättfärdigas i så motto att den tjänar legitima ändamål som är förenliga med fördraget och omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset och är ägnad att säkerställa att dessa ändamål uppnås. - Det krävs vidare att bestämmelsen kan anses proportionell. Avgörande för denna bedömning blir då om möjligheterna att utnyttja förlusterna i Tyskland har uttömts om Y AB likvideras (Marks & Spencer-målet, punkten 55). - Av Marks & Spencer-målet får anses följa att likvidation av ett företag kan vara en sådan situation då möjligheterna att utnyttja underskottet har uttömts. Det talar för att Y AB ska anses befinna sig i en sådan situation om bolaget likvideras. Vid prövningen bör emellertid även underskottets uppkomst och förhållandena i Y AB:s dotterbolag beaktas. - Y AB har tillsammans med sina dotterbolag utnyttjat de tyska reglerna om resultatutjämnning genom organschaft. Organschaft uppkommer genom avtal mellan moderbolaget och ett eller flera av dess dotterbolag. Avtal måste slutas för en period om minst fem år. Vid beskattningen förs överskott eller underskott hos dotterbolag som ingår i organschaft över till moderbolaget där resultatutjämnning sker. Ett organschaft kan upphöra innan femårsperioden löpt ut. Så är fallet om moderbolaget fusioneras med ett bolag som inte är hemmahörande i Tyskland. Organschaft mellan moderbolaget och dotterbolaget upplöses om dotterbolaget avyttras, likvideras eller fusioneras med ett annat bolag. - Underskottet i den tyska delen av X AB-koncernen, som förts över till Y AB, är i allt väsentligt hänförligt till den verksamhet som tidigare bedrevs i W GmbH. Detta bolag, som är det enda dotterbolag som kommer att finnas kvar vid Y AB:s likvidation, är vilande men beroende på utgången av en process där bolaget är part kan framtida inkomster uppkomma. - Om värdet av W GmbH:s potentiella inkomster inte skulle beaktas vid bedömningen av om alla möjligheter att utnyttja underskottet i Tyskland uttömts skulle underskottet i Y AB utnyttjas vid den svenska beskattningen medan en framtida inkomst för W GmbH - som hade kvittats mot underskottet i Tyskland om avtalet om organschaft bestått - skulle komma att beskattas i Tyskland. - Ett sätt att undvika en sådan situation är att kräva att processen förs över till Y AB före likvidationen. Det skulle leda till att värdet av processen - om det är positivt - uttagsbeskattas vid likvidationen av bolaget varigenom underskottet som ska täckas med koncernbidraget skulle minska i motsvarande mån. Enligt nämndens uppfattning utgör en sådan hantering av processen i W GmbH en förutsättning för att Y AB ska anses ha uttömt möjligheten att utnyttja underskottet i hemviststaten i den mening som avses i Marks & Spencer-målet. - Mot bakgrund av att avdrag för koncernbidrag förutsätter att samtliga möjligheter att utnyttja underskottet i Y AB:s hemviststat saknas finns det enligt nämndens mening inte skäl att göra avdragsrätten beroende av om koncernbidraget beskattas hos Y AB eller ej. - En tillkommande fråga är vid vilket beskattningsår avdraget ska medges. Enligt nämndens uppfattning är en naturlig utgångspunkt i ett fall som det förevarande att avdrag medges först det beskattningsår då likvidationen avslutas. För detta synsätt talar inte minst lämplighetsskäl eftersom ett likvidationsförfarande kan avbrytas eller inkomster genereras under pågående likvidation. - Enligt 35 kap. 3 § 3 IL ska, såvitt nu är ifråga, ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag dras av under förutsättning att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår. Mot bakgrund härav kan tvekan råda om rätt till avdrag föreligger om dotterföretaget upplöses genom likvidation under moderföretagets beskattningsår. - Bestämmelsen har funnits sedan koncernbidragsreglerna infördes år 1965. Syftet med bestämmelsen är att förhindra obehörig förlustutjämnning (jfr prop. 1965:26 s. 52, 66, 71 och 73). I praxis har avdrag medgetts i vissa andra fall då ägarförhållandena har ändrats under beskattningsåret med hänvisning till grunderna för lagstiftningen (se i prop. 1999/2000:2 del 2 s. 427 anmärkta rättsfall). En kodifiering av praxis skedde när koncernbidragsbestämmelserna överfördes till IL (jfr 35 kap. 7 § IL). - Enligt nämndens mening kan samma skäl som i rättsfallen ifråga anföras till stöd för avdrag för koncernbidrag i ett fall som det förevarande när det mottagande dotterföretaget på grund av likvidation inte varit helägt under det givande moderföretagets hela beskattningsår. Med hänsyn härtill bör den

omständigheten inte utgöra ett hinder mot avdrag. - Det leder till att X AB har rätt till avdrag för koncernbidrag det beskattningsår likvidationen av Y AB avslutas. - En ytterligare fråga är om underskottet, som en förutsättning för koncernbidragets och därmed också avdragets storlek, ska beräknas enligt svenska regler eller enligt reglerna i den stat där dotterföretaget hör hemma. - Enligt nämndens uppfattning bör utgångspunkten för beräkning av avdragets storlek vara en jämförelse med vad som skulle ha gällt om underskottsbolaget i stället bedrivit sin verksamhet i Sverige. Det underskott som vid jämförelsen är lägst ska vara styrande. Underskottet enligt hemviststatens regler ska alltså få användas om inte en tillämpning av svenska regler för beräkning av underskott skulle ha lett till att underskottet varit lägre. Annorlunda uttryckt ska underskottet i hemviststaten godtas så länge det sammantaget med den del av underskottet som redan kan ha utnyttjats för kvittning i hemviststaten inte överstiger det belopp som underskottet kunnat beräknas till enligt svenska regler. - Rätten att utnyttja underskott löpande i Tyskland begränsas genom reglerna om "mindestbesteuerung". De innebär att underskott från tidigare år får utnyttjas för kvittning endast till den del minst 40 procent av beskattningsårets vinst tas upp till beskattning. Avdraget för koncernbidraget bör enligt nämndens mening bestämmas utan att hänsyn tas till hur reglerna om *mindestbesteuerung* skulle ha kunnat påverka rätten till framtida avdrag för underskott i Y AB om bolaget inte skulle likvideras. För denna ståndpunkt talar både materiella och praktiska skäl.

Fusionen. Enligt ett alternativt förfarande ska Y AB avvecklas genom att fusioneras med X AB eller något annat bolag i den svenska delen av koncernen. Den fråga som ställs med anledning härav är om underskottet i Y AB kan föras över till det svenska bolaget. Utgångspunkten för den fortsatta framställningen är att en fusion ska ske mellan X AB och Y AB. - EG-direktivet om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar, 2005/56/EG (det tionde bolagsrättsliga direktivet), har genomförts i svensk rätt (prop. 2007/08:15, bet. 2007/08:CU4, SFS 2008:12 m.fl.). Lagstiftningen träder i kraft den 15 februari 2008. Äldre bestämmelser gäller dock i fråga om fusioner där fusionsplan har upprättats före ikraftträdandet. - Eftersom fusionsförfarandet redan initierats i förevarande fall synes de nya reglerna inte tillämpliga. I ansökan har emellertid lämnats som en förutsättning att den aktuella fusionen är civilrättsligt genomförbar även om äldre rätt skulle vara tillämplig (jfr prop. 2007/08:15 s. 60 ff.). - EG-rättsliga regler om beskattningen vid gränsöverskridande fusioner, direktiv 90/434 EEG (fusionsdirektivet), har tidigare genomförts i svensk rätt. Bestämmelserna finns i 37 kap. IL. - Vid en fusion som gynnas av lagstiftningen, kvalificerad fusion, ska överlåtande företag inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift avseende den aktuella näringsverksamheten på grund av fusionen (17 §). Vidare ska det övertagande företaget inträda i det överlåtande företagens skattemässiga situation avseende näringsverksamheten ifråga (18 § första stycket). Härav följer att även tidigare års underskott omfattas. För kvarstående underskott från beskattningsår före det sista beskattningsåret kan vissa spärregler aktualiseras (21-25 §§). För att en fusion ska anses vara en kvalificerad fusion krävs bl.a. att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen ska vara skattskyldigt här i landet för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten (11 §). - En fusion mellan X AB och Y AB är, som Skatterättsnämnden uppfattar ansökan, inte en kvalificerad fusion eftersom Y AB inte uppfyller skattskyldighetskravet i 37 kap. 11 § IL. Det innebär att företagets underskott inte kan föras över till X AB med stöd av bestämmelserna i 37 kap. IL. - Frågan är då om skattskyldighetskravet är förenligt med EG-rätten. Den aktuella situationen regleras inte i fusionsdirektivet. Bestämmelsen får därför prövas mot EG-fördragets bestämmelser om etableringsfriheten i artikel 43 och artikel 48 EG. - Nämnden anser att de principer som Marks & Spencer-domen grundas på bör vara vägledande även för denna bedömning. Det innebär att frågan om den svenska bestämmelsen utgör ett hinder mot etableringsrätten och, när svaret är ja, om bestämmelsen kan rättfärdigas, ska bedömas på motsvarande sätt som i nämnda mål. - Det leder till att bestämmelsen inte kan anses proportionell i en situation där alla möjligheter

att utnyttja underskotten i Tyskland har uttömts. Det får även anses gälla vid tillämpning av den så kallade fusionsspärren i 37 kap. 24 och 25 §§ IL. - Av samma skäl som anförts ovan angående koncernbidraget kan alla möjligheter att utnyttja underskottet i Tyskland anses uttömda först om processen i W GmbH förs över till Y AB innan fusionen äger rum. - Med anledning av förhandsbeskedets innehåll förfaller fråga 5. Eftersom andelarna i Z GmbH sålts till utomstående förfaller även fråga 6.

Avvisningen. Förhandsbeskedet avser frågorna 1-4 samt 7. Till den del dessa frågor inte besvarats bör något besked inte lämnas.

Skatteverket överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att X AB varken skulle medges avdrag för koncernbidrag till sitt tyska dotterföretag Y AB eller - om alternativet fusion valdes - avdrag för kvarstående underskott i Y AB. För det fall de svenska reglerna ansågs strida mot EG-rätten yrkades att vissa särskilda villkor skulle gälla för X AB:s möjligheter att göra avdrag för koncernbidrag och - vid fusion - överföra underskott från Y AB till X AB. Skatteverket anförde i huvudsak följande. EG-domstolen har i en dom den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, som gällde ett koncernbidrag från ett finskt dotterbolag till dess brittiska moderbolag gjort bedömningen att de inskränkningar i etableringsfriheten som de finska koncernbidragsreglerna innebär kan rättfärdigas, är ändamålsenliga och proportionella. Bedömningen påverkas enligt domstolen inte av mottagarens ekonomiska situation. Avgörandet synes vara generellt på så sätt att det finska regelsystemet som sådant kan godtas, dvs. oavsett i vilken riktning bidraget ges och oavsett om mottagaren redovisar förluster eller inte. Eftersom de finska bestämmelserna om koncernbidrag i allt väsentligt är desamma som de svenska, saknas det skäl att göra en annan bedömning av de svenska bestämmelsernas förenlighet med EG-rätten. - Om Regeringsrätten skulle finna att de svenska reglerna är oförenliga med EG-rätten kan de svenska bestämmelserna om koncernbidrag inte anses diskriminerande på annat sätt än i fråga om villkoret för skattepliktigt i Sverige. För avdrag bör därför krävas att koncernbidraget är skattepliktigt i Tyskland och att dotterbolaget varit helägt under hela det beskattningsår bidraget avser. På av Skatterättsnämnden anförda skäl bör bedömningen av om förutsättningar för avdrag föreligger knytas till den tidpunkt likvidationen avslutats. Till skillnad från nämnden anser verket att avdrag bör medges för respektive beskattningsår då bidraget lämnats. - När det gäller fusionsalternativet kan inte reglerna i 37 kap. IL anses innebära någon inskränkning i etableringsfriheten och i vart fall får reglerna anses rättfärdigade och proportionella. Om Regeringsrätten inte skulle anse så vara fallet bör avdragsrätten begränsas till det fall alla möjligheter att utnyttja underskotten i Tyskland uttömts. - I såväl koncernbidragsfallet som fusionsfallet bör utgångspunkten för beräkningen av avdragets storlek vara en jämförelse med vad som skulle ha gällt om underskottsbolaget i stället bedrivit sin verksamhet i Sverige. Det underskott som är lägst av det tyska och det svenska bör vara styrande. Denna princip leder bl.a. till att såväl den s.k. fusionsspärren i det svenska regelsystemet (37 kap. 24 och 25 §§ IL) som de tyska reglerna om *mindestbesteuerung* ska tillämpas vid beräkningen av den avdragsgilla förlusten. - Så länge X AB genom dotterbolag i Tyskland bedriver någon form av verksamhet där bör inte avdrag medges i Sverige för outnyttjade förluster som hänför sig till sådant dotterbolag. En annan ordning skulle innebära en risk för att förluster förläggs till Sverige och vinster till utlandet med följd att den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna äventyras.

X AB bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Ett moderföretag som lämnar koncernbidrag till ett utländskt dotterföretag som ska likvideras bör få avdrag redan när storleken på underskottet i dotterföretaget definitivt kan fastställas och inte först när likvidationen har verkställts. Om underskottets storlek kan bestämmas först när likvidationen avslutats bör inte kravet på att dotterföretaget ska ha varit helägt hela beskattningsåret hindra att avdrag medges. Skatteverket synes mena att 35

kap. 3 § IL innebär att bidrag måste lämnas under ett tidigare beskattningsår än det år då likvidationen avslutas. Det skulle uppstå väsentliga svårigheter med en ordning som innebär att man i efterhand, genom ett omprövningsförfarande, ska bedöma om avdraget kan medges. Ofta torde det föreligga stora svårigheter att redan innan likvidationen verkställts bestämma hur stort belopp som ska ges i koncernbidrag eftersom det vid den tidpunkten är svårt att beräkna storleken av den definitiva förlusten. Skatteeffekterna för bolaget bör vara desamma oavsett om Y AB upplöses genom likvidation eller fusion. - Vad avser fusionsspärren kan nämnas följande. Y AB var ett lagerbolag utan tidigare egen verksamhet när bolaget förvärvade det år 2000. Samtliga underskott har genererats under bolagets innehavstid och tillämpning av svenska spärregler hade inte inneburit några begränsningar avseende möjligheten att utnyttja underskott hos överlåtande företag. Vid sådana förhållanden är en tillämpning av fusionsspärren diskriminerande. Sedan "organshaft" upphört saknas möjligheter för Y AB och dess helägda dotterbolag W GmbH att skattekonsolidera. Varken W GmbH eller annat bolag kan då tillgodogöra sig Y AB:s underskott. Av EG-domstolens dom den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, följer att egen medverkan till att begränsa möjligheten att utnyttja underskott saknar betydelse. Det avgörande är snarare om annat koncernbolag kan utnyttja underskottet. Eftersom så inte är fallet borde avdrag medges oavsett om bolaget behåller W GmbH eller om processen förs över till Y AB. Eventuellt missbruk av principerna i Marks & Spencerdomen får angripas med stöd av skatteflyktslagen snarare än genom uppställande av villkor som kan begränsa kommersiellt motiverade omstruktureringar. Skatterättsnämnden och Skatteverket anser att en förutsättning för att möjligheterna att utnyttja underskottet i hemviststaten ska anses uttömda är att W GmbH:s process förs över till Y AB före likvidationen. Ett sådant synsätt riskerar att ge upphov till svåra gränsdragningsfrågor. Möjligheten till förlustutjämning över nationsgränser bör normalt inte påverkas av kommersiellt motiverade överlåtelser som sker i enlighet med lokalt gällande regelverk. En tillämpning av reglerna om minstbesteuerung riskerar att vara diskriminerande, ge ett missvisande resultat samt medföra praktiska tillämpningsproblem.

Regeringsrätten (2009-03-11, Stävberg, Kindlund, Fernlund, Jermsten, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. X AB är svenskt moderföretag i en koncern och bedriver verksamhet direkt och genom helägda dotterföretag i bl.a. Tyskland. Y AB är moderföretag i den tyska delen av koncernen och dess enda verksamhet består i att förvalta andelar i dotterföretag. Vid tidpunkten för ansökan om förhandsbesked innehade Y AB dotterföretagen Z GmbH med dotterföretag samt de vilande dotterföretagen W GmbH och E GmbH. Z GmbH med dotterföretag har enligt X AB numera avyttrats till en utomstående intressent för marknadspris. Såvitt framgår av ansökan om förhandsbesked ska E GmbH under år 2007 ha fusionerats med W GmbH. Y AB med dotterföretag har ingått avtal om s.k. organshaft. Det innebär att dotterföretagen Z GmbH, W GmbH samt E GmbH överfört sina vinster respektive förluster till moderföretaget Y AB, som beskattas för den tyska koncernens samlade resultat. Förlusterna år 2005, beräknade enligt tyska skatte- och redovisningsregler, uppgår till ca 171 miljoner euro. Underskottet är i allt väsentligt hänförligt till nedskrivning av goodwill som uppstått genom förvärv av inkräm som använts i den av W GmbH tidigare bedrivna verksamheten. Det finns i målet inte någon uppgift om hur avyttringen av Z GmbH har påverkat det hos Y AB genom organshaft ansamlade underskottet. X AB avser att avveckla verksamheten i Tyskland genom att antingen likvidera Y AB eller fusionera Y AB med ett svenskt koncernföretag. I båda avvecklingsalternativen kommer andelarna i W GmbH att innehåsas av ett svenskt koncernföretag.

Den centrala frågan i målet är om X AB får tillgodogöra sig de ansamlade förlusterna i Y AB genom koncernbidrag från X AB eller genom att underskott i samband med fusion övergår till X AB.

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

Regeringsrätten instämmer i Skatterättsnämndens uppfattning att vid prövningen av de svenska reglernas förenlighet med gemenskapsrätten bör de principer som ligger till grund för EG-domstolens avgörande i Marks & Spencer vara vägledande. Av den domen kan slutsatsen dras att de svenska reglerna innebär en inskränkning av etableringsfriheten om X AB, under samma förutsättningar i övrigt, vid beskattningen kunnat tillgodogöra sig förluster vid avveckling av ett svenskt dotterföretag. Regeringsrätten konstaterar av skäl som närmare redovisas nedan att X AB i viss utsträckning genom koncernbidrag skulle kunna tillgodogöra sig ett svenskt dotterföretags förluster. Det svenska regelsystemet medger emellertid inte i något fall ett svenskt moderföretag avdrag för förluster som uppkommit i ett direkt helägt utländskt dotterföretag. De svenska bestämmelserna kan därför anses innebära en inskränkning av etableringsfriheten.

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 uppställts 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.

Till skillnad från Skatteverket anser Regeringsrätten att EG-domstolens dom i Oy AA inte kan tas till intäkt för att kravet på skattskyldighet för det bidragsmottagande företaget i Sverige kan rättfärdigas i den situation som nu är föremål för bedömning. Det var nämligen i det målet inte, som i Marks & Spencer och det nu aktuella fallet, fråga om en definitiv förlust i ett av moderföretaget direkt helägt dotterföretag.

När det gäller frågan om X AB kan tillgodogöra sig avdrag för definitiva förluster i ett svenskt dotterföretag gör Regeringsrätten följande bedömning. Det är som regel först när en likvidation har avslutats som det enligt svensk rätt är möjligt att konstatera om en slutlig vinst eller förlust föreligger i företaget. Likvidationen behandlas som en avyttring av andelarna i företaget. Kapitalvinsten respektive kapitalförlusten beräknas som skillnaden mellan anskaffningsutgiften för andelarna och värdet av den egendom som skiftas ut från det likviderade företaget vid dess upplösning. Kapitalvinst eller kapitalförlust på andelar i ett helägt onoterat företag är varken skattepliktig eller avdragsgill för andelsägaren. Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag är avdragsgillt vid beskattningen under förutsättning att dotterföretaget har varit helägt under såväl givarens som mottagarens hela beskattningsår (35 kap. 3 § IL). Därför kan ett svenskt moderföretag inte genom koncernbidrag det beskattningsår då likvidationen avslutats tillgodogöra sig förlusten i ett svenskt dotterföretag. Om avdrag för koncernbidrag medgavs detta år, skulle bestämmelserna om avdragsförbud för kapitalförlust vid avyttring av den typ av andelar som det här är fråga om sakna verkan. Reglerna om kapitalvinstbeskattning av onoterade aktier i helägda



dotterföretag och bestämmelserna om koncernbidrag är alltså systematiskt samordnade.

De svenska bestämmelserna om koncernbidrag kan inte anses diskriminera ett utländskt dotterföretag i förhållande till ett svenskt dotterföretag när det gäller möjligheten för moderföretaget att täcka en definitiv förlust i dotterföretaget det år en likvidation har avslutats. Regeringsrätten tolkar emellertid gemenskapsrätten som innefattande en skyldighet för medlemsstaterna att åstadkomma en faktisk likabehandling i fråga om risktagande vid en etablering i hemlandet respektive i en annan medlemsstat. Regeringsrätten konstaterar att ett svenskt moderföretag senast vid upprättande av bokslut för sista hela beskattningsåret för dotterföretaget, vilket normalt sker det år likvidationen avslutats, kan besluta om koncernbidrag till dotterföretaget. Ett rationellt agerande från moderföretagets sida är att vid nämnda tidpunkt besluta om koncernbidrag för att undvika att dotterföretagets förluster helt eller delvis inte kan utnyttjas vid inkomstbeskattningen det året likvidationen avslutats. Det bör därför vara möjligt att tillgodogöra sig en motsvarande förlust i förhållande till direkt helägda dotterföretag inom EES-området.

För att uppnå likabehandling med svenska företag som likvideras, bör den förlust som bestämmer koncernbidragets storlek inte få överstiga ett belopp motsvarande den förlust som uppkommit i dotterföretaget vid utgången av företagets sista hela beskattningsår. Koncernbidraget får inte heller överstiga ett belopp motsvarande den slutliga förlusten, beräknad enligt båda staternas skatteregler. Detta kan beräknas först när likvidationen avslutats. Avdrag ska medges med det lägsta beloppet enligt nämnda beräkningar. Avdrag för koncernbidrag bör medges vid moderföretagets taxering för det beskattningsår under vilket likvidationen av dotterföretaget avslutats, eftersom det först då är säkerställt att förlusten är definitiv.

När det gäller frågan om avdragsrätten påverkas av att koncernbidraget inte är skattepliktigt enligt tysk rätt, instämmer Regeringsrätten i Skatterättsnämndens bedömning att villkoret om skatteplikt inte bör upprätthållas, eftersom avdrag för koncernbidrag förutsätter att det saknas möjlighet för Y AB eller något annat skattesubjekt att utnyttja förlusten.

I ansökan om förhandsbesked ställs frågor om hur de tyska reglerna om minstbesteuerung och organschaft påverkar den förlust som X AB får täcka med avdragsgillt koncernbidrag. Frågor ställs också om avdragsrätten för X AB påverkas av om X AB behåller W GmbH som dotterföretag sedan Y AB likviderats. Ett ställningstagande till dessa frågor förutsätter en närmare beskrivning av transaktionernas innebörd och de skattemässiga konsekvenserna enligt tysk rätt. I målet saknas underlag för att inom ramen för ett förhandsbesked besvara de aktuella frågorna. Skatterättsnämnden borde därför inte ha lämnat förhandsbesked i dessa delar.

Fusionen. Fusion innebär att det övertagande företaget fortsätter att bedriva det överlåtande företags verksamhet i enlighet med en kontinuitetsprincip. I ingressen till Rådets direktiv 90/434/EEG (fusionsdirektivet) sägs bl.a. att fusioner, fissioner och överföring av tillgångar leder normalt till att det överlåtande företaget antingen bildar ett fast driftställe i det företag som övertar tillgångarna eller att tillgångarna knyts till ett fast driftställe i det företaget. Direktivet är genomfört i svensk rätt genom bestämmelserna i 37 kap. IL.

Fusionen mellan X AB och Y AB innebär inte i sig att den hos Y AB bedrivna verksamheten i Tyskland upphör. Det genom fusionen uppkomna fasta driftstället i Tyskland avvecklas emellertid samtidigt som fusionen genomförs. Den slutliga förlust som därvid kan uppkomma för Y AB är inte avdragsgill enligt svensk rätt eftersom det inte är fråga om en s.k. kvalificerad fusion enligt 37 kap. 11 § IL. Som Skatterättsnämnden konstaterat innehåller inte heller fusionsdirektivet bestämmelser om avdragsrätt för en sådan förlust. Att vägra avdrag för en sådan förlust i den stat där moderföretaget har sitt hemvist kan

dock under vissa förutsättningar strida mot EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (se EG-domstolens dom den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium GmbH & Co. KG). Den i ansökan ställda frågan beträffande avdragsrätt för förlust vid fusion har emellertid inte formulerats med utgångspunkt i att ett fast driftställe avvecklas. Ansökan om förhandsbesked borde därför ha avvisats av Skatterättsnämnden i den del som gäller fusion.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det avser koncernbidrag och förklarar att sökanden medges avdrag för koncernbidrag till det utländska dotterföretaget det beskattningsår likvidationen av dotterföretaget avslutats med det belopp och på de villkor som anges under Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Regeringsrätten undanröjer förhandsbeskedet i den del som gäller fusion och avvisar ansökningen i den delen.

Föredraget maj - november 2008, föredragande Mathiasson, målnummer 1267-08

---

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

**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

---