

KLAGANDE

MOTPART

Skatteverket
Storföretagsskattekontoret
403 32 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Länsrättens i Göteborg dom den 10 november 2005 i mål
nr 3642-3645-04 (bilaga A)

SAKEN

Avdragsrätt för marknadsföringsbidrag alternativt koncernbidrag till
danskt dotterbolag vid inkomsttaxeringarna 2000-2003
Ersättning för kostnader

WAB

(bolaget) yrkar att kammarrätten ska medge avdrag
för kostnader avseende de bidrag som bolaget lämnat till sitt danska dot-
terföretag vid inkomsttaxeringarna 2000-2003. Bolaget yrkar vidare er-
sättning för kostnader i kammarrätten.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande. Avdrag ska i första
hand medges på grund av att bidragen utgör avdragsgilla driftskostnader i
Sverige genom den koppling som finns till den svenska verksamheten.
Alternativt ska avdrag medges såsom för koncernbidrag. Ett koncernbi-
drag är enligt 35 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avdrags-
gillt för givaren om förutsättningarna i 35 kap. IL är uppfyllda. Av
35 kap. 2 a § och 3 § 5 IL framgår att mottagaren måste vara skattskyldig
i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till

Mkt
 Cmb
 Motp
 Cmb
 SKM
 AO
 LST
 LR

och inte får vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal. I förevarande fall är alla förutsättningar för ett avdragsgillt koncernbidrag för handen, förutom att mottagaren inte är skattskyldig i Sverige. En sådan skillnad i behandling av olika dotterbolag med säte i andra medlemsstater inom EU utgör enligt bolagets uppfattning ett sådant hinder för etableringsfriheten som är förbjudet enligt EG-fördragets bestämmelser, artiklarna 43 och 48 EG. Inskränkningen kan inte rättfärdigas utifrån hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa enligt artikel 46 EG. – Enligt fast praxis är en minskning av skatteintäkter inte ett sådant allmänintresse som kan motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet. Av EG-domstolens praxis följer vidare att diskriminerande regler som ska förhindra skatteflykt inte kan rättfärdiga bestämmelser, som inte har till specifikt syfte att utesluta en skattemässig fördel till följd av rent konstlade kopplingar med syfte att kringgå den nationella lagstiftningen. Diskriminerande regler som ska förhindra skatteflykt är med andra ord inte tillåtna om de träffar även legitima gränsöverskridande transaktioner. De svenska koncernbidragsreglerna utesluter varje situation där mottagande bolag har säte utanför Sverige, oavsett transaktionens syfte. I förevarande fall finns inte någon risk för skatteflykt eftersom bidragen till [REDACTED] A/S (dotterbolaget) är skattepliktiga enligt dansk skattelagstiftning. – Behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang har i två fall godtagits av EG-domstolen som en omständighet som kan rättfärdiga en begränsning av den fria rörligheten för personer. I dessa mål fanns ett direkt samband avseende försäkringstagares möjligheter att dra av avgifter som erlagts enligt försäkringsavtal rörande ålderdom och dödsfall och beskattningen av de belopp som försäkringstagarna erhöll på grundval av sådana avtal. EG-domstolen har därefter uttalat att sådant direkt samband inte kan åberopas när ett dotterbolag till ett moderbolag med säte utanför landet missgynnas skattemässigt, utan att någon skattemässig förmån kan kompensera för denna behandling. I förevarande fall rör det sig om två olika skattesubjekt. Till följd härav kan behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang inte åberopas för att rättfärdiga de svenska kon-

cernbidragsreglerna. – Skattekontrollens effektivitet kan inte heller rättfärdiga de svenska bestämmelserna eftersom medlemsstaterna enligt direktiv 77/799/EEG, biståndsdirektivet, kan erhålla de uppgifter som är nödvändiga för att fastställa den skattskyldiges skattepliktiga inkomst. Liknande möjligheter följer dessutom av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. EG-domstolen har i ett mål godtagit territorialitetsprincipen som rättfärdigande grund, se C-250/95, Futura, REG 1997 s. I-02471. I nämnda mål vägrades ett bolag med hemvist i Frankrike möjligheten att kvitta gamla förluster som uppkommit i Frankrike mot vinster i det franska bolagets filial i Luxemburg. Enligt nationell lagstiftning i Luxemburg var möjligheten att kvitta nämnda förluster beroende av att förlusterna hade ett ekonomiskt samband med inkomster som uppkommit i Luxemburg. EG-domstolen gjorde bedömningen att de luxemburgska reglerna till viss del kunde rättfärdigas utifrån territorialitetsprincipen. Nämnda princip kan inte rättfärdiga de svenska koncernbidragsreglerna. Grunden för denna uppfattning är att avdragsrätten för lämnade koncernbidrag i detta fall avser ett svenskt bolag som är obegränsat skattskyldigt i Sverige. Till följd av att Sverige har obegränsad rätt att beskatta bolaget, bör inte Sverige kunna åberopa territorialitetsprincipen för att neka nämnda bolag den förmån som följer av möjligheten att få avdrag för lämnade koncernbidrag. – Det finns inte heller något krav på att koncernbidrag ska redovisas på särskilt sätt, se t.ex. RÅ 1999 ref. 74 och RÅ 1998 ref. 6. I förevarande fall har en värdeöverföring skett mellan de två bolagen. Det villkor som Regeringsrätten uppställt i förstnämnda rättsfall, nämligen att givaren kunde visa att en överföring skett, är således uppfyllt och det står därmed bolaget fritt att i deklarationen välja att omklassificera detta tillskott såsom ett koncernbidrag. – Bolaget har även åberopat bl.a. generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-446/03 Marks & Spencer (REG 2005 s. I-10837) och Länsrättens i Vänersborg dom den 30 maj 2005 i mål nr 652-04 och 438-05.

Skatteverket anför bl.a. följande. EG-domstolen har i mål C-446/03, Marks & Spencer, prövat möjligheten att genom koncernavdrag erhålla

avdrag för förluster uppkomna i utländska dotterbolag. I domen konstateras att den engelska lagstiftningen utgör en inskränkning av etableringsfriheten eftersom den behandlar förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i samma stat som moderbolaget på annat sätt än förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i annan medlemsstat. Enligt EG-domstolen kan en sådan inskränkning emellertid rättfärdigas i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan berörda medlemsstater och för att förhindra ett skatteundandragande. Den nationella lagstiftningen har därmed enligt domstolen ansetts motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset och har följaktligen ansetts förenlig med EG-rätten. Domstolen har vidare uttalat att lagstiftningen kan stå i strid med proportionalitetsprincipen om förlusterna inte kan dras av i det utländska dotterbolagets hemland. Endast i sådant fall kan moderföretaget medges avdrag för den förlust som uppkommit i det utländska dotterföretaget. I förevarande fall har bolaget inte avyttrat eller avvecklat sitt danska dotterbolag. Enligt inhämtade uppgifter har det danska bolaget reell möjlighet att utnyttja tidigare års förluster mot kommande års vinster utan någon tidsmässig begränsning. Bolaget är mot denna bakgrund inte berättigat till avdrag för bidrag till det danska dotterbolaget även om det skulle klassificeras som koncernbidrag.

Bolaget anför med anledning av Skatteverkets yttrande bl.a. följande. Skatteverket har återgett dansk lagstiftning korrekt. En viktig komplettering måste dock göras. De bidrag som bolaget lämnat till sitt danska dotterbolag utgör nämligen skattepliktig inkomst i Danmark. Den skattemässiga behandlingen av mottagna koncernbidrag är således exakt den samma enligt dansk och svensk lagstiftning. Någon risk för dubbelavdrag föreligger därför inte. Den svenska begränsningen av koncernbidragsrätten utgör därmed en otillåten diskriminering som i vart fall inte är proportionerlig med hänsyn till sådana allmänna intressen som får beaktas enligt EG-rätten.

Skatteverket tillägger därefter bl.a. följande. Eftersom ett koncernbidrag innebär en vinstöverföring utan krav på motprestation från mottagarens sida torde det danska dotterbolaget kunna behandla bidraget som ett mottaget aktieägartillskott och på så sätt undvika beskattning.

DOMSKÄL

Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att de bidrag som lämnats till bolagets danska dotterbolag inte visats ha ett sådant samband med bolagets verksamhet att de kan dras av såsom marknadsföringsbidrag eller andra kostnader för att förvärva eller bibehålla bolagets intäkter. Frågan i målet blir därför om bolaget kan medges avdrag för bidragen enligt reglerna för koncernbidrag.

Av 2 § 3 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, som tillämpas för taxeringsåren 2000 och 2001, framgår att öppna koncernbidrag som lämnas av ett svenskt moderföretag till ett helägt svenskt dotterföretag är avdragsgilla hos givaren. Från och med taxeringsår 2002 återfinns motsvarande bestämmelser i 35 kap. 1, 2 och 3 §§ IL.

Genom 35 kap. 2 a § IL har de svenska koncernbidragsbestämmelserna kommit att omfatta även utländska bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), förutsatt att de motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i bestämmelserna samt att mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

Här aktuella bidrag har lämnats av ett svenskt aktiebolag till ett danskt aktiebolag som inte är skattskyldigt i Sverige. De förutsättningar som ställs upp för att bolaget ska medges avdrag enligt svensk skattelagstiftning är således inte uppfyllda.

Även om direkt beskattning ingår i vad som återstår av medlemsstaternas behörighetsområde, ska EU:s medlemsstater iaktta gemenskapsrätten vid sådan beskattning (se t.ex. EG-domstolens domar i målen C-279/93, Schumacker, REG 1995 S. I-00225 och C-80/94, Wielockx, REG 1995 S. I-02493).

Frågan är om de svenska bestämmelserna om koncernbidrag strider mot EG-fördragets regler om etableringsfrihet och om en prövning enligt artikel 43 och 46 EG leder till att avdrag ändå ska medges.

Den etableringsfrihet som enligt artikel 43 EG tillerkänns gemenskapsmedborgare, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 48 EG en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor. Bestämmelserna om etableringsfrihet innebär även ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i enlighet med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat.

Etableringsfriheten kan enligt fördraget begränsas av hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa (artikel 46 EG). Skatteregler som hindrar den fria rörligheten kan enligt EG-domstolens praxis vidare godtas om de syftar till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas och regeln inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se t.ex. EG-domstolens dom i mål nr C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, p. 26).

EG-domstolen har i ett avgörande med avseende på brittiska regler om koncernavdrag, funnit att dessa utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 och 48 EG (mål nr C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005 s. I-10837). De brittiska 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. Så hade kunnat ske om dotterbolaget hade varit hemmahörande där. EG-domstolen fann dels att den brittiska regleringen kunde rättfärdigas av hänsyn till tvingande allmänintressen, nämligen säkerställandet av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken för att en förlust kan utnyttjas mer än en gång samt risken för skatteundandraganden, dels att regleringen var ändamålsenlig. De brittiska reglerna ansågs emellertid inte proportionella i en situation där det utländska dotterbolagets möjligheter att beakta förlusterna i sin hemviststat hade uttömts.

EG-domstolen har vidare i dom den 18 juli 2007 i mål nr C-231/05, Oy AA, prövat de finska koncernbidragsreglernas förenlighet med EG-rätten. Enligt finsk skattelag har ett dotterbolag med hemvist i Finland rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som det lämnar till sitt moderbolag, endast om moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat. EG-domstolen fann att den skillnad i behandling som enligt den finska lagstiftningen tillämpas på dottersamfund med hemvist i landet beroende på var deras moderbolag har sitt säte, utgör en inskränkning av etableringsfriheten. När det gällde frågan huruvida de finska reglerna kunde rättfärdigas, fann EG-domstolen att såväl behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som behovet att förhindra skatteflykt utgjorde sådana rättfärdigande grunder som tjänade legitima ändamål, förenliga med fördraget. Slutligen fann EG-domstolen att de finska bestämmelserna var ägnade att säkerställa dessa ändamål samt att de inte kunde anses gå utöver vad som

krävdes för att uppnå desamma. Bland annat motiverade EG-domstolen sitt ställningstagande med att en utvidgning av de finska koncernbidragsbestämmelserna till att även avse gränsöverskridande situationer skulle leda till att bolagskoncerner fick möjlighet att fritt välja i vilken medlemsstat deras vinster skulle beskattas, något som skulle vara till nackdel för dotterbolagets medlemsstat vad gällde dess rätt att beskatta den vinst som genererats i verksamhet som bedrivits inom dess territorium.

Mot bakgrund av EG-domstolens uttalanden finner kammarrätten att de i lagen om statlig inkomstskatt och numera inkomstskattelagen uppställda villkoren för koncernbidrag, vilka på samma sätt som de finska reglerna innebär att ett svenskt företag som lämnar koncernbidrag till ett utländskt företag missgynnas i jämförelse med att koncernbidrag lämnas mellan två svenska företag, inskränker etableringsfriheten. Etableringshindret kan emellertid – i likhet med vad EG-domstolen uttalat beträffande de snarlika finska reglerna – rättfärdigas på den grunden att de upprätthåller en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, är ändamålsenliga och generellt sett uppfyller kravet på proportionalitet.

Även om bolagets bidrag till dotterbolaget har syftat till att täcka förluster, har det inte framkommit något som tyder på att det danska dotterbolaget uttömt möjligheterna att beakta förlusterna i Danmark. Det förhållandet att det i förevarande fall – till skillnad från det finska målet – varit fråga om bidrag som getts från ett moderbolag till ett utländskt dotterbolag medför därför inte någon annan bedömning (jfr av Skatterättsnämnden lämnat förhandsbesked den 28 januari 2008, dnr 26-07/D). Bolaget kan följaktligen inte medges avdrag för bidragen såsom för koncernbidrag.

Ersättning för kostnader

Bolaget har yrkat ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för sina kostnader i kammarr-

rätten. Bolaget har emellertid inte beloppsmässigt preciserat sitt ersättningsyrkande trots att det fått tillfälle till det. Det saknas därmed förutsättningar för att bevilja ersättning (jfr RÅ 2005 ref. 13).

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Formulär 3 (bilaga B)

