



KLAGANDE

Resurs Bank Aktiebolag, 516401-0208

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 14 december 2022 i mål nr 1881-21 och 1883-21, se bilaga A

SAKEN

Inkomstskatt

Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

Resurs Bank Aktiebolag yrkar i första hand avräkning för beräknad norsk skatt för beskattningsår 2019 med 30 640 945 kr. I andra hand yrkar bolaget att bli beskattat för yA Bank AS:s överskott för beskattningsår 2018 och medges avdrag för hela den engångseffekt som uppstått på grund av bytet av redovisningsmetod. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten. Bolaget anför följande.

För beskattningsår 2018 har bolaget beskattats i Norge för såväl filialens som yA Bank AS:s överskott utan avdrag för den engångseffekt som bytet av redovisningsprincip har medfört. Denna skatt på filialens och yA Bank

AS:s överskott är såväl slutlig som betald. Det har därmed uppkommit en internationell dubbelbeskattning av de rörelseintäkter hos filialen som beskattats i Sverige beskattningsår 2019.

Skatteverkets beslut är en följd av bristande reciprocitet när det gäller den skattemässiga behandlingen av fusionen och engångseffekten. Den svenska hanteringen av fusionen är inte förenlig med EES-avtalets bestämmelser om etableringsfrihet. Vid en inhemsk fusion hade bolaget inte fått en ökad skattebelastning. Kravet på överlåtande företags skattskyldighet i Sverige medför därför en negativ särbehandling av gränsöverskridande fusioner. Situationen är objektivt jämförbar med en inhemsk fusion och rättfärdigande grunder för särbehandling saknas. I vart fall måste den inskränkning i etableringsfriheten som det svenska regelverket innebär anses oproportionerlig. Reglernas utformning ger inte något utrymme för en bedömning i det enskilda fallet och innebär en permanent ökning av bolagets beskattning.

Skatteverket anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska avslås. Skatteverket anför följande.

Bolaget har inte beskattats i två länder för samma inkomst för perioden januari–november 2018. Kravet på att utländsk skatt ska vara slutlig och betald för att kunna avräknas samt att det saknas möjlighet till avräkning av fiktiv skatt i den aktuella situationen innebär att avräkning inte kan medges.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Att avdrag för engångseffekten har medgetts i Norge först för beskattningsår 2019 innebär inte att motsvarande del av det norska beskattningsunderlaget samma år i stället kan anses ha beskattats föregående beskattningsår. Det belopp som bolaget yrkar avräkning med avser inte betald och slutlig norsk skatt. Med hänsyn till detta och det som

förvaltningsrätten i övrigt anfört gör kammarrätten i likhet med förvaltningsrätten bedömningen att det saknas förutsättningar att medge bolagets förstahandsyrkande om avräkning för utländsk skatt.

Vidare instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning att det i den nu aktuella situationen inte strider mot etableringsfriheten att upprätthålla kravet på skattskyldighet i 37 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229). Bolagets andrahandsyrkande kan därför inte heller bifallas.

Bolaget förlorar målen. Det finns inte heller någon annan grund för att bevilja ersättning, vare sig i förvaltningsrätten eller i kammarrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Gertrud Forkman

Maria Fröberg
referent

Ewa Mårdberg

/Rebecka Björn



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I MALMÖ
Avdelning 2

DOM
2022-12-14
Meddelad i Malmö

Mål nr
1881-21, 1883-21

KLAGANDE

Resurs Bank Aktiebolag, 516401-0208

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skatteverkets grundläggande beslut för beskattningsår 2018 samt beslut om slutlig skatt den 26 augusti 2020 för beskattningsår 2019

SAKEN

Avräkning av utländsk skatt m.m.

Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

Förvaltningsrätten avvisar yrkandet om ersättning för kostnader hos Skatteverket.

BAKGRUND

Skatteverket beslutade den 26 augusti 2020 att inte medge Resurs Bank Aktiebolag (hädanefter bolaget) avräkning av beräknad skatt i Norge i samband med fusion med 30 640 945 kr för beskattningsår 2019.

Som skäl för beslutet angavs i huvudsak följande. Det yrkade beloppet avser en beräkning av skatteeffekten av det avdrag som övergången till den nya redovisningsstandarden IFRS 9 skulle ha medgett i Norge. Eftersom bolaget inte har visat att posten avser betald slutlig utländsk skatt för 2019 kan avräkning inte medges. Skatteverket anser inte att en tillämpning av bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt strider mot diskrimineringsartikeln i det nordiska skatteavtalet eller utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Att den totala skattekostnaden hade blivit lägre om fusionen eller avdraget hade behandlats identiskt i Sverige och Norge, eller om bolaget väntat med fusionen till 2020, beror inte på bestämmelserna i avräkningslagen utan på olikheter i ländernas lagstiftning. De fullständiga skälen framgår av bilaga 1.

YRKANDEN OCH INSTÄLLNING

Bolaget överklagar Skatteverkets grundläggande beslut för beskattningsår 2018 och Skatteverkets beslut den 26 augusti 2020 för beskattningsår 2019. Bolaget yrkar i första hand att avräkning medges med yrkat belopp under beskattningsår 2019. I andra hand yrkas att avdrag medges beskattningsår 2018 för hela den engångseffekt som uppstått i den norska verksamheten när bolaget bytt redovisningsmetod. Vidare yrkas ersättning för kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten.

Bolaget anför i huvudsak följande. Under 2018 fattades det affärsmässiga beslutet att konsolidera den norska bankverksamheten genom att

dotterbolaget yA Bank AS (hädanefter yA Bank) skulle fusioneras in i bolaget och tillgångarna allokeras till bolagets norska filial. Ur ett norskt skattemässigt perspektiv hade fusionen retroaktiv verkan från den 1 januari 2018, medan fusionen ur ett svenskt perspektiv gällde från den 1 december 2018 eftersom fusionen inte uppfyllde kraven för att vara kvalificerad.

Därtill gav bytet av redovisningsstandard från IAS 39 till IFRS 9 under 2018 upphov till en engångseffekt, för vilken skattemässigt avdrag har medgetts. I Sverige medgavs avdraget under 2018 men i Norge har regeringen bestämt att avdrag ska medges först 2019. Då yA Bank ur ett norskt skattemässigt perspektiv var en del av filialen vid ingången av 2018 redovisades den avdragsgilla engångseffekten i filialens inkomstdeklaration 2019, vilket sänkte filialens beskattningsbara inkomst. Resurs Bank AB har dock inte haft möjlighet till motsvarande avdrag i Sverige för den engångseffekt som uppkom i yA Bank då nämnda bolag ur ett svenskt perspektiv inte var en del av bolaget vid ingången av 2018.

Eftersom det beskattningsunderlag som ärendet handlar om har tagits upp i båda länderna har hanteringen av engångseffekten bara medfört att skatteuttaget i Norge förskjutits till beskattningsår 2018. Det föreligger därför en relevant internationell dubbelbeskattning av de intäkter som tagits upp i Sverige beskattningsår 2019. Det föreligger tillräcklig identitet mellan skattesubjekten (bolaget och yA Bank) och den asymmetriska behandlingen av engångseffekten måste ses som en skillnad i periodisering vilket inte utgör hinder för avräkning. Stöd för detta utgörs av ingivet rättsutlåtande av docent Martin Berglund vid Uppsala universitet, HFD 2013 ref. 23, Skatteverkets ställningstagande dnr 202 517755-19/111 och punkt 32.8 i kommentaren till artikel 23A och B i OECD:s modellavtal. Avräkning ska därför medges under 2019 i enlighet med förstahandsyrkandet.

Om avräkning inte medges under beskattningsår 2019 anser bolaget i andra hand att det under 2018 har varit föremål för en beskattning som till följd av reglerna i 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, utgör ett otillåtet hinder mot bolagets fria rörlighet enligt artikel 31 och 34 i EES-avtalet. I det här fallet ledde fusionen till att bolaget inte fick dra av den del av engångseffekten som var hänförlig till dotterbolaget eftersom fusionen inte uppfyller de svenska kraven för att vara kvalificerad. Genom detta missgynnas bolaget jämfört med bolag som har hela sin verksamhet i Sverige. Beskattning som inte är förenad med avräkning enligt 37 kap. 30 § IL utgör därför en inskränkning i rätten till fri etablering. Bolaget ska därför skattemässigt behandlas som om fusionen var kvalificerad, vilket innebär att engångseffekten anses skattemässigt avdragsgill under fusionsåret. Om andrahandsyrkandet bifalls medför detta att bolagets inkomst för 2018 måste fastställas som om yA Bank hade varit en del av bolaget från ingången av 2018, vilket även medför följdändringar för det beskattningsbara resultatet 2019.

Skatteverket vidhåller vid obligatorisk omprövning de överklagade besluten.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Avräkning av utländsk skatt beskattningsår 2019

Bolaget har i inkomstdeklarationen för 2019 begärt avräkning av beräknad skatt i Norge med 30 640 945 kr. Beloppet är en beräkning av den ytterligare skatt som bolaget skulle ha påförts och betalat i Norge 2019 om fusionen och/eller avdraget för engångseffekten av bytet av redovisningsstandard hade behandlats på samma sätt vid beskattningen i Norge och i Sverige. Beloppet motsvarar 25 procent (norsk bolagsskattesats) av det avdrag som filialen medgetts i Norge 2019 för engångseffekten hänförlig till den verksamhet som yA Bank bedrev under perioden januari till november

2018. Avdraget har reducerat den skatt som filialen betalat i Norge 2019, samtidigt som motsvarande avdrag inte har medgetts i Sverige.

Av artikel 7 i det nordiska skatteavtalet framgår att inkomster som är hänförliga till ett fast driftställe i en avtalsslutande stat får beskattas både i hemviststaten och i källstaten. Av artikel 25.6 följer att Sverige i egenskap av hemviststat ska undanröja dubbelbeskattning genom avräkning av ett belopp som motsvarar den inkomstskatt som betalats i den andra staten.

Eftersom det yrkade beloppet inte utgör betald slutlig skatt kan avräkning inte medges med stöd av avräkningslagen eller skatteavtalet. Bestämmelsen om fiktiv avräkning i 37 kap. 30 § IL gäller endast när tillgångar och skulder förs över genom en fusion eller fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat inom EES och kan därmed inte tillämpas i detta fall. Det nordiska skatteavtalet innehåller vidare inte någon bestämmelse om avräkning för fiktiv skatt genom s.k. matching credit.

Förvaltningsrätten anser att kravet på att utländsk skatt ska vara slutlig och betald för att kunna avräknas samt avsaknaden av möjlighet till avräkning av fiktiv skatt i den aktuella situationen inte utgör en inskränkning av etableringsfriheten enligt EUF-fördraget och EES-avtalet.

Avdrag för engångseffekten beskattningsår 2018

Bolaget har i andra hand yrkat att bolaget ska behandlas som om fusionen var kvalificerad och att avdrag därmed ska medges under beskattningsår 2018 för hela den engångseffekt som uppstått i den norska verksamheten.

Bolaget har härvid gjort gällande att bestämmelserna i 37 kap. IL utgör ett otillåtet hinder mot bolagets fria rörlighet.

Med kvalificerad fusion avses en fusion som uppfyller villkoren i 37 kap. 11–15 §§ IL. Enligt 11 § krävs att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen är skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten samt att inkomsten inte har varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Följden av en kvalificerad fusion är att det överlåtande företaget i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 11 § inte ska ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. För denna näringsverksamhet gäller i stället att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Företaget ska anses ha bedrivit det överlåtande företags näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår. Det övertagande företags beskattningsår för den övertagna näringsverksamheten är tiden från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår till utgången av det räkenskapsår för det övertagande företaget som avslutas närmast efter det att fusionen genomförs. Detta framgår av 37 kap. 17–19 §§ IL.

Vid en gränsöverskridande fusion som inte är kvalificerad och som innebär att tillgångar förs in i den svenska beskattningssfären kan reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL bli tillämpliga. I reglerna beskrivs hur anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska bestämmas i denna situation. I situationer där det övertagande företaget är utländskt och fusionen innebär att tillgångar lämnar den svenska beskattningssfären kan istället bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL aktualiseras.

Det är utrett att yA Bank inte var skattskyldigt i Sverige för någon del av näringsverksamheten omedelbart före fusionen och att fusionen därmed inte

är kvalificerad enligt 37 kap. 11 § IL. Eftersom skattemässig kontinuitet inte råder kan Resurs Bank AB vid inkomstbeskattningen 2018 inte medges avdrag för engångseffekten hänförlig till verksamheten i yA Bank före fusionsdagen med stöd av intern rätt.

Frågan är därefter om avdrag kan medges med stöd av unionsrätten och EES-avtalet.

Förvaltningsrätten konstaterar att den i målet aktuella fusionen inte omfattas av det s.k. fusionsdirektivet (2009/133/EG) då fusionen inte berör bolag från två eller flera medlemsstater.

Av artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget samt artiklarna 31 och 34 i EES-avtalet följer att inskränkningar för ett företag att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium, t.ex. genom att upprätta ett dotterbolag där, är förbjudna. Enligt EU-domstolens praxis är en bestämmelse som inskränker etableringsfriheten dock tillåten om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs då också att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att bestämmelsen är proportionerlig, dvs. inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet (se t.ex. Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763). Bedömningen av om en nationell bestämmelse strider mot EES-avtalet görs på samma sätt som en prövning mot EUF-fördraget (se t.ex. Ospelt, C-452/01, EU:C:2003:493).

Förvaltningsrätten konstaterar att kravet i 37 kap. 11 § IL på att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen ska vara skattskyldigt i Sverige kan missgynna gränsöverskridande dotterbolagsetableringar jämfört med etableringar av inhemska dotterbolag. Av praxis framgår dock att bestämmelsen kan motiveras av önskemålen att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, att förhindra att förluster

utnyttjas två gånger och att förhindra skatteflykt. I situationer när skattemässig kontinuitet inte råder kan det dock strida mot kravet på proportionalitet att inte medge ett moderbolag avdrag för ett dotterbolags slutliga förluster (se A Oy, C-123/11, EU:C:2013:84, Memira Holding, C-607/17, EU:C:2019:510 och HFD 2019 not 37). Vidare framgår av RÅ 2010 ref. 92 att uttagsbeskattning vid en gränsöverskridande fusion, som inte är förenad med avräkning enligt 37 kap. 30 § IL, kan utgöra en inskränkning i rätten till fri etablering. Avgörandena ger emellertid inte stöd för att etableringsfriheten förutsätter fullständig skattemässig kontinuitet i enlighet med 37 kap. 17–29 §§ IL, t.ex. vad gäller bestämmelserna om beskattningsårets beräkning.

Av EU-domstolens praxis framgår vidare att etableringsfriheten inte innebär att en medlemsstat är skyldig att utforma sina skattebestämmelser med hänsyn till en annan medlemsstats skattebestämmelser för att i alla situationer säkerställa en beskattning som överbryggar alla olikheter som följer av de nationella skattelagstiftningarna (se t.ex. Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129 punkt 43 och där angiven rättspraxis).

Det är ostridigt i målet att bolagets totala skattekostnad för 2018 och 2019 hade varit lägre om fusionen hade behandlats som kvalificerad i Sverige. I likhet med Skatteverket bedömer förvaltningsrätten emellertid att detta inte är resultatet av att svenska bestämmelser negativt särbehandlar gränsöverskridande transaktioner utan beror på skillnader mellan ländernas interna lagstiftning i fråga om det aktuella avdraget.

Förvaltningsrätten anser mot denna bakgrund att det i förevarande fall inte strider mot etableringsfriheten att upprätthålla kravet på skattskyldighet för kvalificerad fusion samt att inte medge bolaget yrkat avdrag. Överklagandet ska därför avslås i sin helhet.

Ersättning för kostnader

Enligt 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt, efter ansökan, rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

Enligt 43 kap. 6 § samma lag ska en ansökan om ersättning göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit. Ansökan ska ha kommit in till myndigheten innan ärendet eller målet avgörs.

Bolagets begäran om ersättning för kostnader hos Skatteverket har framställts först i samband med överklagandet. Förvaltningsrätten kan därför inte pröva yrkandet, varför det ska avvisas.

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden i förvaltningsrätten och är därmed inte berättigad till ersättning på denna grund. Det finns inte heller i övrigt skäl att medge sådan ersättning. Yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 2 (FR-11)

Hanna Werth

I avgörandet har även nämndemännen Catarina Dahlman, Caroline Alnebring och Kerstin Tarrida deltagit. Rätten är enig.

Kajsa Wahl har föredragit målen.

Handläggare

Kristian Ewald
Tel: 010-5746064

kristian.ewald@skatteverket.se

Resurs Bank Aktiebolag
BOX 22209
250 24 HELSINGBORGFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I MALMÖINKOM: 2021-02-17
MÅLNR: 1881-21
AKTBIL: 25

Skattebetalare: Resurs Bank Aktiebolag

Person-/Organisationsnr: 516401-0208

Beskattningsår: 2019-01-01 - 2019-12-31

BESLUT

Skatteverket beslutar att inte medge avräkning för beräknad skatt i Norge till följd av fusion med 30 640 945 kr.

MOTIVERINGBakgrund

Ni har i årets inkomstdeklaration begärt avräkning av utländsk skatt med 162 446 959 kr. I beloppet har ni inkluderat följande poster:

- Erlagd skatt i Finland, 51 338 370 kr
- Erlagd skatt i Danmark, 38 291 594 kr
- Erlagd skatt i Norge, 42 176 050 kr
- Inrullad carry forward från 2018, 1 645 506 kr
- Beräknad skatt i Norge till följd av övergång till IFRS 9 samt fusionerad verksamhet, 30 640 945 kr

För sistnämnda post har ni sammanfattningsvis lämnat följande uppgifter. I början av december 2018 genomfördes konsolidering av den norska verksamheten innebärande att verksamhet som bedrevs i ert norska dotterbolag fusionerades in i en norsk filial tillhörande ert svenska bolag. Från ett norskt skatterättsligt perspektiv ansågs fusionen ha retroaktiv effekt från ingången av 2018 med skattemässig kontinuitet. Från ett svenskt skatterättsligt perspektiv ansågs inte fusionen vara kvalificerad, vilket också bekräftades av Skatteverket i form av ett dialogsvar (dnr. 2 09 522271-15/1155). Skatteverket uppgav i sitt dialogsvar att den avräkningsbara norska skatt, avseende den verksamhet som



10000058178700

SKV2973 01 01 iLA 13-04

hade fusionerats in i filialen, var den norska skatt som var hänförlig från tiden från beskattningsinträdet i början av december 2018 till beskattningsåret slut.

Den 1 januari 2018 implementerade ni IFRS 9 avseende era finansiella instrument, vilket medförde en skattemässig avdragsgill engångseffekt såväl i Sverige som i Norge. I Sverige medgavs avdraget under beskattningsåret 2018, men i Norge först under 2019.

Ni har uppgett att ni aldrig fått skattemässigt avdrag i Sverige för engångseffekten av övergången till IFRS 9 i Norge och att ni därför fått högre total skattekostnad för verksamheten än i det fall avdrag, i såväl Sverige som Norge, för övergången till IFRS 9 hade behandlats på samma sätt och för samma år. Ni har härvid inkommit med beräkningar som visar ökad total skattekostnad på grund av bristande reciprocitet i Sverige och Norge. Enligt er uppfattning är de negativa skattekonsekvenserna som ett inkluderande av IFRS 9 – justeringen i Norge föranleder inte proportionerliga eller reciproka och strider mot i svensk skatterätt grundläggande rättsprinciper då samma negativa skatteeffekt inte hade inträffat vid motsvarande inhemsk fusion. För att den negativa skatteeffekten skulle undgås torde, enligt er uppfattning, fusionen behövs ha skjutits fram till år 2020 vilket ni inte anser vara rimligt utifrån affärsmässig skäl. Ni anser vidare att ett nekande av avräkning även strider mot etableringsfriheten enligt artikel 49 i FEUF. Ni anser att diskrepansen kan liknas vid de svårigheter som uppkommer vid periodiseringsskillnader av inkomster i två olika stater. Det är er uppfattning att avräkning torde medges oaktat att avdraget för engångseffekten sker vid olika tillfällen då det även i detta fall rör sig om samma inkomst. Ni anser också att inkluderandet av engångseffekten och diskrepansen i hanteringen av fusionen mellan Norge och Sverige även är diskriminerande enligt artikel 27 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, då ni blir föremål för en mer betungande beskattning till följd av Bolagets gränsöverskridande verksamhet. Beskattningen av filialen i Norge torde inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag med hemvist i Norge som bedriver samma verksamhet av samma slag innebärande att Sverige som hemviststat är den part som ska avhjälpa dubbelbeskattning.

Ni begär avräkning med 30 640 945 kr. Beloppet skall anses motsvara 25 % (norsk bolagsskattesats) av det avdrag som engångseffekten för övergången till IFRS 9 skulle ha gett. Posten är hänförlig till beskattningsåret 2018 (perioden januari - november) då, från ett svenskt skattemässigt perspektiv, det norska dotterbolagets verksamhet inte var en del av det svenska bolaget. Utifrån norska regler får engångseffekten påverka på det skattemässiga resultatet först under 2019, innebärande att resultatet i Norge reduceras med motsvarande belopp.

Gällande rätt

När en svensk juridisk person har inkomst från utlandet kan inkomsten komma att beskattas både i Sverige och i utlandet.

Enligt artikel 25 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet ska Sverige med iakttagande av bestämmelserna i svensk lagstiftning från skatt på inkomst avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i den andra

staten för person med hemvist i Sverige som förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna får beskattas i annan avtalsslutande stat än Sverige.

Den dubbelbeskattning som uppkommer kan undanröjas genom bestämmelserna i lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL).

Enligt huvudregeln krävs det, för reglernas tillämplighet, att man påförts en faktisk skatt i det andra landet. För att avräkning skall medges ska det vara fråga om en betald utländsk allmän skatt på inkomst (1 kap 3 § AvrL). När det gäller allmän skatt på inkomst krävs, förutom att den är betald, att den också är slutlig.

Det finns ett undantag från ovan nämnda huvudregel i det fall Sverige förlorar beskattningsrätten för överlåtna tillgångar med anledning av en fusion. Då kan, i vissa fall, det överlåtande företaget ha rätt till fiktiv avräkning för beräknad utländsk skatt. Fiktiv avräkning regleras i 37 kap. 30 § inkomstskattelagen (IL).

Avräkning av utländsk skatt medges om en skattskyldig haft en intäkt som tagits upp till beskattning i Sverige, om den skattskyldige har beskattats för intäkten i en utländsk stat och om intäkten anses härröra från den utländska staten enligt dess skattelagstiftning (2 kap. 1 § första stycket AvrL).

Möjligheten till avräkning av utländsk skatt begränsas av det s.k. spärrbeloppet. Spärrbeloppet är en beräkning av hur stor del av den svenska skatten som är hänförlig till de utländska inkomsterna

Skatteverkets bedömning

Det är ostridigt att yrkad avräkning om 30 640 945 kr inte motsvaras av en betald inkomstskatt i Norge för beskattningsåret 2019. I stället avser posten en beräkning av skatteeffekten på det avdrag som övergången till IFRS 9 skulle ha medgett i Norge.

Skatteverket har tagit del av Bolagets beräkningar vad gäller skatteeffekten för det fall fusionen och avdraget hade behandlats på samma sätt och för samma år såväl i Norge och Sverige. Skatteverket finner härvid inga skäl att ifrågasätta Bolagets slutsats om att den totala skattekostnaden för beskattningsåren 2018 och 2019 hade blivit lägre i det fall fusionen och avdraget hade behandlats på identiska sätt i Sverige och Norge eller i det fall Bolaget väntat med fusionen tills januari 2020.

Skatteverket konstaterar att aktuella transaktioner inte faller in under reglerna i 37 kap. 30 § IL om fiktiv avräkning. I vissa svenska skatteavtal finns bestämmelser om s.k. matching credit som också innebär att avräkning medges för fiktiv skatt. Någon sådan bestämmelse finns inte i det nordiska skatteavtalet. Skatteverket anser att en förutsättning för att det ska vara aktuellt att tillämpa avräkningslagens bestämmelser är att den skattskyldige har haft en utländsk inkomst som beskattats utomlands och som tagits upp till beskattning i Sverige det år avräkning ska göras. Vidare krävs det att den utländska skatten är såväl betald som slutlig. Det är först då som det är aktuellt att gå vidare och göra en spärrbellopsberäkning. I aktuellt ärende finns andra andra utländska



10000058178700

SKV2973 01 01 ILA 13-04

inkomster som har beskattats utomlands och i Sverige. Det är därför aktuellt att göra en spärrbeloppsberäkning. Den aktuella skatten skall dock inte ingå i denna beräkning.

Då ni inte kunnat visa att posten 30 640 945 kr avser betald slutlig utländsk skatt för 2019 saknas enligt Skatteverkets uppfattning förutsättningar för att tillämpa avräkningslagen i denna del.

Skatteverket anser inte att en tillämpning av bestämmelserna i avräkningslagen strider mot diskrimineringsartikeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Kravet att en skatt ska vara slutlig och betald gäller oavsett om det är en obegränsat eller begränsat skattskyldig som begär avräkningen och gör därför ingen skillnad på svenska och utländska företag. Skatteverket anser därför inte att regeln är utformad på ett diskriminerande sätt. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär avräkningslagens bestämmelser inte heller någon inskränkning av etableringsfriheten enligt FEUF. Att den totala skattekostnaden hade blivit lägre om fusionen eller avdraget hade behandlats på identiska sätt i Sverige och Norge eller om ni väntat med att genomföra fusionen till 2020 beror inte på bestämmelserna i avräkningslagen utan på olikheter i Sveriges och Norges lagstiftning.

Skatteverket medger avräkning för 2019 med (164 092 465 - 30 640 945=) 133 451 520 kr.

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Kristian Ewald, efter förankring hos särskilt kvalificerad beslutsfattare.



Hur man överklagar

FR-11

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från den dag domstolen meddelade beslutet.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.
Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter:

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.