

| | | | |
|------------------------|--|-------------------|---|
| Målnummer: | 6832-02 | Avdelning: | 1 |
| Avgörandedatum: | 2004-04-05 | | |
| Rubrik: | En norsk stiftelse, som är delvis undantagen från skattskyldighet i Norge men inte omfattas av bestämmelserna om undantag i 7 kap. inkomstskattelagen, har ansetts som ett utländskt bolag som motsvarar ett företag som avses i 35 kap. 2 § nämnda lag. Förhandsbesked angående inkomstskatt. | | |
| Lagrum: | <ul style="list-style-type: none">• 6 kap. 8 §, 9 § och 10 §, 35 kap. 2 § och 2 a §, 37 kap. 25 § samt 40 kap. 2 §, 6 §, 7 § och 14 § inkomstskattelagen (1999:1229)• Artikel 10 punkt 7 i det nordiska skatteavtalet (1996:1512) | | |
| Rättsfall: | | | |

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde New Media Language Centre i Malmö AB (NMLC) och Novum Kompetens och Datautveckling AB (Novum) bl.a. följande. NMLC och Novum ägs vardera till ca 91 procent av NKS Ernst G. Mortensens Stiftelse (NKS). Stiftelsen bedriver undervisningsverksamhet och är delvis skattebefriad enligt norska bestämmelser. NMLC och Novum ställde bl.a. följande frågor. Fråga 1: NMLC har ett ackumulerat skattemässigt underskott. Är det under 2001 och 2002 möjligt för Novum och NMLC att ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan. Fråga 2: Det finns organisatoriska skäl som talar för att de två bolagen bör smälta samman till en enhet genom t.ex. en fusion. För att underlätta en sådan fusion skulle i så fall NMLC förvärva samtliga aktier i Novum av NKS (absorption av helägt dotterbolag). Om en sådan försäljning sker, inträder i så fall någon begränsning för hur det skattemässiga underskott som finns i NMLC kan utnyttjas (beloppsspärr och koncernbidragsspärr)?

Skatterättsnämnden (2002-11-13, André, ordförande, Wingren, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - NMLC och Novum kan ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan. Någon begränsning för utnyttjande av de hos NMLC uppkomna underskotten uppkommer ej för det fall NMLC förvärvar aktierna i Novum eller därefter absorberar Novum genom fusion. - Motivering. - Fråga 1. Av handlingarna i ärendet framgår att NMLC och Novum är dotterbolag (ägarandel ungefär 91 procent) till den norska stiftelsen NKS. NKS bedriver, direkt och indirekt, undervisnings- och förlagsverksamhet och är i Norge skattebefriad för undervisningsverksamheten och en mindre del av förlagsverksamheten. Vidare har NMLC ett sedan tidigare ackumulerat skattemässigt underskott. - Ett villkor för att NMLC och Novum vid oförändrat ägande med skattemässig verkan skall kunna ge koncernbidrag till varandra är enligt 35 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, - såvitt nu är i fråga - att moderföretaget är en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL. Vidare gäller enligt 35 kap. 2 a § första meningen IL att vid en tillämpning av koncernbidragsbestämmelserna i 35 kap. IL ett utländskt bolag inom EES-området, vilket motsvarar ett svenskt företag enligt bestämmelserna i 35 kap. IL, skall jämföras med ett sådant svenskt företag om mottagaren är skattskyldig i Sverige för koncernbidraget. Eftersom NKS är en stiftelse, som saknar delägare, kan den inte anses vara en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 § IL och därmed inte heller ett utländskt bolag enligt 9 och 10 §§. NMLC och Novum kan således inte vid oförändrat ägande lämna varandra koncernbidrag med skattemässig verkan med en tillämpning av

enbart bestämmelserna i 35 kap. IL. - Frågan är då om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är en svensk oinskränkt skattskyldig stiftelse kan anses som ett "liknande företag" i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av en norsk stiftelse vid tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 27 punkt 4 i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512). - Enligt den bestämmelsen skall ett företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i en eller flera av de andra avtalsslutande staterna inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat. - Med "person" avses i avtalet bl.a. bolag (artikel 3 punkt 1 b). Med bolag avses "juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person" (artikel 3 punkt 1 c). Med "företag i en avtalsslutande stat" avses "företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat" (artikel 3 punkt 1 e). Med "person med hemvist i en avtalsslutande stat" avses "person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet,..." (artikel 4 punkt 1). - NMLC och Novum är företag i en avtalsslutande stat enligt artikel 27 punkt 4 om NKS är en "person med hemvist" i en eller flera av de andra avtalsslutande staterna. Av handlingarna i ärendet framgår att NKS är en i Norge skattskyldig juridisk person, vilket innebär att detta krav är uppfyllt. - Nästa villkor för att NMLC och Novum skall kunna komma i åtnjutande av koncernbidragsreglerna är att de kan jämföras med "liknande företag" i Sverige. En förutsättning för att så skall vara fallet är att NKS kan likställas med ett sådant företag som avses i 35 kap. 2 § IL, dvs. i detta fall en svensk oinskränkt skattskyldig stiftelse. - Av de förutsättningar som lämnats för förhandsbeskedet framgår att NKS varken kan jämföras med ett allmänt undervisningsverk enligt 7 kap. 16 § IL (jfr RÅ 1997 ref. 64) eller uppfyller kraven för partiell skattefrihet i 4 §. - Med hänsyn till det anförda finner nämnden att NKS skulle ha varit en sådan oinskränkt skattskyldig stiftelse som avses i 35 kap. 2 § IL om NKS hade varit en svensk stiftelse. NMLC och Novum skall därför vid tillämpning av artikel 27 punkt 4 i skatteavtalet få samma skattemässiga behandling av koncernbidragen som "liknande företag" enligt den bestämmelsen. Den omständigheten att NKS i Norge beskattas på annat sätt än vad som skulle ha gällt i Sverige om NKS hade varit skattskyldig här föranleder ej annan bedömning (jfr RÅ 1998 ref. 49). - NMLC och Novum är därför - under den ytterligare förutsättningen att övriga i ansökningen ej särskilt nämnda villkor för koncernbidrag enligt 35 kap. IL är uppfyllda - berättigade att vid oförändrat ägande med skattemässig verkan ge varandra koncernbidrag. - Fråga 2. NMLC är ett sådant underskotts företag som avses i 40 kap. 4 § IL. Om NMLC förvärvar aktierna i Novum aktualiseras frågan om koncernbidragsspärren i 18 § är tillämplig, 14 § första stycket. Enligt andra stycket sistnämnda lagrum inträder dock inte koncernbidragsspärren om ägarförändringen - i det här fallet NMLC:s förvärv av aktierna i Novum - berör endast företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. - Enligt 40 kap. 6 § IL avses med koncern - såvitt nu är i fråga - en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket eller "en motsvarande utländsk företagsgrupp om moderföretaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är ett utländskt bolag". Enligt 7 § avses med moderföretag bl.a. ett företag enligt 5 § första stycket (bl.a. svensk stiftelse) och ett utländskt bolag som skulle ha varit moderbolag om det hade varit ett svenskt aktiebolag. - Oavsett hur 40 kap. 6 § IL skall tolkas i angivna hänseende finner nämnden att det i vart fall, i enlighet med vad som anförts i motiveringen till fråga 1, skulle strida mot diskrimineringsförbudet i artikel 27 punkt 4 i det nordiska skatteavtalet att vid tillämpning av 40 kap. inte behandla sökandebolagen som ingående i en koncern enligt 14 § andra stycket. - Någon begränsning i rätten till underskottsavdrag inträder därför inte som en följd av att NMLC förvärvar NKS:s aktier i Novum. Om en fusion genomförs mellan NMLC som övertagande företag och Novum som överlåtande företag uppkommer inte heller någon begränsning i avdragsrätten, 37 kap. 25 § IL.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att NMLC och Novum inte kan ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan samt att begränsning uppkommer för utnyttjande av de hos NMLC uppkomna underskotten för det fall NMLC förvärvar aktierna i Novum eller därefter absorberar Novum genom fusion. Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande. NMLC och Novum kan inte ge varandra koncernbidrag med stöd av 35 kap. 2 och 2 a §§ IL, eftersom den norska ägarstiftelsen varken är en svensk stiftelse eller ett utländskt bolag. Stiftelsen saknar delägare och kan därför inte anses vara en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 § IL och därmed inte heller ett utländskt bolag enligt 9 och 10 §§. Fråga blir då om avdrag kan medges med stöd av diskrimineringsförbudet i artikel 27 punkt 4 i det nordiska skatteavtalet. Verket anser emellertid att stiftelsen inte är en person med hemvist i Norge enligt nämnda artikel. Eftersom den norska stiftelsen är begränsat skattskyldig blir de svenska bolagen inte föremål för en beskattning som är mer tyngande än för svenska bolag med en begränsat skattskyldig svensk stiftelse som ägare. - NMLC och Novum kan inte anses ingå i samma koncern vid tillämpning av reglerna i 40 kap. IL. Inte heller artikel 27 punkt 4 i nordiska skatteavtalet innebär att bolagen ingår i samma koncern. Detta innebär att koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL blir tillämplig om NMLC förvärvar aktierna i Novum. Om en fusion genomförs mellan NMLC som övertagande och Novum som överlåtande företag begränsas avdragsrätten för det underskott som finns i Novum enligt 37 kap. 24 § IL.

NMLC och Novum bestred bifall till överklagandet samt yrkade ersättning för biträdeskostnader. Bolagen anförde bl.a. följande. För att förbudet mot diskriminering skall få effekt krävs att det utländska rättssubjektet liknar ett svenskt företag som åtnjuter de förmåner som det utländska företaget gör anspråk på. Den norska stiftelsen kan i mångt och mycket likställas med en svensk stiftelse. Bedömningen av frågorna rörande koncernbidrag och ägarförändring skall ske med utgångspunkt i en hypotetisk prövning där man förvandlar företagsgruppen till en svensk koncern. Därvid måste den norska ägarstiftelsens skattemässiga status bedömas från ett svenskt perspektiv. Finner man då vid den hypotetiska prövningen att stiftelsen är att anse som obegränsat skattskyldig i Sverige måste diskrimineringsregeln i dubbelbeskattningsavtalet träda in. Bolagens bedömning är att den norska ägarstiftelsens skattskyldighet skall bedömas utifrån svenska regler och inte efter de regler som gäller i det land där stiftelsen har sitt säte.

Regeringsrätten (2004-04-05, Ragnemalm, Nordborg, Hulgaard, Almgren, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Novum och NMLC ägs vardera till 91 procent av NKS. Stiftelsen, som har sitt säte i Oslo, är delvis skattebefriad enligt norska bestämmelser.

Den första frågan i målet är om de båda dotterbolagen med skatterättslig verkan kan ge varandra koncernbidrag.

Ett koncernbidrag från ett helägt dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till samma moderföretag skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om vissa i 35 kap. IL uppställda förutsättningar är uppfyllda. Med moderföretag avses enligt 2 § ett antal uppräknade kategorier av företag, däribland svenska stiftelser som inte är undantagna från skattskyldighet enligt 7 kap. IL. Eftersom NKS är en norsk stiftelse är den inte att betrakta som moderföretag enligt nämnda bestämmelse.

För att inte utländskt ägande skall diskrimineras har i 35 kap. 2 a § IL föreskrivits att ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom EES-området och som motsvarar ett svenskt företag som anges i 2 §, skall behandlas som ett sådant företag.

Frågan är om den norska stiftelsen är att betrakta som ett sådant utländskt bolag som avses i bestämmelsen. Med hänsyn till hur den i 6 kap. 9 § IL intagna definitionen av utländskt bolag är utformad måste först avgöras om

stiftelsen är en utländsk juridisk person. Det kan här nämnas att de i sammanhanget aktuella reglerna nyligen ändrats (SFS 2003:1086). I det följande redovisas den tidigare gällande lydelsen, eftersom denna är tillämplig beträffande de i målet aktuella taxeringsåren.

Utländsk juridisk person definieras i 6 kap. 8 § IL på följande sätt.

Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Mot att en utländsk stiftelse utgör en utländsk juridisk person har ansetts tala dels att beteckningen association inte är korrekt i fråga om en stiftelse, dels att utformningen av punkten 3 i definitionen innefattar ett krav på att associationen skall ha delägare.

Även om beteckningen association inte faller sig helt naturlig i fråga om en stiftelse är en sådan dock bildad enligt associationsrättsliga regler. Det kan också ifrågasättas om det är möjligt att som utgångspunkt för definitionen finna ett helt invändningsfritt uttryck. I sammanhanget är också att beakta utformningen av regleringen av begränsad skattskyldighet. Enligt 6 kap. 7 § IL är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga, vilket enligt 11 § innebär att de är skattskyldiga för vissa i paragrafen angivna inkomster med anknytning till Sverige. Om en stiftelse inte utgör en utländsk juridisk person är den således inte skattskyldig i Sverige även om den bedriver näringsverksamhet här. Någon beskattning av delägare kan uppenbarligen - i vart fall normalt - inte heller ske. Detta förhållande bör beaktas även vid en bedömning av innebörden av punkten 3 i den i 6 kap. 8 § IL givna definitionen. Utformningen av denna förklaras av att den tillkom i ett lagstiftningssammanhang där syftet var att reglera om beskattning skulle ske hos en association eller hos delägarna. Mot denna bakgrund kan den inte ges den innebörden att avsaknaden av delägare, såsom hos en stiftelse eller en ideell förening, utesluter karaktären av juridisk person. Bestämmelsen tar i stället sikte på det fallet att det finns delägare.

Regeringsrätten finner således att NKS utgör en utländsk juridisk person. Nästa fråga är då om den är ett utländskt bolag.

Enligt den grundläggande definitionen av utländska bolag i 6 kap. 9 § IL krävs att den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma är föremål för en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Detta krav är inte uppfyllt.

I 6 kap. 10 § IL finns emellertid en kompletterande bestämmelse. Enligt denna anses alltid som utländskt bolag en utländsk juridisk person som hör hemma i och är skattskyldig till inkomstskatt i någon av vissa i paragrafen uppräknade stater, däribland Norge, med vilka Sverige ingått skatteavtal, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

NKS hör hemma i Norge och är skattesubjekt där. Skatteverket har gjort gällande att stiftelsen inte skall anses ha hemvist i Norge enligt det nordiska skatteavtalet eftersom den inte beskattas fullt ut. I artikel 10 punkt 7 i avtalet finns bestämmelser av innebörd att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan komma överens om att en viss institution med allmänt välgörande eller annat allmännyttigt ändamål, vilken i den avtalsslutande stat där den har hemvist är undantagen från skatt på utdelning,

i annan avtalsslutande stat skall vara befriad från skatt på utdelning från bolag i denna andra stat. Nämnad bestämmelse i avtalet visar tydligt att det förhållandet att en stiftelse åtnjuter undantag från skattskyldighet inte utgör något hinder för att den skall omfattas av avtalet och anses ha hemvist i en av staterna.

NKS är således att anse som ett utländskt bolag. Nästa fråga blir då om den kan anses motsvara en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna i 7 kap. IL.

Av avgörande betydelse är i detta hänseende om bedömningen skall göras med utgångspunkt i de norska eller de svenska skattereglerna. Vad som framkommit om NKS ger inte stöd för att den, om den bedrev sin verksamhet i Sverige, skulle vara undantagen från skattskyldighet enligt någon bestämmelse i nämnda kapitel.

Lagtextens lydelse ger inte något säkert svar på frågan om vilket lands lag som skall ligga till grund för bedömningen men tyder närmast på att denna skall ske med utgångspunkt i reglerna i 7 kap. IL.

Regleringen av koncernbidrag utgår från den situationen att bidrag lämnas mellan moder- och dotterföretag och andra bidrag förutsätts i någon mening alltid lämnas via ett moderföretag. Kravet på att full skattskyldighet skall föreligga för att en svensk stiftelse skall anses som moderföretag, vilket också innebär att den kan ge och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan, skall ses mot denna bakgrund. I ett fall där fråga är om bidrag mellan en utländsk stiftelses fasta driftställe i Sverige och ett dotterföretag till denna är det uppenbart att det måste krävas att stiftelsen inte är undantagen från skattskyldighet vid beskattningen här och att det inte är tillräckligt att den fullt ut beskattas i hemlandet. Om det däremot inte föreligger något undantag från skattskyldighet enligt bestämmelserna i 7 kap. IL synes det inte finnas anledning att tillmäta hur beskattningen sker i hemlandet någon betydelse.

Regeringsrätten finner mot bakgrund av det anförda att NKS skall anses motsvara en svensk stiftelse som inte är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. IL. Koncernbidrag kan således lämnas med skatterättslig verkan mellan NMLC och Novum under förutsättning att övriga villkor är uppfyllda. Förhandsbeskedet skall därför fastställas såvitt avser svaret på fråga 1.

Den andra frågan i målet gäller huruvida koncernbidragsspärren blir tillämplig när NMLC förvärvar aktierna i Novum och efter en fusion mellan bolagen.

Med hänsyn till att NKS är att anse som ett utländskt bolag följer av 40 kap. 2, 6, 7 och 14 §§ IL att koncernbidragsspärren inte inträder om Novum förvärvar aktierna i NMLC. Av svaret på fråga 1 följer vidare att en fusion enligt 37 kap. 25 § IL inte medför någon begränsning av avdragsrätten för underskott. Förhandsbeskedet skall därför fastställas även såvitt avser svaret på fråga 2.

NMLC och Novum yrkar ersättning för kostnader i målet. I ärenden om förhandsbesked är emellertid lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämplig endast om Skatteverket har ansökt om förhandsbesked (1 §). Bolagen har initierat ärendet genom att ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Detta innebär att ersättningslagen inte är tillämplig och att bolagens yrkande om ersättning därför skall avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten avslår bolagens yrkande om ersättning för kostnader.

Föredraget 2004-03-17, föredragande Kristiansson, målnummer 6832-02

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet; Stiftelser

Litteratur:
