

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr  
5544-16

meddelat i Stockholm den 20 december 2019

## **KLAGANDE OCH MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART OCH KLAGANDE**

Holmen AB, 556001-3301

Ombud: AA  
Holmen AB  
Box 5407  
114 84 Stockholm

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 30 september 2016 i ärende dnr 30-15/D

## **SAKEN**

Förhandsbesked om inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

Dok.Id 212640

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se  
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:30

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

## BAKGRUND

1. Ett moderbolag kan under vissa förutsättningar få avdrag för koncernbidrag som lämnas till dess dotterbolag. Avdrag kan medges för koncernbidrag till såväl direkt som indirekt ägda dotterbolag. Reglerna om koncernbidrag är tillämpliga även på koncernbidrag som lämnas till dotterbolag som hör hemma i en annan stat inom EES, men bara om dotterbolaget är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.
2. Ett moderbolag får vidare under vissa förutsättningar dra av förluster i ett utländskt dotterbolag som hör hemma i en stat inom EES genom ett koncernavdrag. Ett av villkoren för att avdrag ska medges enligt dessa bestämmelser är att dotterbolaget ägs direkt av moderbolaget. Vid beräkningen av storleken på koncernavdraget ska det bortses från förluster som har uppkommit innan dotterbolaget blev direkt ägt av moderbolaget.
3. Skatteregler som innebär att dotterbolagsetableringar i andra medlemsstater i EU behandlas mindre förmånligt än motsvarande inhemska etableringar kan komma i konflikt med EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.
4. Holmen AB är moderbolag i en koncern med dotterbolag i flera länder, bl.a. Spanien. I den spanska delen av koncernen ingår bl.a. dotterbolaget Holmen Suecia Holding S.L. (HSH), som i sin tur äger Holmen Paper Madrid S.L. (HPM) och Holmen Paper Iberica S.L. (HPI). Den spanska verksamheten har gått med förlust och ska avvecklas. Avvecklingen har inletts genom att merparten av inkråmet i HPM har sålts till en extern köpare.
5. HPM har ackumulerade förluster från tidigare år om totalt ca 140 miljoner euro. Genom en ansökan om förhandsbesked ville Holmen få veta om bolaget efter det att den spanska verksamheten har avvecklats har rätt att göra koncernavdrag för förlusterna i HPM. I förhandsbeskedet prövades två olika alternativ för att genomföra avvecklingen.

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

6. Enligt det första alternativet ska HPI, HPM och HSH likvideras under samma beskattningsår och i nu nämnd ordning. Samtliga övriga spanska koncernbolag ska dessförinnan säljas till en extern köpare alternativt likvideras. Det kommer inte att drivas någon rörelse i Spanien under den period då likvidationerna av HPI, HPM och HSH avslutas.
7. Enligt det andra alternativet ska HSH gå upp i HPM genom en omvänd fusion, varefter HPM ska likvideras. Även enligt detta alternativ ska likvidationen föregås av att samtliga övriga spanska koncernbolag säljs till en extern köpare eller likvideras.
8. I ansökan om förhandsbesked angavs att de spanska koncernbolagen bildar en skattegrupp och beskattas enligt det spanska systemet för skattekonsolidering. Detta system innebär att vinster och förluster hos de bolag som ingår i gruppen utan begränsning kan kvittas mot varandra genom att gruppen upprättar en gemensam konsoliderad inkomstskattedeklaration. Outnyttjade förluster får utan tidsbegränsning föras vidare och dras av mot eventuella vinster under kommande år. Dock gäller att endast en del av de vinster som har uppkommit ett visst år får kvittas mot tidigare års förluster. De förluster som på grund av denna begränsning inte får dras av förs på samma sätt som andra outnyttjade förluster vidare till följande år. Om skattegruppen upplöses på grund av att de bolag som ingår i gruppen likvideras fördelas eventuella kvarvarande förluster till de bolag i vilka förlusterna har uppstått. Under likvidationsåret är det inte möjligt för något annat bolag än det där förlusterna har uppstått att utnyttja dessa.
9. Skatterättsnämnden fann att Holmen inte har rätt att göra koncernavdrag för förluster som har uppkommit i HPM om avvecklingen sker enligt det första alternativet, men att bolaget har en sådan rätt avseende s.k. slutliga förluster som har uppkommit i HPM om avvecklingen sker enligt det andra alternativet.
10. Nämnden motiverade förhandsbeskedet såvitt avser det första alternativet på följande sätt.

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

11. Reglerna om koncernavdrag medger inte avdrag för förluster som har uppkommit i indirekt ägda dotterbolag. Holmen har således inte rätt till avdrag för förlusterna i HPM enligt detta regelsystem. Ett svenskt moderbolag kan däremot under vissa förutsättningar tillgodogöra sig förluster i ett indirekt ägt svenskt dotterbolag genom att lämna koncernbidrag. Denna skillnad utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Av EU-domstolens praxis följer dock att inskränkningen kan rättfärdigas. För att inskränkningen ska vara tillåten krävs vidare att den är proportionerlig.
12. Det är inte proportionerligt att vägra ett moderbolag avdrag för förluster hos ett dotterbolag i en annan medlemsstat om dotterbolaget är direkt ägt och det inte finns någon möjlighet att utnyttja förlusterna i dotterbolagsstaten, dvs. om det rör sig om slutliga förluster. Detsamma bör gälla för förluster hos ett indirekt ägt dotterbolag om, vilket är fallet här, det direkt och det indirekt ägda dotterbolaget hör hemma i samma land.
13. Vid bedömningen av om det är fråga om slutliga förluster ska enligt EU-domstolen rättsliga begränsningar av möjligheten att utnyttja förlusterna i dotterbolagsstaten beaktas. Då det enligt spansk rätt inte är möjligt att under likvidationsåret utnyttja förlusterna i ett annat koncernbolag än det där de har uppkommit kan HSH, som sista kvarvarande spanska enhet, inte dra av förlusterna i HPM under det året. Eftersom HSH inte har någon rättslig möjlighet att utnyttja förlusterna i HPM kan förlusterna inte anses slutliga i den mening som avses i EU-domstolens praxis. Att inte medge Holmen koncernavdrag för förlusterna kan därför inte anses oproportionerligt och strider följaktligen inte mot EU-rätten.
14. Såvitt avser det andra alternativet lämnade nämnden följande motivering.
15. Enligt bestämmelserna om koncernavdrag ska det vid beräkningen av avdragets storlek bortses från förluster som har uppkommit innan dotterbolaget blev direkt

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

ägt av moderbolaget. De svenska bestämmelserna medger alltså inte att Holmen får göra avdrag för förluster som har uppkommit i HPM innan bolaget blev direkt ägt av Holmen.

16. Kravet att förlusterna ska ha uppkommit under tid då HPM är direkt ägt utgör en inskränkning av etableringsfriheten som dock kan rättfärdigas med stöd av EU-domstolens praxis. Kravet är emellertid inte proportionerligt, förutsatt att förlusterna kan anses vara slutliga.
17. Då det inte finns någon annan enhet kvar i Spanien när likvidationen av HPM har avslutats utgör avsaknaden av rättsliga möjligheter för andra spanska enheter än HPM att utnyttja förlusterna när skattegruppen är upplöst inte en sådan rättslig begränsning som innebär att förlusterna inte är slutliga. Åtminstone en del av de aktuella förlusterna kan därmed anses vara slutliga i den mening som avses i EU-domstolens praxis, vilket innebär att kravet på att förlusterna ska ha uppkommit under tid då HPM ägs direkt av Holmen inte är proportionerligt såvitt avser sådana förluster. Holmen får därmed anses ha rätt att göra koncernavdrag för dessa förluster. Beräkningen av de slutliga förlusternas storlek får göras inom ramen för det ordinarie beskattningsförfarandet.
18. Högsta förvaltningsdomstolen har inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 29–37 nedan.

## **YRKANDEN M.M.**

19. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet när det gäller det första alternativet för avveckling ska fastställas och att svaret när det gäller det andra alternativet ska ändras till att avdrag inte ska medges.
20. *Holmen AB* yrkar att svaret när det gäller det första alternativet ska ändras till att bolaget ska medges avdrag för förlusterna och anser att Skatteverkets överklagande när det gäller det andra alternativet ska avslås.

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Frågan i målet

21. Målet gäller om ett svenskt bolag vid likvidation av sitt indirekt ägda spanska dotterbolag har rätt till avdrag för dotterbolagets förluster med stöd av EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

### Rättslig reglering m.m.

#### *Koncernbidrag*

22. Av 35 kap. 1 och 3 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att ett moderföretag under vissa förutsättningar ska dra av koncernbidrag som lämnas till ett helägt dotterföretag. Bidraget ska tas upp hos mottagaren. Med moderföretag avses enligt 2 § första stycket bl.a. ett svenskt aktiebolag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett annat svenskt aktiebolag. Med helägt dotterföretag avses enligt andra stycket det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket.
23. Av 35 kap. 5 § följer att avdrag under vissa förutsättningar ska medges även för koncernbidrag som lämnas till ett dotterföretag som ägs indirekt via ett annat dotterföretag.
24. Vid tillämpningen av bestämmelserna om koncernbidrag ska enligt 35 kap. 2 a § ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till.

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

## *Koncernavdrag*

25. Enligt 35 a kap. 2 och 5 §§ IL får ett svenskt moderföretag göra koncernavdrag för en förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag som hör hemma i en stat inom EES under förutsättning bl.a. att dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats. Av 8 § andra stycket framgår att det vid beräkningen av koncernavdragets storlek ska bortses från förluster som har uppkommit innan dotterföretaget blev helägt.
26. Bestämmelserna om koncernavdrag infördes på grund av att Högsta förvaltningsdomstolen i flera avgöranden (RÅ 2009 ref. 13, m.fl.) hade funnit att avdrag för koncernbidrag i vissa fall skulle medges med stöd av EU-rätten trots att förutsättningarna för avdrag enligt svensk rätt inte var uppfyllda (prop. 2009/10:194). Avsikten är att reglerna om koncernavdrag i stället ska tillämpas i dessa situationer. Av förarbetena framgår att med uttrycket ”helägt” avses att dotterföretaget ska ägas direkt av moderföretaget (a. prop. s. 21 f.).

## *EUF-fördraget*

27. Av artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget följer att inskränkningar för ett svenskt aktiebolag att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium, t.ex. genom att upprätta ett dotterbolag där, är förbjudna.
28. 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. Det är inte proportionerligt att vägra avdrag för förluster hos ett dotterbolag i en annan medlemsstat i en situation då dotterbolaget har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess egen hemviststat att dra av förlusterna, dvs. då det rör sig om

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

slutliga förluster (se t.ex. Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkterna 35 och 55).

## **Förhandsavgörande från EU-domstolen**

29. Högsta förvaltningsdomstolen har i begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen ställt följande frågor.
30. Fråga 1: Förutsätter den rätt – som följer av bl.a. rättsfallet Marks & Spencer – för ett moderbolag i en medlemsstat att med stöd av artikel 49 i EUF-fördraget få dra av slutliga förluster i ett dotterbolag i en annan medlemsstat att dotterbolaget ägs direkt av moderbolaget?
31. Fråga 2: Ska en förlust anses vara slutlig även till den del den, som en följd av reglerna i dotterbolagsstaten, inte har kunnat kvittas mot vinster som har uppkommit där under ett visst år utan i stället har fått föras vidare för att eventuellt kunna dras av ett kommande år?
32. Fråga 3: Ska det vid bedömningen av om en förlust är slutlig beaktas att det enligt reglerna i dotterbolagsstaten finns begränsningar i möjligheten för andra subjekt än förlustsubjektet självt att dra av förlusten?
33. Fråga 4: Om en sådan begränsning som avses i fråga 3 ska beaktas, ska hänsyn då tas till i vilken utsträckning begränsningen rent faktiskt har lett till att någon del av förlusterna inte har kunnat kvittas mot vinster som har uppkommit hos ett annat subjekt?
34. EU-domstolen besvarade frågorna genom dom i mål C-608/17 (EU:C:2019:511).
35. Fråga 1 besvarades med att begreppet slutliga förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet, i den mening som avses i punkt 55 i Marks &



# BESLUT

Mål nr  
5544-16

Spencer, inte är tillämpligt på ett dotterdotterbolag, såvida inte alla mellanliggande bolag mellan moderbolaget som begär att få göra koncernavdrag och det dotterdotterbolag där förluster som kan betraktas som slutliga har uppkommit hör hemma i samma medlemsstat.

36. Fråga 3 besvarades med att vid bedömningen av huruvida förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet är slutliga, i den mening som avses i punkt 55 i Marks & Spencer, är den omständigheten att reglerna i dotterbolagsstaten inte medger att förluster i ett bolag förs över till en annan skattskyldig person under likvidationsåret inte avgörande, såvida inte moderbolaget visar att det saknar möjlighet att utnyttja dessa förluster genom att få till stånd – vilket bl.a. kan ske genom en överlåtelse – att förlusterna utnyttjas av en utomstående part för framtida beskattningsår.
37. Frågorna 2 och 4 besvarades med att för det fall den i svaret på fråga 3 angivna omständigheten skulle visa sig vara relevant, saknar det betydelse i vilken utsträckning lagstiftningen i den stat i vilken det dotterbolag där förluster som kan betraktas som slutliga har uppkommit hör hemma har medfört att en del av förlusterna inte har kunnat kvittas mot vinster som har uppkommit hos det förlustbringande dotterbolaget eller mot vinster som har uppkommit hos ett annat subjekt inom samma koncern.

## **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

### *Avdrag enligt inkomstskattelagen*

38. För att avdrag för förluster i ett utländskt dotterbolag ska medges enligt bestämmelserna om koncernavdrag krävs att dotterbolaget ägs direkt av moderbolaget (35 a kap. 5 § IL och prop. 2009/10:194 s. 21 f.).

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

39. I det första alternativet för avveckling kommer HPM när det likvideras att ägas indirekt av Holmen via HSH. Holmen har därmed inte rätt till avdrag för förlusterna i HPM enligt inkomstskattelagens regler om koncernavdrag.
40. I det andra avvecklingsalternativet ska HSH gå upp i HPM genom en omvänd fusion innan HPM likvideras. Vid tidpunkten för likvidationen kommer HPM således att ägas direkt av Holmen. Holmen kan dock på grund av bestämmelsen i 35 a kap. 8 § andra stycket IL ändå inte dra av förlusterna i HPM med stöd av koncernavdragsreglerna. Av den bestämmelsen följer nämligen att det vid beräkningen av koncernavdragets storlek ska bortses från förluster som har uppkommit innan HPM blev direkt ägt.

## *Avdrag med stöd av EU-rätten*

41. Frågan blir då om EUF-fördragets bestämmelser kan grunda rätt till avdrag för förlusterna i HPM. De bestämmelser som aktualiseras är artiklarna 49 och 54 om etableringsfrihet eftersom Holmen genom att driva verksamhet i Spanien via dotterbolag där utövar sin rätt till fri etablering (se t.ex. Marks & Spencer, punkt 30).
42. Holmen får genom uppgifterna i ansökan anses ha lämnat som förutsättning att bolaget, genom att lämna och dra av koncernbidrag enligt bestämmelserna i 35 kap. IL, hade kunnat tillgodogöra sig förlusterna i HPM om dotterbolaget hade varit svenskt. Att motsvarande möjlighet inte finns när det gäller förluster som har uppkommit i indirekt ägda utländska dotterbolag som inte är skattskyldiga i Sverige får anses missgynna dotterbolagsetableringar i andra medlemsstater jämfört med etableringar av inhemska dotterbolag och utgör därmed en inskränkning av etableringsfriheten (se t.ex. Marks & Spencer, punkterna 32–34).
43. Av praxis från såväl EU-domstolen som Högsta förvaltningsdomstolen framgår dock att de svenska bestämmelserna kan motiveras av önskemålen att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, att förhindra att

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

förluster utnyttjas två gånger och att förhindra skatteflykt samt att de också är ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppfylls (se Marks & Spencer, punkterna 45–51 och RÅ 2009 ref. 13).

44. Det som då återstår att bedöma är om bestämmelserna också tillgodoser kravet på proportionalitet. Högsta förvaltningsdomstolens frågor till EU-domstolen syftade till att få vägledning beträffande hur den bedömningen ska göras. Frågorna gällde närmare bestämt dels om EU-domstolens praxis om slutliga förluster omfattar även förluster i indirekt ägda dotterbolag, dels vilken betydelse utformningen av regelsystemet i Spanien har vid bedömningen av om det spanska dotterbolagets förluster kan anses vara slutliga i den mening som avses i denna praxis.
45. Genom EU-domstolens svar på fråga 1 är det klarlagt att den omständigheten att förlusterna har uppkommit i ett indirekt ägt dotterbolag inte hindrar att Holmen får göra avdrag för dem med stöd av EU-domstolens praxis om slutliga förluster, eftersom både förlustbolaget HPM och det mellanliggande bolaget HSH hör hemma i samma medlemsstat. Skatterättsnämndens bedömning i den delen var således riktig.
46. När det därefter gäller betydelsen av det spanska regelsystemet bygger Skatterättsnämndens förhandsbesked på synsättet att om det under likvidationsåret inte enligt spansk rätt är möjligt att utnyttja förlusterna för något annat kvarvarande koncernbolag än det i vilket de har uppkommit så är förlusterna inte slutliga. Av EU-domstolens svar på fråga 3 framgår emellertid att den omständigheten inte i sig utesluter att förlusterna kan vara slutliga.
47. Av svaret på fråga 3 framgår vidare att för att förlusterna i dotterbolaget ska anses vara slutliga krävs att moderbolaget visar att det saknar möjlighet att utnyttja förlusterna genom att få till stånd – vilket bl.a. kan ske genom en överlåtelse – att förlusterna utnyttjas skattemässigt av en utomstående part för framtida beskattningsår. Detta motiveras med att det inte på förhand kan uteslutas att en

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

utomstående part skulle kunna ha möjlighet att skattemässigt utnyttja dotterbolagets förluster i Spanien, t.ex. vid en överlåtelse av dotterbolaget till ett pris som tar hänsyn till det skattemässiga värdet av att kunna göra avdrag för förlusterna för framtiden (se punkt 38 i EU-domstolens dom).

*Ska förhandsbesked lämnas?*

48. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får förhandsbesked efter ansökan av en enskild lämnas om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.
49. När det gäller Holmens rätt till avdrag för förlusterna med stöd av inkomstskattelagen följer det direkt av lagtexten och förarbetena att någon sådan rätt inte föreligger. Det kan därför inte anses vara av vikt för bolaget eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att detta i sig klargörs genom ett förhandsbesked.
50. För att avgöra om Holmen har rätt till avdrag för förlusterna med stöd av EUrätten krävs bl.a. att ställning tas till om förlusterna är slutliga. Bedömningen av om en förlust är slutlig innefattar förutom rättsfrågor också bevisfrågor. Detta begränsar utrymmet för att behandla den frågan inom ramen för ett förhandsbesked.
51. Efter EU-domstolens dom har Holmen dels gett in uppgifter om innehållet i spansk skattelagstiftning när det gäller möjligheterna för en utomstående köpare av dotterbolaget att tillgodogöra sig förlusterna i detta, dels fört en argumentation kring de kommersiella möjligheterna att överlåta dotterbolaget. Framför allt det sistnämnda aktualiserar bedömningar som inte lämpar sig att göras i ett förhandsbesked.

# BESLUT

Mål nr  
5544-16

52. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

_____	_____
_____	_____
_____	

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus, Mari Andersson och Ulrik von Essen.

Föredragande har varit justitiesekreterarna Camilla Mundt och Charlotta Alsterstad Lindfors.