



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Juridiska Institutionen
Programmet för Juris kandidatexamen
Tillämpade studier 30 p
Höstterminen 2009

Gränsöverskridande resultatutjämnning

Bör det regleras i Sverige och i sådana fall hur?

Författare: Cilla Bergman
Handledare: Robert Pålsson
Ämne: Skatterätt

Innehållsförteckning

Förkortningar	4
<hr/>	
1. Inledning	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Ämne och syfte	6
1.3 Disposition och metod	6
1.4 Avgränsning	7
2. Svensk reglering	8
2.1 Allmänna utgångspunkter	8
2.1.1 Koncernbidragsreglernas syfte	8
2.1.2 Koncernbidragsreglernas utveckling	8
2.2 Regleringen av koncernbidrag	9
2.2.1 Huvudregel	9
2.2.2 Definitioner	10
2.2.3 Förutsättningar	11
3. EG-rätt	13
3.1 Allmänna utgångspunkter	13
3.1.1 EG-rättens syfte	13
3.1.2 EG-rättens företräde	13
3.2 EG-rätten och regleringen av den direkta beskattningen	14
3.2.1 Primär- och sekundärrätt	14
3.2.2 Reglering av den direkta beskattningen	14
3.2.3 EGD: s inverkan	15
3.3 Vilken frihet aktualiseras?	16
3.3.1 Gränsöverskridande resultatutjämning och fri etableringsrätt	16
3.3.2 Rättfärdigande av hindrande nationella skatteregler	16
3.3.3 Världstat och ursprungsstat	17
3.3.4 Filial eller dotterbolagsetablering	17
4. Rättsfall från EGD	18
4.1 Marks & Spencer – målet	18
4.2 Oy AA – målet	19
4.3 Nytt mål i EGD - 337/08 X-holding BV	21
5 Arbetet med gemensam reglering	22
5.1 Förslag på modeller för gemensamma bolagsskattebasier	22
5.2 Förslag på åtgärder för gränsöverskridande förlustutjämnings	22

6.	Rättsfall från RegR	24
6.1	Gemensamma utgångspunkter	24
6.2	Koncernbidrag uppåt	24
6.2.1	Mål 6512-06	24
6.3	Koncernbidrag i sidled	25
6.3.1	Mål 1648-07	25
6.3.2	RÅ 2009 ref. 15 (Mål 1650-07)	25
6.3.3	Mål 1652-07	25
6.3.4	Mål 3628-07	26
6.4	Koncernbidrag nedåt	26
6.4.1	Mål 6511-06	26
6.4.2	Mål 7322-06	27
6.4.3	Mål 7444-06	28
6.4.4	RÅ 2009 ref.14 (Mål 1651-07)	28
6.4.5	RÅ 2009 ref.13 (Mål 1267-08)	28
7.	Problemområden	29
7.1	Gemenskapsrättens räckvidd kontra medlemsstaternas suveränitet	29
7.2	Tillämpningen av domar från EGD	30
7.3	Skatteverkets styrsignaler	30
7.4	Avsaknaden av förhandsavgörande från EGD	31
7.5	Bör de svenska koncernbidragsreglerna ändras?	32
7.5.1	Mot bakgrund av konflikten mellan gemenskapsintressen och nationella intressen?	32
7.5.2	Mot bakgrund av tillämpningssvårigheterna av domar från EGD?	33
7.5.3	Mot bakgrund av det rådande rättsläget?	33
8.	Hur bör reglerna ändras?	35
8.1	Förutsättningar för gränsöverskridande koncernbidrag	35
8.1.1	Bidragets riktning och definitiva förluster	35
8.1.2	Tidpunkten för när bidraget ska ha lämnats och avdrag får göras	38
8.1.3	Beloppsbegränsning	40
8.1.4	Mottagarlandets behandling av bidraget	40
8.2	Finansdepartementets lagförslag	41
8.2.1	Förutsättningar för koncernavdrag	41
8.2.2	Tidpunkt för avdrag och beloppsbegränsning	42
8.2.3	Förslagets förenlighet med EG-rätten?	42
8.2.4	Sammanfattande slutsats av lagförslaget	44
8.2.5	Reflekterande avslutning	45
9.	Källförteckning	46
9.1	Offentligt tryck	46
9.2	Litteratur	47
9.3	Rättsfall	50

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag
CFC	Controlled Foreign Company
DB	Dotterbolag
Dnr.	Diarienummer
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska Gemenskapen
EGD	EG-domstolen
EGF	EG-fördraget
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen
MB	Moderbolag
not	notismål
Prop.	Proposition
ref.	referatmål
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SB	Systerbolag
SFS	Svensk författningssamling
Skr	Skrivelse
SKV	Skatteverket
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvD	Svenska Dagbladet

1.1 Bakgrund

Marks & Spencer – målet blev startskottet för en omfattande debatt i Sverige huruvida de svenska koncernbidragsreglerna strider mot EG-rätten eller inte vad gäller gränsöverskridande koncernbidrag. Dåvarande finansminister Pär Nuder konstaterade kort efter domen att målet inte kunde tillämpas direkt på svenska förhållanden eftersom den avsåg ett mer begränsat system med enbart förlustutjämning inom en koncern. Svenska företag som ville få klarhet i frågan ansökte hos SRN om förhandsbesked om möjligheten till avdrag i ett par olika situationer.¹ Förenklat kan man säga att SRN bedömde i linje med Marks & Spencer – målet och medgav avdrag för gränsöverskridande koncernbidrag i vissa fall.

Nästan två år senare dömde EGD i målet Oy AA och en ny beståndsdel tillfördes debatten. Regeringen hade sedan november 2005 haft slutbetänkandet från 2002 års företagsskatteutredning på sitt bord där ett likvidationsavdrag för förlorade investeringar i verksamheter i utlandet fanns med som förslag.² I budgetpropositionen för 2008 gav regeringen dock beskedet att Oy AA – målet innebar ett fullständigt godkännande av de svenska koncernbidragsreglerna och att inga justeringar behövdes.³

Tio av SRN: s förhandsbesked hade överklagats till RR. Företagen åberopade Marks & Spencer – målet som stöd för avdragsrätt medan SKV hänvisade till Oy AA – målet som stöd för att EG-rätten inte utgör något hinder mot att tillämpa IL: s regler om koncernbidrag. RR valde att inte inhämta något förhandsavgörande från EGD. Även här kan man förenklat säga att RR dömde i linje med Marks & Spencer – målet. Till skillnad från regeringens bedömning behandlades Oy AA – målet snarare som ett komplement till Marks & Spencer – målet. Domarna innebar i korthet att avdrag skall medges då ett svenskt moderbolag ger ett förlusttäckningsbidrag till dotterbolag inom EES där förlusten är slutgiltig i form av exempelvis likvidation.

Domarna har föranlett SKV att i styrsignaler ge ut ställningstaganden om hur de anser att domarna ska tolkas.⁴ De har även varit föremål för analys i andra fackkretsar och det kan konstateras att det råder skilda åsikter kring vissa av förutsättningarna för avdrag.

Efter att ha aviserat i budgetpropositionen för 2010 att en lagändring nu var nödvändig på grund av RR: s domar⁵, har regeringen i september 2009 skickat ut ett lagförslag på remiss.⁶ De nya reglerna föreslås träda ikraft den 1 juli 2010.

¹ Dnr 206-04/D, 193-04/D, 205-04/D, 207-04/D, 204-04/D, 176-05/D, 64-06/D, 77-05/D, 6-06/D och 26-07/D.

² SOU 2005:99 s. 228-229.

³ Prop. 2007/08:1 s. 118.

⁴ Styrsignal 2009-05-15, dnr 131 440547-09/111 och Styrsignal 2009-10-05, dnr 131 743085-09/111.

⁵ Prop. 2009/10:1 s. 170.

⁶ Koncernavdrag i vissa fall, m.m.

1.2 Ämne och syfte

Debatten i Sverige under de senaste åren om möjligheten till gränsöverskridande koncernbidrag karaktäriseras av svårigheterna att försöka samordna två motstående intressen. Medlemsstaterna i EU är skyldiga att i sin nationella rätt iaktta EG-rätten som syftar till att säkra fri rörlighet på den inre marknaden. Samtidigt värnar respektive medlemsstat om sina egna skatteunderlag. De svenska koncernbidragsreglernas krav på svensk skattskyldighet för både givare och mottagare av koncernbidrag är ett uttryck för detta. Genom RR:s domar har avdrag för gränsöverskridande koncernbidrag i vissa fall nu ändå medgivits i Sverige och därmed kan man säga att skyldigheten att iaktta EG-rätten har fullgjorts i praxis. Eftersom koncernbidragsreglerna i skrivande stund ännu inte ändrats kvarstår de dock som fördragsstridiga till viss del. Utgångspunkten i regeringens lagförslag har varit att inte tillåta mer än nödvändigt, och det kan därför ifrågasättas om dessa åtgärder är tillräckliga för att de svenska reglerna inte längre ska strida mot EG-rätten. Debatten fortsätter således.

Med fokus på gränsöverskridande koncernbidrag syftar framställningen till att belysa problem som kantar vägen när medlemsstaterna måste punktanpassa sina skattelagstiftningar för att de inte ska strida mot EG-rätten. Genom att göra detta har jag för avsikt att svara på frågan huruvida de svenska reglerna bör ändras för att möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämning, och i sådana fall hur.

1.3 Disposition och metod

Uppsatsen består av en deskriptiv och en analytisk del. Den första delen är en genomgång av gällande rätt på området för att skapa en förståelse för rättsläget och utvecklingen. Min disposition kommer att följa en kronologisk ordning eftersom det från början är domar från EGD som föranlett behovet av ändring av de svenska reglerna. Jag inleder med en redogörelse av svensk lagstiftning i avsnitt 2 som beskriver hur de svenska reglerna ser ut idag och deras syfte. Detta följs av hur regleringen i EG-rätten ser ut i avsnitt 3. I avsnitt 4 behandlas rättsfallen från EGD som har betydelse för ämnet och i avsnitt 5 arbetet med gemensamma åtgärder på EU-nivå. Detta avsnitt har sin naturliga plats direkt efter avsnitt 4 av den anledningen att behovet av gemensamma åtgärder har ökat i samma takt som EGD:s domar tillkommit. Här uppmärksammas även ett pågående rättsfall från EGD som förväntas bli avgjort inom ett halvår och som har betydelse för ämnet. Den första delen av uppsatsen avslutas med avsnitt 6 där jag redogör för RR:s domar. Eftersom analysen handlar om huruvida de svenska koncernbidragsreglerna bör ändras och i sådana fall hur, är det i sin ordning att avsluta första delen av uppsatsen med de domar som lagts till grund för lagändringen. Till avsnitten 2-3 och 5 har jag använt mig av tillgänglig litteratur på området kompletterat med lagar, förarbeten, rättsfall och andra rättsliga dokument. För avsnitten 4 och 6 har jag gått igenom rättsfallen.

Den analytiska delen inleds med en genomgång av problematiska omständigheter som uppkommer när medlemsstaterna ska punktanpassa sina skattelagstiftningar för att inte strida mot EG-rätten, med särskild fokus på gränsöverskridande koncernbidrag. Det följs av det avslutande avsnittet som handlar om hur de svenska reglerna bör ändras för att möjliggöra

dessa resultatutjämnings. Även för dessa båda avsnitt har jag använt mig av tillgänglig litteratur på området, artiklar, förarbeten, rättsfall och andra rättsliga dokument.

1.4 Avgränsning

Det finns olika sätt att resultatutjämma inom en koncern, både inom Sverige och över gränserna. Eftersom mitt arbete har RR: s 10 domar som utgångspunkt, vilka i sin tur faller tillbaka på EGD: s domar Marks & Spencer och Oy AA, kommer jag uteslutande att behandla öppna koncernbidrag som möjlighet till resultatutjämnings. Andra nationella och gränsöverskridande möjligheter till resultatutjämnings mellan koncernbolag lämnas således utanför ramen för denna uppsats. Av samma anledning redogör jag endast för de nämnda rättsfallen trots att gränsöverskridande resultatutjämnings behandlats av EGD i flera andra rättsfall.

Både vid tillämpning av nationell rätt och EG-rätt tar man hänsyn till existerande skatteavtal. Flera regelsystem används alltså samtidigt och är dessutom integrerade med varandra. Mot bakgrund av mitt syfte med uppsatsen blir nästa avgränsning att skatteavtalsrätten och dess inverkan inte kommer att behandlas alls.

Eftersom domstolar dömer unika fall medför koncernbidragsdomarna att många frågor fortfarande är öppna vad gäller förutsättningarna för gränsöverskridande koncernbidrag. I det sista avsnittet redogör jag för vilka rekvisit som kan anses vara bestämda och hur vissa öppna frågor ska tolkas för att kunna avgöra hur de svenska reglerna bör ändras. Av utrymmesskäl kommer jag inte att kunna redogöra för precis alla följdfrågor som uppkommit eller alla tänkbara situationer som kan komma i fråga för en lagreglering på området. Jag kommer att utgå från huvuddragen i RR: s domar och främst behandla vad som enligt mig har störst betydelse för en lagändring.

Den sista avgränsningen aktualiseras då jag slutligen undersöker Finansdepartementets lagförslags förenlighet med EG-rätten. Min intention är inte att uttömmande belysa vad som fortfarande kan tänkas strida mot EG-rätten i lagförslaget. Mitt syfte med genomgången är snarare att visa att Finansdepartementets inställning, att de svenska koncernbidragsreglerna i samband med lagförslaget nu blir förenliga med EG-rätten, inte är självklar.

2. Svensk reglering

I detta avsnitt redogörs för de delar av de svenska koncernbidragsreglerna i kapitel 35 IL som är mest relevanta för ändamålet med framställningen och syftar till att visa hur den svenska regleringen ser ut idag och varför.

2.1 Allmänna utgångspunkter

2.1.1 Koncernbidragsreglernas syfte

I Sverige beskattas inte koncerner som helhet, utan varje enskilt bolag som ingår i en koncern utgör ett självständigt skattesubjekt. Det har varit en sedan länge uttalad målsättning att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda företag.⁷ Eftersom skattemässiga överväganden inte ska styra hur man väljer att bedriva sin verksamhet, finns det därför regler som under vissa förutsättningar medger inkomstöverföringar i form av koncernbidrag mellan två bolag i Sverige. Bidraget utgörs av obeskattade vinstmedel och genom reglerna skapas en sådan kvittning mellan förluster och vinster i de olika bolagen som skulle ha blivit resultatet om verksamheterna hade bedrivits i ett enda bolag. Koncernbidragsreglerna syftar alltså till att utjämna skattebelastningen inom koncernen för att uppnå skatteneutralitet mellan de olika organisationsformerna.⁸

2.1.2 Koncernbidragsreglernas utveckling

Reglerna om öppna koncernbidrag infördes 1965, men redan dessförinnan fanns det i praxis en avdragsrätt för koncernbidrag under förutsättning att det utgjorde en driftskostnad i givarens verksamhet och under förutsättning att inte dubbelbeskattningsreglerna för bolagsinkomster härigenom undveks. Genom åren har bestämmelserna reviderats flera gånger för att svara mot näringslivets ändrade behov.⁹ Exempelvis har gruppen av olika företagsformer som kan ge och ta emot koncernbidrag utökats vid flera tillfällen.¹⁰ När reglerna tillkom var de endast avsedda för svenska skattesubjekt.¹¹ Under senare tid har utvecklingen dock lett till att allt fler svenska koncerner idag har utländska inslag. Tillsammans med de krav som Sveriges internationella åtaganden kräver har även detta medfört regeländringar.¹²

De svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med EG-rättens grundläggande friheter har tidigare varit föremål för prövning i EGD. Mål 200/98 *X AB och Y AB*, som var en förfrågan om förhandsavgörande, gällde en äldre motsvarighet till fusionsregeln i 35 kap 5 § IL. Frågan var om avdrag för koncernbidrag från ett svenskt bolag till ett annat sådant kunde vägras om

⁷ Se SOU 1926:18 s. 49, Prop. 1953:28 s. 40 och Prop. 1984/85:70 s.176.

⁸ Wiman, s. 66, Lodin m.fl., s. 399-401 och Dahlberg, s. 109-110.

⁹ Andersson m.fl., s. 1048 och Lodin m.fl. s. 399-401.

¹⁰ Prop. 1999/2000:2 s. 421-422.

¹¹ Wiman, s. 81.

¹² Prop. 2000/01:22 s. 56.

det fanns flera mellanliggande bolag i olika EU-länder. Enligt den då gällande svenska lagstiftningen var det inte möjligt för ett svenskt moderbolag, som ägde ett svenskt dotterbolag tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag, att lämna koncernbidrag till det svenska dotterbolaget. Detta gällde även om de utländska dotterbolagen hade sitt säte i andra medlemsstater inom EU. EGD konstaterade att det stred mot etableringsfriheten i artikel 43 att neka avdrag för koncernbidrag på grundval av var dotterbolagen hade sitt säte. I RÅ 2000 ref. 17 förklarade RR i enlighet med förhandsavgörandet att det inte var förenligt med gemenskapsrätten att vägra ett moderbolag koncernbidrag till sitt dotterbolag, även om dotterbolaget hade utländska ägarintressen.¹³

Genom bestämmelsen i 35 kap 2a § IL, som trädde ikraft den 1 januari 2001¹⁴, anpassades de svenska koncernbidragsreglerna till EG-rätten i den mån att koncernbidrag möjliggjordes i vissa fall även om det fanns en internationell anknytning inom koncernen. Både givare och mottagare av bidraget var dock fortfarande tvungna att vara skattskyldiga i Sverige för sin näringsverksamhet. Vikten av att upprätthålla detta krav betonades i propositionen som föregick lagändringen.¹⁵ Bara fem år senare kom domen från EGD¹⁶ som medförde att just den nationella skattskyldigheten som förutsättning för att kunna resultatutjämna inom en koncern började ifrågasättas. Idag, nio år senare, har regeringen utformat ett lagförslag där det föreslås att gränsöverskridande resultatutjämning ska kunna ske i vissa fall.¹⁷

2.2 Regleringen av koncernbidrag

2.2.1 Huvudregel

Enligt huvudregeln i 1 § gäller att om avdragsförutsättningarna i kapitel 35 är uppfyllda ska ett koncernbidrag vara avdragsgillt hos givaren och skattepliktigt hos mottagaren. Eftersom regeln står i ska-form ges intrycket av att avdrag för koncernbidrag måste ske om bara förutsättningarna är uppfyllda. I 3 § 2 uppställs emellertid som villkor för avdrag att både givare och mottagare öppet ska redovisa koncernbidraget i deklarationen. Det innebär i praktiken att de skattskyldiga kan välja att avstå från att redovisa bidraget och därmed blir avdragsrätten i realiteten fakultativ. Den obligatoriska reciprociteten i huvudregeln gäller alltså i de fall då koncernbidraget konstateras vara avdragsgillt hos givaren och då förutsätts också en motsvarande beskattning hos mottagaren. Kravet att givaren måste visa att förutsättningarna för avdrag föreligger framgår inte längre uttryckligen av lagtexten, men bevisbördan anses ändå följa av allmänna regler.¹⁸ Om förutsättningarna för avdrag däremot inte kan uppfyllas, och bidraget av den anledningen därför inte går att dra av som ett koncernbidrag, finns ändå en möjlighet till avdrag i de fall då bidraget är en utgift för intäkternas förvärvande.¹⁹ Det gäller även då bidraget gått till ett utländskt dotterbolag men i regel ställs det krav på ett mycket nära samband och betydande affärer mellan de båda

¹³ Dahlberg, s. 113, Lodin m.fl. s. 637 och Prop. 2000/01:22 s. 59-60.

¹⁴ Lag (2000:1341) om ändring i inkomstskattelagen.

¹⁵ Prop. 2000/01:22, s. 73-74.

¹⁶ Mål 446/03 *Marks & Spencer*.

¹⁷ Koncernavdrag i vissa fall, m.m. Skickat på remiss 22 september 2009.

¹⁸ Andersson m.fl., s. 1049, Wiman, s. 68-69 och Prop. 1999/2000:2 s. 423.

¹⁹ 16 kap. 1 § IL.

företagens verksamheter.²⁰ En anledning till att reglerna om öppna koncernbidrag infördes var att undvika just denna prövning av om bidraget utgör en avdragsgill kostnad för givaren. Därför sker det ingen sådan prövning överhuvudtaget enligt koncernbidragsreglerna och rätten till avdrag gäller oavsett om bidraget kan anses utgöra en omkostnad i givarens verksamhet och oavsett om det finns något samband mellan de båda företagens verksamheter.²¹

2.2.2 Definitioner

I 2 § definieras vilka som ska anses vara moder- och dotterbolag enligt kapitel 35. Ägarsambandet är en grundläggande förutsättning för att kunna lämna koncernbidrag med avdragsrätt.²² Ett svenskt aktiebolag med flera företagsformer ska äga mer än 90 procent av andelarna i ett annat svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening. Det är alltså inte tillräckligt att ett bolag innehar mer än 90 procent av röstetalet i ett annat bolag. Det ägande bolaget utgör moderbolag och med helägt dotterbolag avses det ägda bolaget. Anledningen till att gränsen sattes till 90 procent var att moderbolaget vid ett så stort aktieinnehav enligt 1944 års ABL hade rätt att både fusionera och tvångsinlösa resterande del av aktierna. På detta sätt kunde bolagen slås samman och därigenom ses som en enda skattskyldig verksamhet. Aktierna i dotterbolaget ska ägas direkt av moderbolaget. Indirekt ägande via andra bolag i koncernen räknas således inte.

Trots att dotterbolaget inte är helägt möjliggör dock fusionsregeln i 5 § i viss utsträckning nedåtgående koncernbidrag om mottagarbolaget genom en eller flera tänkta fusioner kunnat uppgå i moderbolaget. Även denna regel bygger på inlösens- och fusionsreglerna i 1944 års ABL och därför stadgas att fusion ska anses kunna äga rum i de fall då moderbolaget äger mer än 90 procent av andelarna i ett dotterbolag.²³ Regeln möjliggör exempelvis koncernbidrag från moderbolag direkt till dotterdotterbolag men även från moderbolag till ett hälftenägt dotterbolag under förutsättning att den andra hälften ägs av ett annat av moderbolaget helägt dotterbolag.²⁴

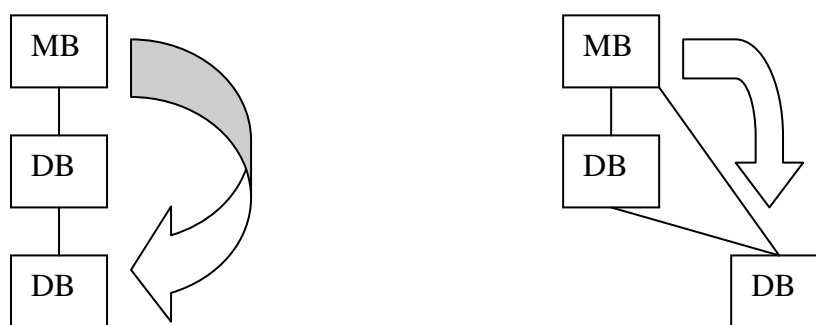


Fig. 1

²⁰ Lodin m.fl., s. 409-410.

²¹ Lodin m.fl., s. 401 och Wiman, s. 68.

²² Pelin, s. 149.

²³ Wiman, s. 71-73.

²⁴ Lodin m.fl., s. 406 och Andersson m.fl., s. 1064.

Reglerna om fusion och tvångsinlösen ändrades dock i 1975 års ABL till att omfatta även röstvärde och indirekt ägande men koncernbidragsreglerna förblev oförändrade. Av den anledningen går det inte att fusionera bolag utifrån kriterierna i skatteregeln i exempelvis de fall då röster och kapital inte överensstämmer. De skatterättsliga definitionerna av moder- och dotterbolag skall därför endast användas vid en tillämpning av koncernbidragsreglerna.²⁵ Kravet att båda bolagen ska vara svenska skattesubjekt har sin naturliga utgångspunkt i hur näringslivet såg ut vid reglernas tillkomst, men troligen ville man även redan då undvika risken att koncernbidraget undgick svensk beskattning.²⁶

Genom 2 a § har bolagskretsen i 2 § utvidgats. Vid tillämpning av kapitel 35 likställs nämligen ett utländskt bolag som hör hemma inom EES med ett svenskt om det motsvarar ett sådant svenskt bolag som behandlas i kapitlet. Eftersom Sverige inte ville tappa sitt beskattningsunderlag till utlandet upprätthöll man dock kravet på svensk skattskyldighet.²⁷ Således krävs det även för dessa bolag att både givare och mottagare ska beskattas i Sverige för näringsverksamhet och koncernbidraget ska tas upp som inkomst i sådan verksamhet. I praktiken innebär detta att ett utländskt bolag, hemmahörande inom EES, som har ett fast driftställe i Sverige kan ge och ta emot koncernbidrag.²⁸ Koncernbidrag kan även lämnas mellan två svenska aktiebolag som har gemensamt moderbolag inom EES-området.²⁹

2.2.3 Förutsättningar

Bidrag i olika riktningar

Koncernbidrag kan enligt 3 § först och främst lämnas mellan moderbolag och helägda dotterbolag och enligt 4 § mellan helägda dotterbolag. Då bidraget ska gå från dotterdotterbolag till moderbolag, mellan kusinbolag och i övriga fall mellan olika generationer koncernbolag måste man ta reda på om stegvisa koncernbidrag från givare ända fram till mottagare via de mellanliggande bolagen är möjliga. Varje bolag måste ha rätt till avdrag för det vidarebefordrade koncernbidraget enligt förutsättningarna i 3 och 4 § §. Om så är fallet, godkänns koncernbidraget enligt 6 § och kan därmed ges direkt till det mottagande bolaget utan att behöva slussas genom koncernen.³⁰

Belopp och redovisning

Eftersom skatten på bolagsinkomster är proportionell finns det normalt ingen anledning till att överföra resultat mellan två vinstgivande bolag. Behovet av utjämning föreligger snarare då ett koncernbolag går med vinst och ett annat går med förlust.³¹ Koncernbidraget utgör en renodlad inkomstöverföring mellan koncernbolagen eftersom överföringen är vederlagsfri och inte svarar mot några prestationer.³² Det finns ingen begränsning av bidragets storlek och det

²⁵ Norberg och Thorell, s. 102.

²⁶ Wiman, s. 81.

²⁷ Dahlberg, s. 112.

²⁸ Andersson m.fl., s. 1057.

²⁹ Lodin m.fl., s. 402.

³⁰ Lodin m.fl., s. 406, Wiman, s. 78 och Prop. 2000/01:22 s. 72.

³¹ Wiman, s. 66.

³² SKV Handledning för beskattning, s. 186.

får till och med vara så stort att det framkallar förlust hos givarbolaget.³³ Det finns heller inget krav på att bidraget ska utgå i form av kontanta medel, utan det är tillräckligt att ett fordringsförhållande uppstår och redovisas.³⁴ Enligt 3 § 2 skall redovisningen ske öppet i deklARATIONERNA men på vilket sätt den görs har i praxis bedömts sakna betydelse. Redovisningen kan därför ske både över resultaträkningen eller över balansräkningen.³⁵ Det har däremot ansetts att bolaget ska kunna visa att en förmögenhetsöverföring motsvarande koncernbidraget verkligen skett och att avdragsrätten för bidraget är begränsat till det belopp som mottagaren ska ta upp till beskattning.³⁶

Ägandetid

Enligt 3 § 3 och 4 § ska dotterbolaget ha varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare av koncernbidraget. Om ägarförändring inträffar den 1 januari eller 31 december är kravet således inte uppfyllt. Sker ägarförändringen inom en koncern jämföras det enligt 7 § med ägande hela året under förutsättning att samma koncernbidrag hade kunnat ges vid det gamla ägarförhållandet. Ägarkravet under hela beskattningsåret gäller alltså både då koncernbidrag lämnas mellan moder- och dotterbolag som när det lämnas mellan systerbolag och syftar till att förhindra obehörig förlustutjämnning.³⁷ Möjligheten att kunna utjämna över- och underskott inom en koncern är menat att tillkomma endast de bolag som har utgjort en ekonomisk enhet under samma period som resultaten genererades. Över- och underskott som uppstår innan ett bolag ingår i koncernen faller därmed utanför den koncerngemensamma ansträngningen.³⁸ När ett bolag inträder i eller utträder ur en koncern blir konsekvensen av ägarkravet att det uppstår ett karensår under vilket bolaget varken kan ge eller få koncernbidrag. På detta sätt förhindras att kvittning sker mellan koncerninternt resultat och vinster eller förluster som genererats i verksamhet utanför koncernen.³⁹

För att förhindra handeln med aktier i konkursbolag infördes år 1990 bestämmelsen om att värdepapper förlorar sitt värde på grund av likvidation. Avyttringen ansågs ha skett när bolaget upplöstes genom likvidation.⁴⁰ Efter en lagändring år 1994 innebär redan beslutet om att bolaget ska träda i likvidation att värdepappret ska anses avyttrat.⁴¹ Bestämmelsen finns idag i 44 kap. 7 § IL och innebär att då ett dotterbolag i en koncern likvideras kan inte kravet på ägande under hela beskattningsåret upprätthållas.

³³ Pelin, s. 149.

³⁴ Lodin m.fl., s. 401.

³⁵ RÅ 1998 ref. 6 och RÅ 1999 ref. 74 och Heineham, s. 196.

³⁶ Prop. 1965:126 s. 73, RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2006 not 40.

³⁷ Andersson m.fl., s. 1060.

³⁸ Wiman, s. 75-76.

³⁹ Lodin m.fl., s. 405.

⁴⁰ Prop. 1989/90:110 s. 392 och s. 710.

⁴¹ Prop. 1993/94:234 s. 109.

Detta avsnitt redogör för den EG-rättsliga regleringen på den direkta beskattningens område i syfte att förklara hur och varför EG-rätten påverkar de svenska koncernbidragsreglerna.

3.1 Allmänna utgångspunkter

3.1.1 EG-rättens syfte

EG upprättades 1957 och var ett av de första stegen som togs i det europeiska samarbetet för ekonomisk gemenskap. Det främsta syftet var att skapa en stor gemensam marknad utan inre gränser. Bildandet av tullunionen 1968 var ett led i denna utveckling och innebär att det råder tullfrihet mellan EU-länderna och att gemensamma tulltariffer tillämpas mot omvärlden.⁴² Arbetet med att förverkliga den inre marknaden påbörjades i mitten av 1980-talet och den trädde ikraft 1993. Den utgör en fördjupning av den gemensamma marknaden och består idag av samtliga 27 medlemsländer och EES-länderna Island, Norge och Liechtenstein. På den inre marknaden ska fri rörlighet för de grundläggande produktionsfaktorerna; varor, tjänster, personer och kapital gälla. Genom fri rörlighet ska ökad handel, tillväxt, sysselsättning och välfärd uppnås och nationella särregleringar utgör hinder mot dessa mål.⁴³ Tullunionen och den inre marknaden är med andra ord centrala komponenter för det ekonomiska samarbetet inom EU och utgör förutsättningar för att kunna upprätthålla den gemensamma marknaden. Förbättringsarbeten sker kontinuerligt och reglernas efterlevnad kontrolleras och följs upp.⁴⁴ Således är EG-rättens syfte överstatligt och skall säkra den fria rörligheten och den fria konkurrensen inom unionen.⁴⁵ De gemenskapsrättsliga bestämmelserna skall läsas och förstås i detta sammanhang.

3.1.2 EG-rättens företrädare

Vårt medlemskap i EU 1995 innebar att Sverige tillfördes ytterligare en rättsordning, nämligen EG-rätten. EG-rätten, som är en självständig rättsordning som skapats genom EGF, utgör samtidigt en integrerad del av medlemsstaternas nationella rättsordningar och är bindande för dem.⁴⁶ En konsekvens av parallella rättsordningar är att regelkonflikter kan uppkomma. Det regleras inte uttryckligen i fördragen vad som gäller om en nationell lagregel står i strid med en gemenskapsrättslig bestämmelse.⁴⁷ EGD har dock tidigt i sin praxis slagit fast principen om gemenskapsrättens företrädare framför nationell rätt med motiveringen att genom att upprätta gemenskapen har medlemsstaterna, inom begränsade områden, inskränkt sina suveräna rättigheter och skapat ett förpliktande regelverk både för sig själva och för sina medborgare.⁴⁸ Detta ställningstagande har förtydligats och vidareutvecklats i senare praxis.⁴⁹

⁴² europa.eu.

⁴³ kommers.se.

⁴⁴ eu-upplysningen.se.

⁴⁵ Lodin m.fl., s. 631.

⁴⁶ Ståhl och Persson Österman, s. 21.

⁴⁷ Bernitz och Kjellgren, s. 72.

⁴⁸ Se mål 26/62 vand Gend & Loos och mål 6/64 Costa v. ENEL.

Utgångspunkten är därför att EG-rätten är överordnad över och har företräde framför nationell rätt vid alla tänkbara konflikter. I Sverige har detta förhållande accepterats genom den s.k. EU-lagen som fastställer att EG-rätten gäller fullt ut i Sverige.⁵⁰ Det finns dock en begränsning för i vilken mån makt kan överlätas. I 10:5 RF stadgas att överlåtelsen inte får röra principerna för statsskicket samt att angivna fri- och rättigheter garanteras.⁵¹

3.2 EG-rätten och regleringen av den direkta beskattningen

3.2.1 Primär- och sekundärrätt

EG-rätten brukar delas upp i primär och sekundär EG-rätt. Den primära består av de grundläggande fördragen med tillhörande protokoll och förklaringar jämte därtill senare gjorda ändringar och tillägg. Även anslutningsfördragen med nya stater hör till den primära EG-rätten som förenklat kan jämföras med ett lands grundlag.⁵² Detta innebär att den primära rätten är överordnad den sekundära. Den sekundära EG-rätten utgörs av olika rättsakter med varierande rättsliga konsekvenser som har beslutats av institutionerna.⁵³ De viktigaste regleras i artikel 249 i EGF och är förordningar, direktiv och beslut. Förordningar har stark genomslagskraft eftersom de är direkt tillämpliga i varje medlemsstat utan föregående lagstiftningsåtgärder. Förekomsten av förordningar på ett visst område signalerar gemenskapsrättsligt företräde och enhetlig lagstiftning är av vikt inom detta område. Direktiven är föreskrivna resultat som varje medlemsstat ska förverkliga för sig inom ramen för sin nationella rättsordning och inom en viss angiven tid. Direktiven används främst för att harmonisera medlemsstaternas lagstiftningar men det överlämnas i princip helt åt medlemsstaterna själva att avgöra form och tillvägagångssätt för själva genomförandet. Besluten har individuell adressat och är bindande endast för dem som det är riktat till. Utöver dessa bindande rättsakter förekommer dessutom rekommendationer och yttranden som inte är bindande. Det betyder däremot inte att de saknar juridisk relevans utan kan i praktiken spela en betydelsefull roll eftersom de ofta förklarar hur olika situationer ska bedömas.⁵⁴

3.2.2 Reglering av den direkta beskattningen

Det finns inte någon särskild artikel om harmonisering av den direkta beskattningen i EGF vilket tyder på att de ursprungliga signatärmakterna troligen inte hade för avsikt att EG-rätten skulle få någon betydelse på detta område. Harmoniseringen styrs istället av den allmänna harmoniseringsregeln i artikel 94 som anger direktivet som enda tillåtna rättsakt. Utfärdandet av direktiven fordrar dessutom enhällighet mellan medlemsstaterna vilket försvårar beslutsfattandet. Avsaknaden av uttrycklig reglering visar på vilket politiskt känsligt område den direkta beskattningen utgör och vetorätten kan ha gett medlemsstaterna uppfattningen att deras suveränitet på detta viktiga område inte begränsades i något avseende.⁵⁵

⁴⁹ Se mål 11/70 Internationale Handelsgesellschaft och mål 106/77 Simmenthal.

⁵⁰ SFS 1994:1500 Lag med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

⁵¹ Dahlberg, s. 219.

⁵² Källqvist och Köhlmark, s. 307.

⁵³ Nilsson och Lundberg, s. 28.

⁵⁴ Bernitz och Kjellgren, s. 29-32.

⁵⁵ Lodin m.fl., s. 631.

Inkomstbeskattningen omfattas alltså i stort sett av medlemsstaternas kompetens vilket innebär att EU för närvarande innehåller 27 olika inkomstskattesystem. För koncerner och andra företagsgrupper som är verksamma i flera olika länder kan detta skapa problem på grund av de stora variationerna i medlemsstaternas beskattning av bolag och kapital. De direktiv på företagsbeskattningens område som enhälligt har antagits med stöd av artikel 94 visar dock på en viss vilja att underlätta för just denna grupp.⁵⁶ Direktiven rör internationella företagsombildningar inom EG, utdelningar från dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat samt beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag.⁵⁷

3.2.3 EGD: s inverkan

EGF innehåller artiklar som reglerar den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital samt den fria etableringsrätten.⁵⁸ De är utformade som förbud mot all slags diskriminering av utländska intressen samt mot restriktioner av de grundläggande friheterna. Trots att det faller utanför gemenskapens behörighet, har EGD i sin praxis⁵⁹ tillämpat en del av dessa artiklar på frågor om direkta skatter med motiveringen att medlemsstaterna är skyldiga att iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet. Nationella skatteregler som hindrar den fria rörligheten kan således åsidosättas direkt med stöd av fördraget.⁶⁰

Det är genom förhandsavgöranden i artikel 234 som domstolen på detta sätt lyckats påskynda integrationsarbetet. Gemenskapsrätten ska tillämpas i alla medlemsstater. I vissa fall kan den även åberopas direkt inför nationella myndigheter och domstolar,⁶¹ nämligen då den aktuella EG-rättsliga bestämmelsen har direkt effekt. Innebörden av att en bestämmelse har direkt effekt är att den ska kunna tillämpas utan kompletterande åtgärder som t.ex. lagstiftning och att regelns betydelse är klar och precis. Även eventuella övergångsperioder ska ha löpt ut. Kärnbestämmelserna för de grundläggande friheterna har direkt effekt.⁶² Konsekvensen av att gemenskapsrättsliga bestämmelser går att åberopa direkt i nationell domstol kan leda till att EG-rätten tolkas på olika sätt i medlemsländerna. Om målet dessutom handhas av högsta instans kommer denna tolkning att låsas fast som prejudikat. Syftet med förhandsavgörandena är därför att åstadkomma en enhetlig tolkning av EG-rätten i medlemsstaterna.⁶³ Trots att det formellt endast är den domstol som ställt frågan som blir bunden av förhandsbeskedet så är det i praktiken prejudicerande inom hela EU då utslagen regelmässigt även följs av andra domstolar. Medan undre instans har möjlighet att begära ett förhandsbesked vid en oklar EG-rättslig fråga föreligger det en skyldighet för högsta instans att göra detsamma. Om den nationella domstolen dock anser att EG-rätten är så uppenbar att det inte finns några tvivel om dess innehåll medges undantag från denna skyldighet. Enligt EGD: s praxis⁶⁴ innebär detta att den nationella domstolen måste vara säker på att både EGD och samtliga andra nationella

⁵⁶ Pahlsson, s. 48.

⁵⁷ Se fusionsdirektivet 90/434/EEG, moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och ränte/royaltydirektivet 2003/49/EG.

⁵⁸ Art. 12, 25, 28-29, 39, 43, 49 och 56.

⁵⁹ Se mål 270/83 *avoir fiscal* som banade väg för den fortsatta utvecklingen inom detta område.

⁶⁰ Lodin m.fl., s. 633.

⁶¹ Bernitz och Kjellgren, s. 152.

⁶² Dahlberg, s. 220.

⁶³ Pelin, s. 316.

⁶⁴ Se mål 283/81 *CILFIT*.

domstolar i EU skulle komma fram till samma sak. På grund av ökad måltillströmning under de senaste tjugo åren har handläggningstiderna för ett förhandsbesked förlängts och kan idag ta upp till två år innan det besvaras. Mot bakgrund av detta har EGD gett klara indikationer på att man gärna ser att nationella domstolar själva tolkar EG-rätten i fall där relativt klara kriterier för att bedöma frågan redan finns. Däremot ska förhandsbesked alltid inhämtas på oklara områden där en rättsutveckling tycks ske eller för frågor av stor principiell vikt för gemenskapsrätten.⁶⁵

3.3 Vilken frihet aktualiseras?

3.3.1 Gränsöverskridande resultatutjämnning och fri etableringsrätt

Den grundläggande friheten som främst aktualiserats vid mål om gränsöverskridande resultatutjämnningar i EGD är etableringsfriheten i artikel 43.⁶⁶ Enligt artikeln är inskränkningar för en medlemsstats medborgare att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudet. Denna rätt att starta och driva ett företag kallas för primär etablering. I artikel 48 likställs bolag som hör hemma i en medlemsstat med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaten. Även sekundäretableringar i form av kontor, filialer och dotterbolag omfattas av förbudet. Etableringsfriheten gäller således både fysiska och juridiska personer. Artikel 43 föreskriver som huvudregel att det ska råda likhet i förutsättningarna för etablering mellan inhemska och utländska rättssubjekt. Det är med andra ord inte någon generell rätt till etablering som garanteras av fördraget.⁶⁷ Om gränsöverskridande förhållanden, vid en jämförelse med motsvarande inhemska, särbehandlas negativt föreligger det således hinder i den fria etableringsrätten.

3.3.2 Rättfärdigande av hindrande nationella skatteregler

Trots att en nationell skatteregel bedöms hindra eller begränsa grundläggande friheter, kan den ändå under vissa omständigheter rättfärdigas. I EGF finns uttryckliga undantag⁶⁸ men dessa avser i allmänhet sådana särskilda situationer, som hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa, att det är svårt att föreställa sig hur nationell skattelagstiftning skulle kunna passa in i dessa undantag.⁶⁹ Istället har EGD i sin praxis utvecklat den så kallade rule of reason-doktrinen där vissa kriterier för rättfärdigande har fastställts.⁷⁰ Genom åren har principiellt godtagbara rättfärdigandegrunder på den direkta beskattningens område kunnat urskiljas där hänsyn har tagits till tungt vägande samhällsintressen på skatteområdet. I tidigare praxis har accepterats förhindrandet av skatteflykt, upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang, att uppnå effektiv skattekontroll samt att skydda den skatterättsliga territorialitetsprincipen.⁷¹ Från senare praxis har accepterats säkerställandet av en välavvägd

⁶⁵ Ståhl och Persson Österman, s. 30-31.

⁶⁶ Se mål 250/95 *Futura Participations SA*, mål 446/03 *Marks & Spencer*, mål 231/05 *Oy AA* samt mål 414/06 *Lidl Belgium*.

⁶⁷ Bernitz och Kjellgren, s. 254.

⁶⁸ Se t.ex. art. 39 och art. 46.

⁶⁹ Dahlberg, s. 235.

⁷⁰ Se mål 55/94 *Gebhard*.

⁷¹ Dahlberg, s. 239.

fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, att förhindra att samma förlust utnyttjas två gånger och att förhindra skatteundandraganden.⁷² Utöver rättfärdigandegrunderna gör EGD dock även en proportionalitetsbedömning vilken i många fall visat att den nationella lagstiftningen gått längre än vad som behövs för att uppnå sitt syfte.⁷³

3.3.3 Världstat och ursprungsstat

Diskriminerande nationella skatteregler kan förekomma i staten dit etableringen förlagts (världstaten) men även i den stat där företaget som gör etableringen är hemmahörande (hemvists- eller ursprungsstat). Konsekvenserna i det första fallet blir att utländska etableringar stängs ute från världstatens marknad eftersom villkoren för verksamheten skiljer sig från de inhemska motsvarigheterna. I det andra fallet stängs istället själva etableringsföretaget inne i det egna landet då de, för att undvika att bli ”straffade”, avhåller sig från utlandsetableringar.⁷⁴ Förbudet mot nationella åtgärder som hindrar de grundläggande friheterna gäller både världstaten och ursprungsstaten.⁷⁵

3.3.4 Filial- eller dotterbolagsetablering

Den skattemässiga skillnaden mellan en filial- och en dotterbolagsetablering är att dotterbolaget utgör ett eget rättssubjekt medan filialen endast är en del av det bolag som har etablerat det. Det innebär att dotterbolaget är ett eget skattesubjekt som skall beskattas i etableringslandet för sin verksamhet medan etableringsbolaget normalt är skattskyldigt för filialens inkomster i sin hemviststat på grund av globalbeskattningen.⁷⁶ Förekomsten av ett skatteavtal mellan hemviststaten och etableringsstaten som föreskriver att exempt-metoden ska användas på filialens inkomster innebär dock att hemviststaten avsagt sig beskattningsrätten till dessa inkomster till förmån för etableringsstaten.⁷⁷ Förluster som uppkommer i filialen kan då heller inte utnyttjas mot vinster i etableringsbolaget.⁷⁸

⁷² Mål 446/03 *Marks & Spencer*.

⁷³ Dahlberg, s. 238-239.

⁷⁴ Ståhl, s. 10.

⁷⁵ Dahlberg, s. 231.

⁷⁶ Se 6:3-4, 6:8 och 6:11 IL.

⁷⁷ Pelin, s. 107-108.

⁷⁸ Se 9:5, 1 st. IL.

4.

Rättsfall från EGD

Som nämnts i föregående avsnitt är koncerner och företag med verksamheter i flera länder en särskilt utsatt grupp på grund av att medlemsländerna har olika inkomstskattesystem. Möjligheten att kvitta vinster och förluster i olika delar av koncernen försvinner när länderna värnar om sina egna skatteunderlag. Mot bakgrund av detta har den mest aktuella frågan på företagsbeskattningsområdet på senare tid varit i vilken utsträckning medlemsstaterna är tvungna att tillåta gränsöverskridande resultatutjämning. Även om EGD vid flera tillfällen bedömt nationella förlustutjämningsreglernas förenlighet med EG-rätten, är det huvudsakligen två mål som är intressanta för min vidare framställning, nämligen mål 446/03 Marks & Spencer samt mål 231/05 Oy AA. Dessa mål medförde att kravet på svensk skattskyldighet i alla situationer enligt de svenska koncernbidragsreglerna började ifrågasättas och låg sedan även till grund när reglernas förenlighet med EG-rätten prövades av RR.

4.1 Mål 446/03 Marks & Spencer

Marks & Spencer Plc var ett brittiskt moderbolag som, genom ett holdingbolag i Nederländerna, ägde dotterbolag i Tyskland, Frankrike och Belgien. Efter flera års förlustverksamhet i dotterbolagen såldes det franska bolaget och de andra två avvecklades. Moderbolaget ville kvitta förlusterna i dotterbolagen mot sina egna vinster i Storbritannien, men fick avslag. Den brittiska skattelagstiftningen om koncernavdrag, *group relief*, innebär att förluster kunde överföras från ett bolag till ett annat inom samma koncern, där även avdragsrätten för förlusten då överfördes. Denna form av resultatutjämning inom koncernen omfattade dock inte utländska dotterbolag eftersom förlusten skulle ha uppkommit i Storbritannien. Marks & Spencer överklagade beslutet och hävdade att frånvaron av möjligheten att kunna utnyttja de utländska dotterbolagens förluster utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten. När målet hamnade i High Court of Justice begärdes ett förhandsavgörande från EGD där de brittiska reglernas förenlighet med EG-rätten och etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 ifrågasattes. Den övergripande frågan var om dotterbolagens skattemässiga hemvist fick vara avgörande för huruvida moderbolaget kunde göra avdrag för förlusterna som uppkommit i dem. Sverige yttrade sig i målet och ansåg inte att regler som de brittiska kunde anses strida mot gemenskapsrätten.

Den 13 december 2005 meddelade EGD dom i mål C-446/03 *Marks & Spencer*. Först uppmärksammade domstolen om medlemsstaternas skyldighet att iakttä gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet på den direkta beskattningens område.⁷⁹ Därefter konstaterades att den brittiska lagstiftningen utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten eftersom förluster som uppkommit i dotterbolag utanför Storbritannien behandlades annorlunda än inhemska förluster. Detta utgjorde en hindrande åtgärd i hemviststaten som avskräckte moderbolag där från att göra utlandsetableringar.⁸⁰ En sådan inskränkning var bara tillåten om den kunde rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset och om den var

⁷⁹ Mål 446/03, *Marks & Spencer*, p. 29.

⁸⁰ Mål 446/03, *Marks & Spencer*, pp. 33-34.

proportionerlig.⁸¹ EGD fann tre rättfärdigande grunder vara tillämpliga samtidigt.⁸² För det första syftade reglerna till att säkerställa en välavvägd beskattningsrätt mellan medlemsstaterna så att vinster och förluster behandlades symmetriskt inom ett och samma skattesystem. Denna rätt skulle allvarligt äventyras om bolag själva kunde välja i vilken stat de skulle göra sina förlustavdrag. För det andra förhindrades risken att förlusten användes två gånger och för det tredje förhindrades skatteundandragande. Domstolen såg en risk i det aktuella fallet att överföringen av förluster skulle kunna organiseras på ett sådant sätt inom koncernen att förlustavdraget gjordes av de bolag som var föremål för de högsta skattesatserna och där således värdet på förlusterna ur skattesynpunkt var högst. Nästa steg var proportionalitetsbedömningen där domstolen kom fram till att den brittiska lagstiftningen gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå de eftersträvade syftena i en situation där ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som finns i dess hemviststat att beakta förlusterna och det inte finns någon möjlighet för vare sig dotterbolaget eller någon utomstående att utnyttja förlusterna i framtiden.⁸³ I en situation där ett moderbolag kunde visa för skattemyndigheten att ovanstående villkor var uppfyllda stred det alltså mot etableringsfriheten att inte ge detta bolag rätt att göra avdrag för förluster som uppkommit i utländska dotterbolag.⁸⁴ Domstolen klargjorde dock att i detta sammanhang stod det medlemsstaterna fritt att anta eller behålla bestämmelser som hade som specifikt syfte att från skatteförmåner undanta rent konstlade upplägg som syftade till att kringgå nationell skattelagstiftning.⁸⁵

4.2 Mål 231/05 Oy AA

AA Ltd var ett brittiskt moderbolag som, genom två nederländska bolag, ägde det finska dotterbolaget Oy AA till hundra procent. Moderbolaget gick med förlust och Oy AA ville därför lämna ett koncernbidrag. Det finska koncernbidragssystemet motsvarar det svenska i det avseendet att mottagaren av bidraget måste vara skattskyldigt i samma land som givaren. När det finska bolaget i en ansökan om förhandsavgörande hos Centralskattenämnden frågade huruvida en överföring från bolaget till det brittiska moderbolaget kunde anses utgöra ett avdragsgillt koncernbidrag blev svaret därför nekande. Oy AA överklagade nämndens beslut till Högsta förvaltningsdomstolen som i sin tur begärde ett förhandsavgörande från EGD. Tolkningsfrågan gällde om etableringsfriheten i artikel 43 och fri rörlighet för kapital i artikel 56 och moder-/dotterbolagsdirektivet utgjorde hinder för det finska koncernbidragssystemet där avdragsrätten är förenat med krav på att både givare och mottagare är skattskyldiga i samma land. Återigen valde Sverige att yttra sig i målet och ansåg inte att det finska koncernbidragssystemet kunde anses strida mot gemenskapsrätten.

EGD meddelade dom i mål C-231/05 *Oy AA* den 18 juli 2007. Även denna gång började domstolen med att erinra om medlemsstaternas skyldighet att iakttä gemenskapsrätten vid

⁸¹ Mål 446/03, *Marks & Spencer*, p. 35.

⁸² Mål 446/03, *Marks & Spencer*, pp. 43-50.

⁸³ Mål 446/03, *Marks & Spencer*, p. 55.

⁸⁴ Mål 446/03, *Marks & Spencer*, p. 56.

⁸⁵ Mål 446/03, *Marks & Spencer*, p. 57.

utövandet av sin behörighet på den direkta beskattningens område.⁸⁶ Efter att ha prövat de finska reglernas inverkan på de åberopade tillämpliga bestämmelserna kunde både artikel 56 och direktivet avskrivas.⁸⁷ Frågan skulle därmed besvaras endast med tillämpning av artikel 43.⁸⁸ Eftersom det finska systemet medger avdrag för koncernbidrag från dotterbolag till inhemskt moderbolag men inte till ett utländskt sådant, konstaterade domstolen att denna, i skattemässigt hänseende, skillnad i behandling utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten.⁸⁹ Denna inskränkning kan endast rättfärdigas om den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset och är proportionerlig.⁹⁰ De rättfärdigande grunder som prövades var de som befunnits tillämpliga i mål 446/03 *Marks & Spencer*. Domstolen fann att på samma sätt som om bolag har rätt att välja i vilken medlemsstat de skall göra sina förlustavdrag, så skulle även friheten för bolagskoncerner att välja i vilken stat dotterbolagets vinst ska beskattas allvarligt äventyra själva systemet med fördelning av beskattningsrätten mellan staterna. Detta skulle ju bli konsekvensen om man tillät dotterbolaget att göra avdrag för koncernbidraget i det aktuella fallet eftersom vinsten då skulle undanhållas från dotterbolagets beskattningsunderlag.⁹¹ Beträffande risken för ett dubbelt utnyttjande av förluster konstaterade domstolen kort att de finska koncernbidragsbestämmelserna inte omfattar någon avdragsrätt för förluster.⁹² När det slutligen gällde att förhindra skatteflykt uppgav domstolen att möjligheten till gränsöverskridande inkomstöverföring från dotterbolag till moderbolag skulle innebära en risk för att inkomster inom koncerner, genom fiktiva upplägg, skulle överföras till de medlemsstater som tillämpade de lägsta skattesatserna eller till de stater där inkomsten inte alls beskattades. Denna möjlighet, ansåg domstolen, förstärktes av att de finska koncernbidragsbestämmelserna inte kräver att mottagaren av bidraget har redovisat förluster.⁹³

Sammanfattningsvis kunde de finska reglerna rättfärdigas med hänsyn till behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteflykt. De ansågs tjäna legitima ändamål som är förenliga med fördraget, omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset och vara ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppnås.⁹⁴ Trots att ändamålet med de finska koncernbidragsreglerna inte specifikt är att undanta fiktiva upplägg som skapats i syfte att undvika skatt, konstaterade domstolen att lagstiftningen ändå kunde anses stå i proportion till de eftersträlvade målen, betraktade som en helhet. Att utöka möjligheten till resultatutjämning inom koncernen att även gälla gränsöverskridande situationer skulle leda till att bolagskoncernen skulle få ett alltför omfattande handlingsutrymme då de själva skulle kunna välja i vilken stat deras vinst skulle beskattas. Denna rubbning skulle inte kunna förebyggas trots att inkomstöverföringen villkorades.⁹⁵

⁸⁶ Mål 231/05 *Oy AA*, p. 18.

⁸⁷ Mål 231/05 *Oy AA*, pp. 20-27.

⁸⁸ Mål 231/05 *Oy AA*, p. 28.

⁸⁹ Mål 231/05 *Oy AA*, pp. 32 + 43.

⁹⁰ Mål 231/05 *Oy AA*, p. 44.

⁹¹ Mål 231/05 *Oy AA*, pp. 55-56.

⁹² Mål 231/05 *Oy AA*, p. 57.

⁹³ Mål 231/05 *Oy AA*, p. 58.

⁹⁴ Mål 231/05 *Oy AA*, p. 60.

⁹⁵ Mål 231/05 *Oy AA*, pp. 63-65.

4.3 Nytt mål i EGD - 337/08 X-holding BV

Av intresse i sammanhanget är det nya målet som är på gång i EGD, mål 337/08 *X-holding BV*, som handlar om ett nederländskt moderbolag som löpande vill utnyttja sitt belgiska dotterbolags underskott mot sina vinster. Den nederländska domstolen har i en begäran om förhandsbesked frågat EGD om artiklarna 43 och 48 samt praxis i målet C-446/03 *Marks & Spencer* utgör hinder mot att i nationell rätt inte tillåta en skattemässig enhet mellan ett moderbolag och ett helägt utländskt dotterbolag. Även i detta mål har Sverige yttrat sig och anser inte att etableringsfriheten hindrar de nederländska reglerna. Sverige anför att den olikbehandling av utländska bolag som blir följd av tillämpningen av de nederländska bestämmelserna är fullt berättigad eftersom reglerna bygger på territorialitetsprincipen och att dessa regler kan motiveras med de rättfärdigande grunder som användes i målet C-446/03 *Marks & Spencer*.⁹⁶

Generaladvokat Juliane Kokott har kommit med förslag till avgörande den 19 november. Först konstaterar hon att särbehandlingen som sker på grundval av var dotterbolaget har sitt säte utgör en inskränkning av etableringsfriheten.⁹⁷ Denna inskränkning kan dock rättfärdigas av behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.⁹⁸ Den omständigheten att utländska dotterbolag inte tillåts ingå i en nederländsk skattemässig enhet är ägnad att avvärja risken för att underskotten beaktas två gånger, men den skulle likväl kunna anses gå utöver vad som är nödvändigt. Kokott menar att denna fråga inte behöver avgöras slutgiltigt eftersom det i vart fall med hänsyn till säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten är rättfärdigat att hindra att gränsöverskridande skattemässiga enheter bildas för utnyttjande av underskott. Denna rättfärdigande grund gäller även när det inte samtidigt finns någon risk för att underskotten beaktas två gånger eller när denna risk kan avvärjas på annat sätt.⁹⁹ Slutligen vad gäller risken för skatteundandragande anser inte Kokott att denna del, vid sidan av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten, utgör någon självständig grund för rättfärdigande när det rör sig om att utesluta gränsöverskridande överskottsöverföringar. Detta gäller även i fråga om kvittning av underskott i ett utländskt dotterbolag vid beskattningen av det inhemska moderbolaget. Om skatteundandragande ska tolkas på så sätt att ett företag utan att iaktta fördelningen av beskattningsrätten fritt kan välja i vilken stat dess intäkter ska beskattas, så ska denna grund för rättfärdigande även tillämpas i förevarande fall.¹⁰⁰

Kokott kommer således fram till att etableringsfriheten inte utgör ett hinder mot att i nationell rätt inte tillåta en skattemässig enhet mellan ett moderbolag och ett helägt utländskt dotterbolag.¹⁰¹ Det återstår att se om EGD kommer att följa Kokotts förslag. Oavsett utslag kommer domen förhoppningsvis att ytterligare förtydliga om när man kan räkna med avdrag för förluster i utländska dotterbolag.

⁹⁶ Skr. 2008/09:85, s. 308.

⁹⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, 19 November 2009, Mål C- 337/08 p. 25.

⁹⁸ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, 19 November 2009, Mål C- 337/08 p. 63.

⁹⁹ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, 19 November 2009, Mål C- 337/08 pp. 68-70.

¹⁰⁰ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, 19 November 2009, Mål C- 337/08 pp. 71-72.

¹⁰¹ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, 19 November 2009, Mål C- 337/08 p. 84.

5. Arbetet med gemensam reglering

5.1 Förslag på modeller för gemensamma bolagsskattebas

Ända sedan gemenskapen bildades har Europeiska kommissionen arbetat med att försöka samordna de nationella skattesystemen på den direkta beskattningens område.¹⁰² Mot bakgrund av EGD: s ökande praxis om fördragsstridiga inkomstskatteregler under de senaste tjugo åren, arbetar kommissionen idag även med att utreda hur denna praxis ska hanteras på det nationella planet. Dessa riktade åtgärder har inte ansetts vara tillräckliga på längre sikt utan en mer övergripande lösning har befunnits vara nödvändig. Det långsiktiga arbetet är således inriktat på att hitta ett system för en sammanslagen bolagsskattebas för företag som är verksamma i flera EU-länder. De två modellerna som diskuteras för närvarande är Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB och Home State Taxation. CCCTB är en gemensam konsoliderad bolagsskattebas för storföretagen som är tänkt att fungera parallellt med de nationella företagsskattesystemen. Det ska stå företagen fritt att själva välja om de vill bli beskattade enligt detta system för hela sin verksamhet inom EU. Home State Taxation eller hemstatsbeskattning riktar sig till mindre och medelstora företag och bygger vidare på de nationella bolagsskattesystemen. Förslaget går ut på att medlemsstaterna ömsesidigt erkänner varandras system för att beräkna skattebasen. Ett företags inkomst för hela sin verksamhet inom EU ska alltså beräknas med utgångspunkt i skattelagstiftningen i den stat där företaget har sin hemvist. Det innebär att ett och samma företag endast skall behöva konfronteras med ett lands skatteregler. Den framräknade inkomsten skall sedan, enligt båda systemen, fördelas mellan de stater där företaget är verksamt enligt en särskild formel baserad på grad av bedriven verksamhet. Slutligen ska inkomsten beskattas enligt de skattesatser som tillämpas i respektive land. Det är med andra ord skattebasen som är föremål för de harmoniserande åtgärderna i modellerna medan bestämmanderätten till skattesatserna förblir i länderna där verksamheten bedrivs.¹⁰³

5.2 Förslag på åtgärder för gränsöverskridande förlustutjämnningar

Ett år efter domen i Marks & Spencer kom kommissionen med ett förslag där staterna uppmanades att se över sina regelsystem och undersöka hur förluster skulle kunna utnyttjas både inom ett och samma företag samt inom en koncern. Målet är att utveckla en samordnad strategi för medlemsstaterna där en miniminivå för gränsöverskridande förlustutjämnning garanteras och kommissionen beskrev därför tre möjliga alternativ.¹⁰⁴ Ett halvår efter domen i Oy AA kom en resolution från Europaparlamentet där kommissionens förslag hade beaktats. Parlamentet välkomnade de tre förslagen. Mot bakgrund av Oy AA-domen noterade parlamentet att förluster behandlas olika i de nationella skattesystemen och att det därför var oklart om det skulle gå att genomföra en konsolidering av förluster inom en koncern i alla gränsöverskridande situationer, även om förlusterna uppstår vid en likvidation och följaktligen resulterar i en oproportionell situation som i Marks & Spencer-fallet.¹⁰⁵ Av denna

¹⁰² Dahlberg, s. 215.

¹⁰³ Ståhl och Persson Österman, s. 323-324.

¹⁰⁴ (KOM(2006)0824).

¹⁰⁵ (2007/2144(INI)), p. 15.

anledning sade sig parlamentet stödja riktade åtgärder som möjliggör årliga omedelbara avdrag för förluster i utländska dotterbolag. Avdraget skall återläggas till beskattning i moderföretaget om dotterföretaget senare börjar gå med vinst.¹⁰⁶

Än så länge har inga gemensamma åtgärder införts på EU-nivå. Detta har sin naturliga orsak i medlemsländernas vetorätt vid beslut på den direkta beskattningens område som bromsar harmoniseringsarbetet.

¹⁰⁶ (2007/2144(INI)), p. 19.

6.

Rättsfall från RR

Eftersom det är RR: s domar som har föranlett att den svenska lagtexten nu måste ändras för att inte strida mot EG-rätten i vissa speciella fall, kommer jag i detta avsnitt att redogöra för de 10 domarna från den 11 mars 2009. Målen är grupperade efter i vilken riktning koncernbidraget skulle ges. För att undvika upprepningar inleder jag avsnittet med en sammanfattning av grundläggande utgångspunkter som målen har gemensamt.

6.1 Gemensamma utgångspunkter

Gemensamt för alla målen är att koncernbidragen skulle lämnas från svenska bolag till olika utländska koncernbolag i syfte att täcka underskott som uppstått i dessa bolag. De utländska bolagen var, enligt 35 kap. 2 och 2 a § § IL, inte skattskyldiga i Sverige för den näringsverksamhet som bidragen hänförde sig till. Av den anledningen kunde inte dessa bolag behandlas som svenska bolag enligt reglerna och därför brast förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag från de svenska bolagen. Enligt vissa rättsordningar utgör ett mottaget koncernbidrag inte skattepliktig inkomst. Även i de fall då bidraget går till ett bolag i ett sådant land brister det i förutsättningarna för avdragsrätt eftersom det svenska villkoret, i 35 kap. 1 och 3 § § IL, att bidraget ska tas upp till beskattning hos det mottagande bolaget då inte är uppfyllt. Frågan i målen var huruvida avdrag ändå kunde medges efter en prövning mot reglerna om etableringsfrihet i artiklarna 43 och 48 i EGF. I fyra av målen¹⁰⁷ åberopades även reglerna om fria kapitalrörelser i artiklarna 56-60 EGF, men de avvisades med motiveringen att även om koncernbidrag är en kapitalrörelse i fördragets mening så är den endast en följd av utnyttjandet av etableringsfriheten. Eftersom det av den anledningen saknades skäl att pröva reglerna om de fria kapitalrörelserna självständigt har därför samtliga mål prövats mot etableringsfriheten. De principer som låg till grund för EGD: s avgöranden i Marks & Spencer – målet och i Oy AA – målet har varit vägledande vid prövningen av de svenska reglernas förenlighet med gemenskapsrätten.

6.2 Koncernbidrag uppåt

6.2.1 Mål 6512-06

Ett finskt moderbolag äger samtliga andelar i ett svenskt dotterbolag som i sin tur har ett helägt svenskt dotterbolag. Moderbolaget skulle få koncernbidrag av båda dessa bolag. Ett koncernbidrag utgör skattepliktig inkomst för det finska moderbolaget. Med hänvisning till EGD: s ställningstaganden i punkterna 60 samt 63-65 i Oy AA – målet konstaterade RR att det inte kunde anses strida mot gemenskapsrätten att vägra avdrag för koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag i annan EU-stat.

¹⁰⁷ Mål 1648-07, RÅ 2009 ref. 15 (mål 1650-07), RÅ 2009 ref. 14 (mål 1651-07) och mål 1652-07.

6.3 Koncernbidrag i sidled

6.3.1 Mål 1648-07

Ett svenskt och ett norskt bolag är båda dotterbolag i en utlandsägd koncern och det svenska bolaget skulle ge koncernbidrag till det norska. Ett koncernbidrag utgör skattepliktig inkomst för det norska systerbolaget. Även här hänvisade RR till ställningstagandena i punkterna 60 samt 63-65 i Oy AA – målet och konstaterade att det inte kunde anses strida mot gemenskapsrätten att vägra avdrag för koncernbidrag från ett svenskt bolag till ett systerbolag i annan EU-stat.

6.3.2 RÅ 2009 ref. 15 (Mål 1650-07)

Det amerikanska bolaget Illinois Tool Works Inc., som är moderbolag i koncernen ITW, äger indirekt samtliga andelar i det luxemburgska bolaget Participations S.a.r.l. som i sin tur äger ITW Sweden Holding AB. Luxemburgbolaget äger även nästan hela det tyska bolaget ITW (Europe) GmbH som i sin tur genom andra dotterbolag äger bland annat det franska dotterbolaget ITW Industry SAS och det italienska dotterbolaget Italia Foils SRL. Det svenska bolaget skulle ge koncernbidrag till såväl det tyska systerbolaget som dess franska och italienska dotterbolag. Ett koncernbidrag utgör skattepliktig inkomst för det franska bolaget men så är inte fallet för det tyska och det italienska. I målet gjordes det gällande att förlusterna hos de mottagande bolagen var eller skulle bli definitiva. RR konstaterade emellertid att den skyldighet till gränsöverskridande förlustutjämnning som följer av EGD: s praxis inte kan anses gå längre än till den situation som var föremål för prövning i Marks & Spencer – målet, det vill säga överföring av definitiva förluster från utländska dotterbolag till ett inhemskt moderbolag. Med hänsyn till detta och till EGD: s ställningstagande i punkterna 60 samt 63-65 i Oy AA – målet kom RR fram till att det inte kunde anses strida mot gemenskapsrätten att vägra avdrag för koncernbidrag från ett svenskt bolag till ett systerbolag i annan EU-stat, även om förlusterna i de utländska systerbolagen helt eller delvis skulle vara definitiva.

6.3.3 Mål 1652-07

Det amerikanska bolaget Tenneco International Holding Corp äger samtliga andelar i det svenska bolaget Tenneco Automotive Sverige AB genom sina helägda dotterbolag i USA och Spanien. Det amerikanska moderbolaget äger dessutom samtliga andelar i det danska bolaget Tenneco Holdings Denmark ApS och det var till detta systerbolag som det svenska bolaget skulle lämna koncernbidrag. RR gjorde samma bedömning som SRN som konstaterade att reglerna om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse är begränsade till att bolag, som utövar sin etableringsfrihet genom att driva verksamhet genom dotterbolag i medlemsstater inom EU, själva måste vara hemmahörande i en medlemsstat inom EU. Eftersom det aktuella moderbolaget var amerikanskt kunde därför inte reglerna om etableringsfrihet åberopas och därmed kunde inte heller det svenska bolaget med stöd av EG-rätten få avdrag för koncernbidraget.

6.3.4 Mål 3628-07

Ett svenskt och ett finskt bolag är båda dotterbolag till ett engelskt moderbolag och det svenska bolaget skulle ge koncernbidrag till det finska systerbolaget. Ett koncernbidrag utgör skattepliktig inkomst för det finska bolaget. Även i detta mål hänvisade RR till ställningstagandena i punkterna 60 samt 63-65 i Oy AA – målet och konstaterade att det inte kunde anses strida mot gemenskapsrätten att vägra avdrag för koncernbidrag från ett svenskt bolag till ett systerbolag i annan EU-stat.

6.4 Koncernbidrag nedåt

6.4.1 Mål 6511-06

Det svenska bolaget Anticimex Europe AB har helägda dotterbolag i Sverige, Danmark, Finland, Norge, Tyskland och Nederländerna. Moderbolaget skulle ge koncernbidrag till de utländska dotterbolagen. Ett koncernbidrag utgör skattepliktig inkomst i dotterbolagen i Danmark, Finland och Norge men inte i Nederländerna och Tyskland. Det nederländska bolaget skulle likvideras medan övriga dotterbolag skulle fortsätta sina verksamheter. Mot bakgrund av principerna i Marks & Spencer – målet, fastslog RR inledningsvis att de svenska reglerna innebar en inskränkning av etableringsfriheten eftersom moderbolaget genom koncernbidrag kunde tillgodogöra sig förluster i svenska dotterbolag men inte i utländska. Vid sin bedömning av om denna inskränkning kunde rättfärdigas framhöll RR att kravet på svensk skattskyldighet för mottagaren av koncernbidraget inte var proportionellt i de fall då förlusten var definitiv och motsvarande begränsning inte gällde i fråga om svenska dotterbolag. SV hade i sitt överklagande hävdade att Oy AA – målet kunde användas för att rättfärdiga svensk skattskyldighet för det mottagande bolaget, men det avfärdades av RR eftersom det i Oy AA – målet inte, som i det aktuella målet och i Marks & Spencer – målet, handlade om definitiva förluster i ett av moderbolaget helägt dotterbolag. Det nederländska bolaget var det enda av dotterbolagen som genom likvidation skulle ha en definitiv förlust. De övriga dotterbolagen skulle fortsätta sina verksamheter och eftersom det av moderbolaget inte ansågs visat att någon avdragsrätt till dessa bolag förelåg, var det endast koncernbidrag till det nederländska bolaget som var aktuellt i målet.

Först fastställde RR att i svensk rätt behandlas likvidation som en avyttring av andelarna i bolaget och att ett koncernbidrag från ett moderbolag till ett dotterbolag är avdragsgillt vid beskattningen under förutsättning att dotterbolaget har varit helägt under såväl givarens som mottagarens hela beskattningsår. Därför drog RR slutsatsen att ett moderbolag inte kan tillgodogöra sig förlusten i ett svenskt dotterbolag genom koncernbidrag det beskattningsår då likvidationen avslutats. Eftersom reglerna om kapitalvinstbeskattning av onoterade aktier i helägda dotterbolag är systematiskt samordnade med reglerna om koncernbidrag tillade RR att om avdrag medgavs för koncernbidrag under beskattningsåret då likvidationen avslutades skulle bestämmelserna om avdragsförbud för kapitalförlust vid avyttring av onoterade aktier i helägda dotterbolag sakna verkan. Av den anledningen ansåg RR att de svenska reglerna inte stred mot etableringsfriheten avseende förluster som uppstår under likvidationsåret eftersom sådana förluster inte hade kunnat täckas med koncernbidrag om dotterbolaget hade varit svenskt.

RR konstaterade emellertid vidare att ett svenskt moderbolag senast vid upprättandet av bokslut för dotterbolagets sista hela beskattningsår, vilket normalt sker det år likvidationen avslutas, kan besluta om koncernbidrag till dotterbolaget. Ett sådant beslut är ett rationellt agerande av moderbolaget i syfte att undvika att dotterbolagets förluster helt eller delvis inte kan utnyttjas vid inkomstbeskattningen det året likvidationen avslutas. RR tolkade gemenskapsrätten som innefattande en skyldighet för medlemsstaterna att åstadkomma en faktisk likabehandling i fråga om risktagande vid etablering i hemlandet respektive i en annan medlemsstat. Av den anledningen ansågs att möjligheten att tillgodogöra sig en motsvarande förlust i förhållande till direkt helägda dotterbolag inom EES-området borde finnas. RR förordade att avdraget för koncernbidraget borde medges vid moderbolagets taxering för det beskattningsår under vilket likvidationen av dotterbolaget avslutats, eftersom det först då skulle kunna säkerställas att förlusten är definitiv. För att uppnå likabehandling med svenska bolag som likvideras, ansåg RR att avdrag för koncernbidrag inte får överstiga ett belopp motsvarande den förlust som uppkommit i dotterbolaget vid utgången av bolagets sista hela beskattningsår. Det får heller inte överstiga ett belopp motsvarande den slutliga förlusten beräknad enligt båda staternas skatteregler. Detta kan beräknas först när likvidationen avslutats. Avdrag ska således medges med det lägsta av de tre nämnda beloppen. RR avslutade med att fastslå att avdragsrätten inte påverkas av om koncernbidraget är skattepliktigt hos mottagaren eller inte. Ett sådant krav framstår som meningslöst eftersom avdrag för koncernbidrag förutsätter att det saknas möjlighet för det utländska dotterbolaget eller något annat skattesubjekt att utnyttja förlusten och därför kan det inte heller uppkomma något överskott i dotterbolaget.

6.4.2 Mål 7322-06

Det svenska moderbolaget Gambro AB skulle ge koncernbidrag till sina helägda dotterbolag i Nederländerna och Italien. Ett koncernbidrag utgör inte skattepliktig inkomst för något av dotterbolagen. Det nederländska dotterbolaget skulle likvideras med definitiva förluster som följd medan det italienska dotterbolaget skulle fortsätta bedriva skattepliktig verksamhet. Enligt italienska regler gäller att underskott normalt kan föras vidare i fem år och under den tiden kvittas mot löpande vinster i företaget. Efter fem år kan underskotten inte utnyttjas längre och oanvända förluster blir då förverkade. Det var sådana förverkade underskott som koncernbidraget avsåg att täcka. Mot bakgrund av Marks & Spencer- och Oy AA - målet drog RR först slutsatsen att kravet på svensk skattskyldighet för mottagaren inte är proportionellt när det är fråga om att täcka definitiva förluster. Däremot ansåg RR inte att det fanns stöd för att det skulle strida mot etableringsfriheten att vägra avdrag när de definitiva förlusterna var en följd av skatteregler i den andra medlemsstaten och inte en följd av att verksamheten upphört att generera överskott. I det aktuella fallet ansågs det således inte att de svenska koncernbidragsreglerna innebar en otillåten begränsning av etableringsfriheten och avdrag för koncernbidrag medgavs därför inte till det italienska dotterbolaget. Prövningen av avdragsrätt för koncernbidrag till det nederländska dotterbolaget gjordes mot samma bakgrund som i ovan mål 6511-06 och medgavs med samma motivering. Även vad gällde beloppsbegränsningen, när avdraget bör medges samt varför villkoret om skatteplikt inte bör upprätthållas följde samma resonemang som i detta mål.

6.4.3 Mål 7444-06

Ett svenskt moderbolag skulle ge koncernbidrag till sina helägda dotterbolag i England och Spanien. Koncernbidragen utgör skattepliktig inkomst för båda dotterbolagen. RR gjorde samma bedömning som SRN som först fastställde att trots att de svenska reglerna om koncernbidrag skiljer sig från de engelska reglerna om koncernavdrag så fick regelsystemen principiellt anses vara så likartade att Marks & Spencer - domen kunde användas som vägledning i det aktuella målet. Enligt SRN skulle domen förstås så att bedömningen av om ett moderbolag har rätt till koncernavdrag för en förlust i det enskilda fallet skall göras med utgångspunkt i en prövning av förhållandena i dotterbolagets hemviststat innan överföringen av koncernavdraget görs. Endast om det då står klart att det inte finns någon möjlighet att utnyttja förlusten är förutsättningarna för att moderbolaget skall få koncernavdrag uppfyllda. Prövningen av ett svenskt moderbolags rätt till avdrag för koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag skulle enligt SRN göras efter samma principer. Det innebär att avdrag då endast kan medges om möjligheter saknas i det enskilda fallet att utnyttja det utländska dotterbolagets underskott i dess hemviststat det aktuella beskattningsåret eller något framtida beskattningsår. I en sådan situation ansåg nämnden att det saknades skäl att göra avdragsrätten beroende av om koncernbidraget beskattades hos det utländska dotterbolaget eller inte. SRN kom fram till att det svenska moderbolaget inte hade visat att möjligheterna att utnyttja dotterbolagets underskott i respektive hemviststat blivit helt uttömda och därför var inte moderbolaget med stöd av EG-rätten berättigat att få avdrag för koncernbidragen till de utländska dotterbolagen. RR fastställde SRN: s förhandsbesked.

6.4.4 RÅ 2009 ref.14 (Mål 1651-07)

Ett svenskt moderbolag ägde samtliga andelar i ett dotterbolag som i sin tur ägde samtliga andelar i två dotterbolag, varav det ena var ett italienskt bolag. Det svenska moderbolaget och ett av dotterbolagen som var svenskt, skulle ge koncernbidrag till det italienska dotterbolaget för att täcka förverkade underskott som följer av italienska regler. Dotterbolaget skulle fortsätta bedriva skattepliktig verksamhet i Italien. Enligt italiensk rätt utgör endast det ena mottagna bidraget skattepliktig inkomst för dotterbolaget. Av samma anledning som i mål 7322-06 ovan, ansåg RR inte att de svenska koncernbidragsreglerna innebar en otillåten begränsning av etableringsfriheten och därför medgavs inte heller avdrag för koncernbidrag för något av de svenska bolagen.

6.4.5 RÅ 2009 ref.13 (Mål 1267-08)

Det svenska moderbolaget Eniro AB skulle ge koncernbidrag till sitt tyska helägda dotterbolag. Ett koncernbidrag utgör inte skattepliktig inkomst för dotterbolaget enligt tysk rätt. Verksamheten i dotterbolaget skulle avvecklas och likvidation var ett av alternativen till att göra detta. Prövningen av avdragsrätt för koncernbidrag gjordes mot samma bakgrund som i ovan mål 6511-06 och medgavs med samma motivering. Även vad gällde beloppsbegränsningen, när avdraget bör medges samt varför villkoret om skatteplikt inte bör upprätthållas följde samma resonemang som i detta mål.

7. Problemområden

Syftet med detta avsnitt är att belysa några problemområden som enligt min mening påverkar huruvida de svenska reglerna bör ändras eller inte. Avsnittet avslutas med att jag tar ställning till om en ändring bör genomföras genom en prövning mot dessa problemområden.

7.1 Gemenskapsrättens räckvidd kontra medlemsstaternas suveränitet

EU har makt att utfärda bindande regler som direkt eller indirekt blir gällande i medlemsstaterna. Därför kräver ett medlemskap i EU att staterna till viss del avstår en del av sin suveränitet.¹⁰⁸ Detta avstående är omfattande men som tidigare nämnts faller direkta skatter egentligen utanför gemenskapens behörighet. Trots detta har EGD genom bestämmelserna om fri rörlighet ändå avgjort frågor på området med motiveringen att medlemsstaterna likväl måste iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet. Vetorätten framstår därför som illusorisk. Utfärdande av direktiv på den direkta beskattningens område fordrar enhällighet mellan medlemsstaterna. Inom EU ligger den lagstiftande funktionen hos rådet. Även om rådet som EU-institution har att tillvarata gemenskapsintresset, speglar aktiviteten i rådet de bakomliggande nationella intressena eftersom rådsledamöterna handlar på grundval av instruktioner från sina respektive regeringar.¹⁰⁹ Domstolens uppgift är att se till att fördraget tolkas och tillämpas på rätt sätt. Utrymmet för nationella intressen är därmed i princip obefintliga i domstolen.

Möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämning som konsekvens av domar från EGD har kommenterats av bland annat Lars Pelin, universitetslektor i skatterätt, och Niclas Virin tidigare ledamot av SRN och före detta skattedirektör i RSV.¹¹⁰ Deras respektive inställning till denna möjlighet skiljer sig åt. Resultatet av rättspolitiska överväganden beror naturligtvis på vilket intresse man sätter främst vid konflikt mellan gemenskapsintressen och nationella intressen.

Pelin gör gällande att det fundamentala problemet på det direkta beskattningsområdet är att avvägningen mellan gemenskapsintressena och medlemsstaternas intresse att skydda sina skattebaser görs av EGD: s ledamöter och inte av politikerna i ministerrådet. När skattelagarna sedan anpassas i medlemsstaterna beror det på vilka frågor som råkat komma på EGD: s bord. Pelin menar att arrangemanget har allvarliga rättssäkerhetsbrister, undergräver förutsebarheten och blir alltmer ohållbart vid rättstillämpningen.¹¹¹ Virin menar däremot att domarna inte innebär annat än att Sverige nu får anpassa sig till villkoren för medlemskapet i EU på skatteområdet vilket gynnar både företagen och unionens effektivitet. Samtidigt är anpassningen inte större än att den endast avser koncernbidrag till utländska dotterbolag i begränsade fall.¹¹²

¹⁰⁸ Pahlsson, s. 45-46.

¹⁰⁹ Bernitz och Kjellgren, s. 42-43.

¹¹⁰ Virin kommenterar RR: s koncernbidragsdomar vilka bygger på domar från EGD.

¹¹¹ Pelin, SN 2006 s. 451, se även Pelin och Sundström, SvD 15 november 2004.

¹¹² Virin, Thomson Reuters och niclasvirin.com.

7.2 Tillämpningen av domar från EGD

Som tidigare nämnts är syftet med förhandsavgörandena från EGD att åstadkomma en enhetlig tolkning av gemenskapsrätten. Domstolen ska inte avgöra den nationella tvisten utan ska endast ge besked om hur EG-rätten generellt ska tolkas.¹¹³ Med detta tolkningsbesked kan sedan den nationella domstolen ta ställning till om dess nationella lagstiftning är förenlig med EG-rätten eller inte.¹¹⁴ Eftersom andra domstolar regelmässigt följer utslagen från EGD kan ett tolkningsbesked till en medlemsstat innebära att även andra medlemsstater inom EU måste ta ställning till om deras nationella lagstiftningar är förenliga med gemenskapsrätten i den särskilda frågan.

Problem som kan uppkomma vid tillämpningen av förhandsavgöranden eller domar beror ofta på att de endast omfattar ett lands lagstiftning. De andra medlemsstaterna kan reglera den särskilda frågan på olika sätt i sina lagstiftningar. Det kan av den anledningen bli svårt att överblicka de totala konsekvenserna av en dom och medlemsstaterna tenderar därför att se över sina nationella regler på olika sätt.¹¹⁵

Den ofrånkomliga risken medlemsstaterna löper när de anpassar sina lagstiftningar efter domar från EGD är att de genomförda ändringarna senare kan visa sig vara otillräckliga eller onödigt långtgående. Ett aktuellt exempel på det första är de ändringar i skattereglerna som Storbritannien var tvungna att göra efter Marks & Spencer – målet. Europeiska kommissionen är inte tillfreds med ändringarna och drar återigen Storbritannien inför EGD och kräver att de brittiska koncernavdragsreglerna ändras på nytt. Kravet på att ett brittiskt bolag ska kunna visa att det inte finns någon som helst möjlighet att utnyttja det utländska underskottet i utlandet är enligt kommissionen ställt så högt att det i princip blir omöjligt att få avdrag i Storbritannien för slutliga förluster i utländska dotterbolag.¹¹⁶

7.3 Skatteverkets styrsignaler

Domar är ofta öppna för olika tolkningar vilket bland annat beror på att det är unika fall som omfattas och att det inte är möjligt att täcka alla tänkbara uppkomna situationer i ett domslut. Trots att vissa frågor besvaras så uppkommer det många gånger nya. Förekomsten av sådana oklara frågor och oenighet om hur dessa kommer att behandlas vid en prövning i domstol hör till den dynamik som rättsutveckling genom domstolsavgöranden innehåller.¹¹⁷ EGD: s domar innehåller sällan utförliga motiveringar utan dessa återfinns i generaladvokatens förslag till avgörande som domstolen ofta, men inte alltid, följer. Dessutom är inte skiljaktiga meningar tillåtna i EGD vilket innebär att domarna alltid måste vara eniga om både domskäl och domslut. Detta förhållande påverkar givetvis utformningen av domskälen som av den anledningen kan resultera i mer allmänt hållna och till och med otydligare domskäl än vad

¹¹³ Bernitz och Kjellgren, s. 153.

¹¹⁴ Dahlberg, s. 218-219.

¹¹⁵ Pelin, SN 2006 s. 451.

¹¹⁶ europa.eu, Pressmeddelande från kommissionen den 8 oktober.

¹¹⁷ Holmdahl och Ohlsson, SN 2009 s. 454.

som annars hade varit fallet.¹¹⁸ I RR däremot redovisas skiljaktiga meningar i domen. Genom att det på detta sätt visas att det funnits alternativ till motivering eller domslut ges en mer nyanserad bild av rättsläget. Tolkningsproblem kan dock likväl uppstå även i dessa fall eftersom förekomsten av skiljaktiga meningar kan indikera på ett oklart rättsläge, särskilt i de fall då två av de fem regeringsråden som prövar saken har avvikande uppfattningar.

För dylika situationer ger SKV ut ställningstaganden som klargör hur de anser att oklara rättsfrågor ska tolkas och bedömas. De ska vara vägledande för taxeringsarbetet i hela landet och syftar således till att åstadkomma en likartad rättstillämpning inom SKV. De så kallade styrsignalerna har karaktären av allmänna råd och är därmed inte bindande men följs ändå generellt av verket självt och ofta även i stor utsträckning av domstolarna.¹¹⁹

SKV har i två styrsignaler uttalat sig om hur de tolkar RR: s domar om när avdrag för koncernbidrag till utländska bolag kan medges.¹²⁰ Sammanfattningsvis kan det konstateras att SKV intar en mycket restriktiv hållning till möjligheterna att lämna koncernbidrag. Eftersom SKV själva följer sina allmänna råd ger dessa uttryck för den administrativa praxis som råder inom verket och visar hur skattelagstiftningen faktiskt tillämpas där.¹²¹ Mot denna bakgrund kan slutsatsen dras att SKV endast i mycket begränsade fall kommer att medge avdrag för koncernbidrag till utländska bolag. Europeiska kommissionens beslut att inte godkänna Storbritanniens lagändringar efter Marks & Spencer – målet visar dock att rättsläget inte är givet och att avdragsrätten kan vara mer omfattande än vad både regeringar och skattemyndigheter anser.¹²²

7.4 Avsaknaden av förhandsavgörande från EGD

Jag har i avsnitt 3 redogjort för de nationella domstolarnas skyldighet att i vissa fall begära förhandsbesked från EGD och om undantag från denna skyldighet. Svenska domstolar har hittills visat en märkbar återhållsamhet när det gäller att begära förhandsavgörande. Under tolvårsperioden 1995-2006 begärde svenska domstolar förhandsavgörande i drygt 60 fall där majoriteten av fallen kom från domstolar i lägre instans och i någon mån från domstolliknande organ.¹²³ Koncernbidragsmålen utgör inget undantag. Frågan om när gränsöverskridande resultatutjämnning inom en koncern kan medges hade debatterats flitigt innan målen nådde RR. Trots att det rädde skilda uppfattningar i frågan och trots att det från flera håll ansågs lämpligt att begära förhandsbesked¹²⁴ valde RR att inte göra så.

Stig von Bahr, ordförande i Regelrådet och f.d. regeringsråd och domare i EGD, bedömer att det endast för mål 6512-06 angående koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag var i enlighet med EGD: s praxis att inte begära något förhandsbesked.¹²⁵ Målet hade i princip

¹¹⁸ Dahlberg, s. 224.

¹¹⁹ Pahlsson, s. 88-91 och Ståhl, s. 29.

¹²⁰ Styrsignal 2009-05-15, dnr 131 440547-09/111 och Styrsignal 2009-10-05, dnr 131 743085-09/111.

¹²¹ Pahlsson, s. 83.

¹²² Holmdahl och Ohlsson, Taxmatters 2009-10-21.

¹²³ Bernitz och Kjellgren, s. 216.

¹²⁴ Se bland annat Brokelind, SvSkt 2007 s. 537 och Dahlberg, SN 2007 s. 754.

¹²⁵ von Bahr, SvSkt 2009 s. 427-436.

likadana förutsättningar som Oy AA – målet och därför var EG-rätten uppenbar i detta fall. Vad gällde koncernbidrag mellan systerbolag saknades det direkt vägledande praxis från EGD eftersom varken Marks & Spencer – eller Oy AA – målet gällde koncernbidrag i den riktningen. Det rådde därför oklarhet kring hur sådana bidrag skulle behandlas vilket enligt von Bahr motiverade att ett förhandsbesked borde ha inhämtats. I målen om koncernbidrag i nedåtgående riktning där avdrag medgavs för definitiva förluster byggde RR sin motivering på Marks & Spencer – målet. Även för dessa mål anser von Bahr att förhandsbesked borde ha begärts delvis på grund av skillnaderna mellan det svenska och det brittiska systemet för hur resultatutjämnning uppnås. Mot bakgrund av de långa handläggningstiderna för ett förhandsbesked säger han sig dock förstå varför RR valde att avstå från underställningen.

7.5 Bör de svenska koncernbidragsreglerna ändras?

Likvidationsavdrag för förlorade investeringar i verksamheter i utlandet fanns som förslag i Sverige redan innan Marks & Spencer – domen avkunnades. Förslaget motiverades bland annat med att företagen då fick möjlighet att välja den etableringsform som var affärsmässigt lämpligast utan att förlora avdragsmöjligheten för en förlust. Genom detta skulle risktagande uppmontras och internationellt verksamma koncerner skulle se ytterligare fördelar i att investera i eller via svenska bolag.¹²⁶ Trots att det inte fanns någon direkt koppling mellan förslaget och Marks & Spencer - domen förevisar de tydliga likheter. Efter domen började kravet på svensk skattskyldighet i alla lägen för både givare och mottagare av koncernbidrag ifrågasättas i allt högre grad. Jag anser att behovet av ändring av de svenska koncernbidragsreglerna gjorde sig gällande redan då.

7.5.1 Mot bakgrund av konflikten mellan gemenskapsintressen och nationella intressen?

I likhet med många andra anser även jag att gemensam reglering på området vore den mest optimala lösningen.¹²⁷ Oavsett om den gemensamma regleringen omfattar en konsoliderad bolagsskattebas eller mer riktade åtgärder för gränsöverskridande förlustutjämnningar, skulle det utgöra resultatet av ömsesidigt avtalade insatser. Därtill innebär utfärdandet av direktiv den största möjligheten att föra fram nationella intressen. Enligt mig lurar medlemsstaterna sig själva när vetorätten utnyttjas för att hindra direktiv på den direkta beskattningens område eftersom EGD ändå kan besluta om sådana frågor. Eftersom EGD inte tar några nationella hänsyn borde det rimligtvis vara i staternas eget intresse att tillsammans komma överens om gemensamma bestämmelser. Vidare innebär punktanpassningarna av de nationella lagstiftningarna att de kan liknas vid rör som vid flera tillfällen sprungit läck och lagats. Till slut måste rören bytas ut. På samma sätt anser jag att det inte är hållbart i längden att kontinuerligt lappa regelverken och även av den anledningen bör gemensamma bestämmelser införas så småningom. Harmoniseringsarbetet hindras dock som tidigare nämnts av medlemsstaternas vetorätt och utvecklingen går långsamt. Samtidigt fortsätter EGD att avkunna domar som kräver att nationella regler anpassas därefter. Av den anledningen och i avvaktan på gemensam reglering anser jag därför att det lämpligaste är att medlemsstaterna tillsvidare fortsätter rätta sina lagstiftningar efter EG-rätten.

¹²⁶ SOU 2005:99 s. 225-226.

¹²⁷ Se Barenfeld, SvSkt 2006 s. 39-40, Holmdahl och Ohlsson, SN 2008 s. 252 och Pelin, SN 2006 s. 452.

7.5.2 Mot bakgrund av tillämpningssvårigheterna av domar från EGD?

Osäkerheten om räckvidden av domar från EGD innebär ofta svårigheter då lagstiftning ska ske på grundval av domstolspraxis. Marks & Spencer – målet handlade om de brittiska reglerna om koncernavdrag som i flera avseenden skiljer sig från de svenska koncernbidragsreglerna. Mot bakgrund av att båda regelsystemen syftar till att resultatutjämna inom en koncern är min uppfattning dock att domen även går att tillämpa på svenska förhållanden vilket skulle innebära medgivna avdrag för koncernbidrag till utländska dotterbolag inom EES när det är fråga om slutliga förluster. Eftersom de svenska reglerna inte tillät detta innebar det således att de stred mot EG-rätten. Av den anledningen anser jag att behovet av ändring av reglerna fanns redan efter Marks & Spencer - domen. Tillkomsten av Oy AA – domen nästan två år senare stärker min uppfattning trots att detta mål handlade om de finska reglerna om koncernbidrag vilka i allt väsentligt överensstämmer med de svenska koncernbidragsreglerna. Eftersom Oy AA – målet inte handlade om *slutliga* underskott skulle medgivet koncernbidrag i det aktuella fallet innebära att koncernen fritt skulle kunna välja i vilken stat dess vinster skulle beskattas. Det skulle betyda ett alltför stort handlingsutrymme för koncernen och därmed en risk för skatteundandragande. Varken denna risk eller det omfattande handlingsutrymmet fanns överhuvudtaget i Marks & Spencer – målet. Enligt mig går därför de båda målen att förena, där Oy AA – målet snarare kompletterar Marks & Spencer – målet än tar över det.

X-holding BV – målet, som för närvarande är under behandling i EGD, handlar om ett moderbolag som *löpande* vill utnyttja sitt utländska dotterbolags underskott mot sina vinster. Den övergripande frågan är om EG-rätten hindrar nationell rätt att inte tillåta en skattemässig enhet mellan ett moderbolag och ett helägt utländskt dotterbolag. Målet går i linje med Europaparlamentets förslag om riktade åtgärder som möjliggör årliga omedelbara avdrag för förluster i utländska dotterbolag. Generaladvokatens förslag till avgörande lyder att EG-rätten inte hindrar detta men det återstår att se om EGD kommer att följa advokatens förslag. Prövningen har därmed tagits ett steg längre där ett medgivande av de årliga avdragen skulle innebära en rejäl utvidgning av möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning. Om domstolen däremot stöder den nationella lagstiftningen i målet innebär det att Marks & Spencer - och Oy AA – målet fortfarande gäller. Oavsett utgång anser jag att de svenska koncernbidragsreglerna bör ändras då de idag inte i något fall tillåter koncernbidrag till mottagare som inte är skattskyldig i Sverige.

7.5.3 Mot bakgrund av det rådande rättsläget?

Det svenska rättsläget styrs för närvarande av RR: s praxis på området. Lägre instans har avdömt ett mål med hänvisning till koncernbidragsdomarna vilket bekräftar genomslaget i rättstillämpningen.¹²⁸ Ännu återstående oklara rättsfrågor ska som tidigare nämnts klargöras genom SKV: s styrsignaler. Eftersom dessa faller tillbaka på RR: s domar vilka i sin tur bygger på domar från EGD, innebär det i sitt längsta led att rättsläget utgörs av en tolkning av en tolkning av en dom.

¹²⁸ Mål 1228-09E.

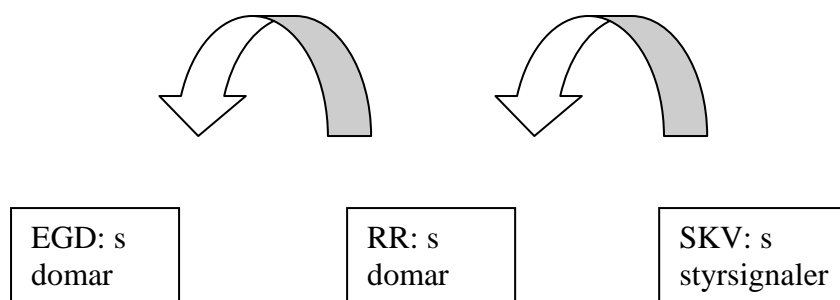


Fig. 2

En begäran av ett förhandsbesked skulle ha inneburit att dessa mellanled försvann. Som redan konstaterats är en dom från EGD i sig själv ofta föremål för olika tolkningar. Av just den anledningen bör anpassningen av viktiga gemenskapsrättsliga frågor i nationell rätt ligga så nära ursprunget som möjligt. Ju längre bort man kommer desto större blir risken för att flera och andra tolkningar uppstår. Syftet med förhandsavgörandena är ju att åstadkomma en enhetlig tolkning av EG-rätten i medlemsstaterna, och det förutsätter naturligtvis att förfarandet används på ett ändamålsenligt sätt.

Jag finner i likhet med von Bahr att förhandsbesked borde ha inhämtats i de fall där det saknades direkt vägledande praxis. Även om det redan efter Marks & Spencer – domen kunde identifieras ett behov av ändring av de svenska koncernbidragsreglerna, fanns det fortfarande många frågetecken kring villkoren för avdrag. Av den anledningen hade det därför varit lämpligt om RR hade inhämtat förhandsbesked. Därutöver föreligger skyldigheten för medlemsstaterna att inhämta förhandsbesked på oklara områden där en rättsutveckling tycks ske eller för frågor av stor principiell vikt för gemenskapsrätten. Enligt min mening faller frågor om gränsöverskridande resultatutjämnning under denna kategori och även av den anledningen borde därför ett inhämtande av förhandsbesked ha skett. I brist på gemensam lagstiftning är prejudikatsbildningen central för att sprida viktiga gemensamma frågor till medlemsstaterna.¹²⁹

Rättsläget på området gränsöverskridande resultatutjämnningar är inte självklart. Avsaknaden av förhandsbesked gör det inte lättare och av klagande skäl anser jag därför att reglerna bör ändras. Genom lagstiftning finns möjlighet att mer noggrant utforma särskilda rekvisit vilket skulle kunna reducera osäkerheten kring förutsättningarna för avdrag. Dessutom föregås lagändringar ofta av utredningar vilket innebär att det finns bättre utsikter genom lagstiftning att på ett mer heltäckande sätt se över området jämfört med vad rättstillämparna kan göra då de har att döma i unika fall. Naturligtvis löper lagstiftarens lagändringar samma risk att bedömas som otillräckliga som RR: s bedömningar eller SKV: s styrsignaler. Jag anser dock att huvudansvaret att tillse att Sverige inte bryter mot EG-rätten ligger på lagstiftaren mot bakgrund av att de har de bästa förutsättningarna att reglera området. Det är inte helt enkelt att bedöma hur konsekvenserna av domar från EGD ska överföras på svenska förhållanden och därför bör inte det ansvaret läggas på SKV eller domstolarna, särskilt inte vid så viktiga frågor som gränsöverskridande resultatutjämnningar.

¹²⁹ Brokelind, SvSkt 2007 s. 537.

8. Hur bör reglerna ändras?

Gränsöverskridande koncernbidrag i särskilda fall möjliggjordes redan genom EGD: s praxis. RR fastställde denna möjlighet genom koncernbidragsdomarna. Medan vissa frågor gavs tydliga svar lämnades andra obesvarade. För att kunna avgöra hur de svenska koncernbidragsreglerna bör ändras syftar detta avsnitt till att utifrån koncernbidragsdomarna urskilja vilka rekvisit som kan anses vara fixerade och hur somliga av de öppna frågorna har tolkats. Avsnittet avslutas med en granskning av Finansdepartementets lagförslag om koncernavdrag som för närvarande är ute på remiss.

8.1 Förutsättningar för gränsöverskridande koncernbidrag

8.1.1 Bidragets riktning och definitiva förluster

De fall där RR medgav skattemässigt avdrag för koncernbidrag var från svenska moderbolag till helägda dotterbolag inom EES när outnyttjade förluster kvarstod i samband med dotterbolagets likvidation. För avdrag krävs det således *slutgiltiga* förluster som dotterbolaget inte själv kan utnyttja i sin hemviststat vare sig det aktuella beskattningsåret eller något framtida beskattningsår. Av domarna framgår dock att denna omöjlighet inte får bero på skatteregler i dotterbolagslandet, som exempelvis de italienska reglerna om tidsfrist. Oavsett definitiva förluster eller inte medgavs inte avdrag för koncernbidrag till utländska systerbolag. Detta motiverades mot bakgrund av EGD: s slutsatser i Oy AA - målet men även eftersom räckvidden av EGD: s praxis som möjliggör gränsöverskridande förlustutjämning inte bedömdes sträcka sig till dessa situationer. För det enda målet som handlade om uppåtgående bidrag kom RR även här fram till att om koncernen själv fick välja var vinsten skulle beskattas skulle själva systemet med fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i EU allvarligt äventyras och avdrag medgavs därför inte heller i denna situation.

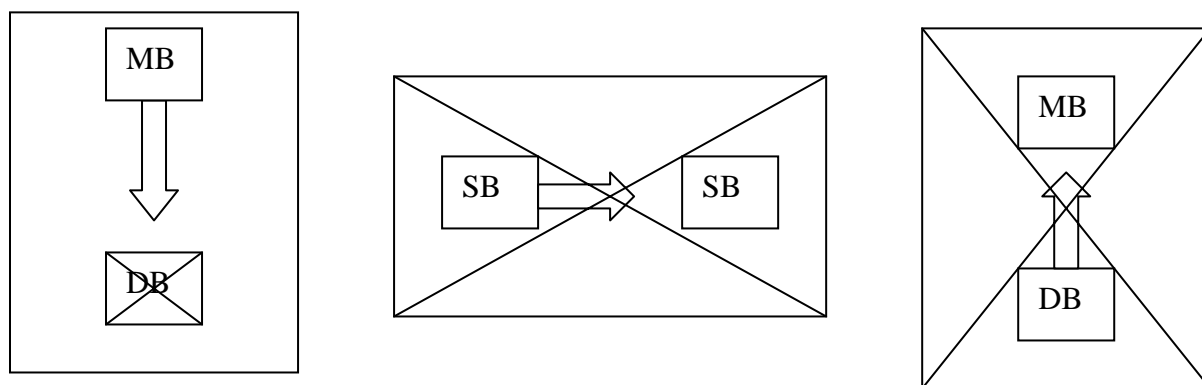


Fig. 3

Kommentarer om bidragets riktning

Eftersom Marks & Spencer – domen även enligt min mening sträcker sig till att omfatta också svenska förhållanden anser jag att RR: s bedömningar verkar vara i linje med EG-rätten vad gäller de nedåtgående koncernbidragen där förlusterna i de utländska dotterbolagen var slutliga. För bidrag i uppåtgående riktning inställer sig dock en fråga. Oy AA – målet handlade inte om slutliga förluster utan om att överföra dotterbolagets vinst till dess utländska förlusttyngda moderbolag. Inte heller i det svenska målet var det fråga om några slutliga förluster hos moderbolaget. RR: s bedömning att inte medge avdrag för koncernbidrag i just detta fall förefaller därmed vara korrekt. Frågan som väcks är dock hur utgången hade blivit om förlusterna hade varit slutliga. Dahlberg, professor i finansrätt, menar att man av Oy AA - domen kan dra slutsatsen att det i sådana fall ska kunna medges avdrag med stöd i Marks & Spencer - målet.¹³⁰ Även skattejuristerna Holmdahl och Ohlsson bedömer att ett ”Marks & Spencer-avdrag” inte är uteslutet eftersom Oy AA – domen är begränsad till just den situationen som prövades i målet.¹³¹ Dessa inställningar kontrasteras av Ståhl, professor i finansrätt. Hon anser att Oy AA – domen innebär att gemenskapsrätten aldrig kräver att avdrag måste medges då ett dotterbolag lämnar koncernbidrag till utländskt moder- eller systerbolag, oavsett om det mottagande bolaget har slutliga förluster.¹³² Inte heller SKV anser att avdragsrätt föreligger för annat än bidrag från moderbolag till dotterbolag.¹³³ Eftersom Marks & Spencer - och Oy AA – målen rör olika skyddsvärda intressen ansluter jag mig till uppfattningen att uppåtgående koncernbidrag bör kunna medges då moderbolaget har slutliga förluster. Risken för skatteundandragande aktualiseras inte i dessa fall eftersom resultatet i det mottagande bolaget, genom koncernbidraget, blir noll.

Målen om de horisontella koncernbidragen hade alla gemensamt att moderbolaget inte var svenskt. RR motiverade de nekade avdragen bland annat med att koncernens valfrihet skulle äventyra systemet med beskattningsrättens fördelning mellan medlemsstaterna. Valfriheten avser möjligheten att välja i vilken *stat* koncernens vinst ska beskattas.¹³⁴ Om det gemensamma moderbolaget dock hade varit svenskt finns det enligt Holmdahl och Ohlsson inga sakliga skäl att inte medge systerbolaget avdrag för koncernbidraget eftersom avdraget då inte flyttas till någon annan stat än den som enligt Marks & Spencer – domen ändå är den stat som är berättigad till avdraget.¹³⁵

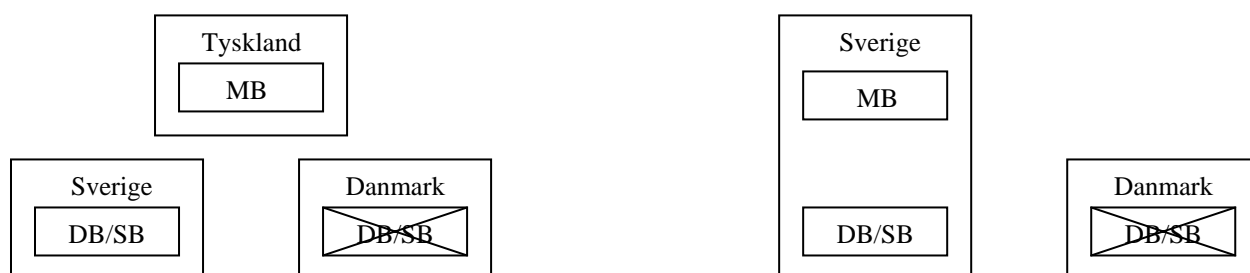


Fig. 4

¹³⁰ Dahlberg, SN 2007, s. 628.

¹³¹ Holmdahl och Ohlsson, SN 2008, s. 21.

¹³² Ståhl, SN 2008, s. 388.

¹³³ Styrsignal 2009-05-15, dnr 131 440547-09/111.

¹³⁴ Se mål 231/05 Oy AA, pp. 64-65.

¹³⁵ Holmdahl och Ohlsson, SN 2009, s. 456-457.

Eftersom bolagen i en sådan situation därtill hade kunnat slussa koncernbidraget från det svenska systerbolaget till det svenska moderbolaget och sedan till det utländska dotterbolaget som ska likvideras, är även min uppfattning att avdrag bör medges för koncernbidrag direkt från det svenska systerbolaget. Slussningsregeln i 35 kap 6 § IL syftar ju till att undvika proceduren med etappvisa koncernbidrag. Dessutom skulle motiveringen att EGD:s praxis inte sträcker sig till horisontella koncernbidrag i dessa fall tappa sin innebörd.

Kommentarer om definitiva förluster

För avdrag krävs att det utländska dotterbolaget saknar möjlighet att av egen kraft utnyttja sitt underskott. Av domarna framgår att denna förutsättning är uppfylld vid likvidation men inte då den orsakas av skatteregler i dotterbolagslandet. Eftersom Marks & Spencer – domen vilar på tanken att utländska och inhemska etableringar ska behandlas lika förmånligt så länge som risk för dubbelavdrag eller liknande skattefördelar inte föreligger, menar von Bahr att denna utgång inte framstår som given.¹³⁶ En förlust som inte kan utnyttjas på grund av begränsningar i den inhemska lagstiftningen ska med detta synsätt inte behandlas annorlunda än en förlust som inte kan utnyttjas skattemässigt på grund av att mottagaren trätt i likvidation. För nekat avdrag talar dock att det svenska systemet för resultatutjämning inte bör kunna användas för att kompensera begränsningar i andra medlemsstaters regelsystem och von Bahr framhåller att om gemenskapsrätten skulle kräva avdragsrätt i sådana fall verkar konsekvensen bli att avdrag måste medges även om ingen som helst resultatutjämning mellan olika beskattningsår tillåts enligt lagstiftningen i det mottagande bolagets hemland. En sådan överflyttning av avdragsrätten skulle enligt von Bahr i allt för hög grad strida mot medlemsstaternas anspråk på en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.

I mål 1267-08 fanns fusion med som alternativ till likvidation för att avsluta dotterbolagets verksamhet i utlandet. Enligt förslaget skulle dotterbolaget fusioneras in i det svenska moderbolaget och kvitta underskottet mot det övertagande bolagets egna intäkter. Fusion innebär att det övertagande bolaget fortsätter att bedriva det överlåtande bolagets verksamhet i enlighet med en kontinuitetsprincip och leder normalt till att det överlåtande bolaget antingen bildar ett fast driftställe i det bolag som övertar tillgångarna eller att tillgångarna knyts till ett fast driftställe i det bolaget.¹³⁷ Det fasta driftstället som skulle uppkomma i dotterbolagslandet genom den tilltänkta fusionen skulle dock avvecklas samtidigt som fusionen genomfördes. Eftersom frågan om förhandsbesked inte hade formulerats med utgångspunkt i att driftstället skulle avvecklas, avslag RR möjligheten att utnyttja underskottet genom fusion. I skälen för avgörande refererade RR till Lidl Belgium – målet där EGD kom fram till att det under vissa förutsättningar kunde strida mot etableringsfriheten att vägra avdrag för förluster som uppkommit i ett bolags utländska fasta driftställe.¹³⁸ Den konstaterade inskränkningen av den fria etableringsrätten i det aktuella fallet kunde dock rättfärdigas med hänsyn till behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet att avvärja risken för att förlusterna beaktas två gånger.¹³⁹ Inskränkningen ansågs

¹³⁶ von Bahr, SvSkt 2009 s. 434-435.

¹³⁷ Se mål 1267-08 s. 8.

¹³⁸ Se mål 414/06, *Lidl Belgium*.

¹³⁹ Mål 414/06, *Lidl Belgium*, p. 42.

även vara proportionerlig.¹⁴⁰ Lidl Belgium – målet handlade inte om slutliga förluster. Det gjorde däremot mål 1267-08. Holmdahl och Ohlsson menar att det har betydelse för avdragsrätten huruvida förlusterna är slutliga eller inte och läser formuleringen i RR: s domskäl motsatsvis så att om frågan **hade** formulerats med utgångspunkt i att driftstället skulle avvecklas, skulle underskottet likväl som genom koncernbidrag ha kunnat utnyttjas genom fusion.¹⁴¹ SKV är dock av den meningen att endast likvidation kan utlösa avdragsrätten.¹⁴²

Enligt min uppfattning står det klart att slutliga förluster ska anses föreligga vid likvidation och vid fusion då det fasta driftstället ska avvecklas. Däremot när de slutliga förlusterna inte kan utnyttjas på grund av skatteregler i dotterbolagslandet ställer jag mig mer tveksam till huruvida avdrag bör medges. Definitiva förluster som uppkommit i samband med likvidation eller fusion då det fasta driftstället ska avvecklas är en följd av att verksamheten har slutat att generera överskott. Bolaget har upplösts och under förutsättning att förlusterna inte kan täckas med åtgärder i dotterbolagslandet går dessa de facto inte att utnyttja längre. Förluster som inte går att utnyttja på grund av begränsningar i inhemska skatteregler beror däremot inte på att bolaget har upphört att existera och av den anledningen inte kan frambringa inkomster. Till skillnad från likvidations- och fusionsfallen där man inte längre *kan* utnyttja förlusterna beror det i fallet med inhemska skattereglers begränsningar således på att man inte längre *får* göra det. Förluster som på detta sätt skulle ha kunnat utnyttjas om dotterbolagslandets regler var mer generösa, är därför inte i mitt tycke några definitiva förluster. Således anser inte heller jag att det svenska systemet för resultatutjämnning ska kunna användas för att kompensera begränsningar i andra medlemsstaters regelsystem och jag instämmer med von Bahr i att en sådan överflyttning av avdragsrätten i allt för hög grad skulle strida mot medlemsstaternas anspråk på en välvägd fördelning av beskattningsrätten.

8.1.2 Tidpunkten för när bidraget ska ha lämnats och avdrag får göras

Kravet i 35:3 IL att dotterbolaget måste ha varit helägt under såväl moderbolagets som dotterbolagets hela beskattningsår innebär att koncernbidrag inte kan lämnas samma år som likvidationen avslutas utan måste lämnas året innan. Avdraget för bidraget medges vid moderbolagets taxering för det beskattningsår under vilket likvidationen av dotterbolaget avslutats, eftersom det först då kan säkerställas att förlusten är definitiv.

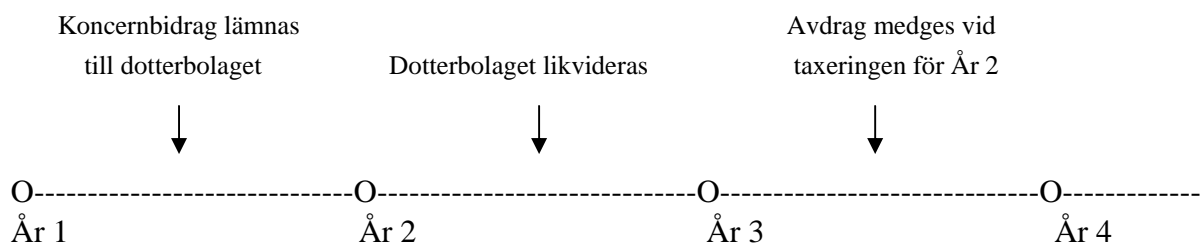


Fig. 5

¹⁴⁰ Mål 414/06, *Lidl Belgium*, p. 53.

¹⁴¹ Holmdahl och Ohlsson, SN 2009, s. 461.

¹⁴² Styrsignal 2009-05-15, dnr 131 440547-09/111.

Kommentarer om tidpunkten

Inför ett dotterbolags likvidation bedömde RR att ett rationellt agerande av moderbolaget innebär att besluta om koncernbidrag. För att undvika att förlusterna inte kan utnyttjas under likvidationsåret sker detta senast vid upprättandet av bokslutet för dotterbolagets sista hela beskattningsår. I syfte att åstadkomma en likabehandling vad gäller risktagande för inhemska och utländska etableringar, sträcktes möjligheten att tillgodogöra sig sådana förluster ut till att omfatta även utländska dotterbolag inom EES-området.

Utvidgningen av möjligheten till avdrag för koncernbidrag till utländska dotterbolag avser följaktligen tiden som närmast föregår likvidationen. Det kvarstår dock en olikabehandling i de fall då ett dotterbolag under flera år innan en likvidation haft underskott. Om dotterbolaget är svenskt har nämligen moderbolaget löpande kunnat ge koncernbidrag för att täcka förlusterna men kapitaltillskott till det utländska dotterbolaget har inte fått dras av.

För likabehandlingens skull förespråkar Holmdahl och Ohlsson att en avdragsrätt bör utlösas för dessa tillskott som just koncernbidrag vid likvidationen men menar även att den möjligheten eventuellt redan inryms i koncernbidragsdomarna.¹⁴³ SKV däremot gör bedömningen att domarna endast medger avdrag för koncernbidrag hänförliga till det sista hela beskattningsåret.¹⁴⁴ Holmdahl och Ohlsson framhåller att momentet att behöva tillskjuta kapital året innan likvidationen bara för att komma i åtnjutande av avdragsrätten innebär en överflödig vända, särskilt om ansevliga tillskott redan lämnats under tidigare år. I en jämförelse med avdragsrätten för kapitalförlust vid likvidation av ett bolag, menar de att den av RR fastställda tekniken med uppskjuten avdragsrätt kan innefatta att tidigare års tillskott får dras av som koncernbidrag. Eftersom tekniken går ut på att avdrag medges ett senare år än då bidraget lämnades bör inte ett särskilt år för då bidraget ska ha lämnats vara nödvändigt. Eftersom moderbolaget till det svenska dotterbolaget löpande har kunnat göra avdrag för koncernbidrag innebär det att de tidigare åren redan är justerade vid det sista hela beskattningsåret. Av den anledningen behöver bidraget endast avse just det årets underskott. Tillskotten till det utländska dotterbolaget som inte har varit löpande avdragsgilla bör därför kunna dras av som koncernbidrag för likvidationsåret.¹⁴⁵

Jag ansluter mig till Holmdahl och Ohlssons uppfattning att tidigare års tillskott till utländska dotterbolag som inte får dras av vid likvidation skulle innebära en obefogad olikabehandling. Situationen fordrar en helhetssyn. Avdrag som endast medges för bidrag som ges det sista hela beskattningsåret skulle strida mot etableringsfriheten eftersom utländska etableringar i sådana fall skulle särbehandlas negativt jämfört med inhemska. Eftersom det ska råda likhet i förutsättningarna för etablering anser således även jag att man i RR: s domskäl bör utläsa en möjlighet till avdrag för tidigare års tillskott till utländska dotterbolag vid likvidation.

¹⁴³ Holmdahl och Ohlsson, SN 2008 s. 22-23, SN 2008 s. 252. och SN 2009 s. 460.

¹⁴⁴ Styrsignal 2009-05-15, dnr 131 440547-09/111.

¹⁴⁵ Holmdahl och Ohlsson, SN 2009 s. 460.

8.1.3 Beloppsbegränsning

Avdraget för koncernbidraget får inte överstiga den förlust som har uppkommit i dotterföretaget under det sista hela beskattningsåret. Det får inte heller överstiga den slutliga förlusten vid likvidationens avslutande, beräknad enligt båda staternas skatteregler. Avdraget medges med det lägsta beloppet enligt dessa beräkningar.

Kommentarer om beloppsbegränsningen

Den av RR angivna lösningen fordrar att förlusten beräknas åtminstone tre gånger. SKV gör dock bedömningen att båda ländernas skatteregler ska tillämpas även vid beräkningen av förlusten vid utgången av dotterbolagets sista hela beskattningsår eftersom syftet med en beräkning av förlustens storlek vid de båda tillfällena är att se om den faktiska förlusten minskat fram till likvidationens avslutande.¹⁴⁶ Detta ställningstagande innebär således fyra beräkningar. von Bahr befarar att lösningen kan komma att innebära betydande tillämpningsproblem och slumpartade ekonomiska konsekvenser. Han anför bland annat som en komplicerande faktor att det inte är möjligt att fastställa storleken av det utländska dotterbolagets förluster enligt svenska regler under de kritiska beskattningsåren utan att räkna om dotterbolagets resultat från den dag då bolaget bildades och menar att det står klart att en sådan omräkning kan skapa problem. Vidare ser han svårigheter vid fastställandet av avslutningsårets förlust i de fall då det utländska systemet för förlustutjämnning innebär att varje beskattningsårs resultat fastställs separat men med en rätt att kvitta ett eventuellt uppkommet överskott mot tidigare års förluster. Resultatet under det år då likvidationen avslutas behöver då inte överhuvudtaget spegla dotterbolagets ansamlade förluster.¹⁴⁷ Han menar att lösningen obestriddligen kräver stor planeringsförmåga och skattekompetens från de skattskyldigas sida.

För att företagen ska ha en *faktisk* möjlighet att utnyttja de rättigheter som garanteras inom EU får inte nationell lagstiftning och rättstillämpning lägga alltför stora hinder i vägen. Krav och komplicerande faktorer som försvårar och i praktiken gör det omöjligt att få avdrag är med andra ord för långtgående. Mot bakgrund av det ovan anförda gör jag bedömningen att RR:s lösning mycket väl riskerar att komma att bedömas på det sättet.

8.1.4 Mottagarlandets behandling av bidraget

Av domarna framgår att avdragsrätten inte påverkas av om koncernbidraget är skattepliktigt eller inte i mottagarlandet. Enligt min uppfattning medför konstaterandet inga betänkligheter. RR har helt enkelt dragit en logisk slutsats mot bakgrund av att avdrag för koncernbidrag förutsätter att förlusten inte längre kan utnyttjas av dotterbolaget. Eftersom moderbolagets avdrag för bidraget begränsats till ett belopp som motsvarar förlusten kan det därför inte uppkomma något överskott i dotterbolaget som ska beskattas.

¹⁴⁶ Styrsignal 2009-05-15, dnr 131 440547-09/111.

¹⁴⁷ von Bahr, SvSkt 2009, s. 431-432.

8.2 Finansdepartementets lagförslag

Till följd av koncernbidragsdomarna har Finansdepartementet den 22 september skickat ut ett anpassat lagförslag på remiss.¹⁴⁸ De nya reglerna är skapade som kompletteringsregler till koncernbidragsreglerna och ska införas i ett särskilt kapitel i IL, kapitel 35 a. Förslaget innebär att ett svenskt moderbolag under vissa förutsättningar medges rätt till så kallat koncernavdrag för slutlig förlust hos ett direkt helägt utländskt dotterbolag. Eftersom bestämmelserna är utformade som ett rent avdragssystem innebär det att inget krav på faktisk värdeöverföring uppställs. Koncernbidragsreglerna är tänkta att alltjämt enbart tillämpas mellan verksamheter som är skattskyldiga i Sverige. Enligt förslaget är detta görligt utan att strida mot EG-rätten då avdrag för förluster möjliggörs genom de nya koncernavdragsreglerna.¹⁴⁹ Bestämmelserna föreslås träda ikraft den 1 juli 2010 och tillämpas i fråga om avdrag för förluster hos helägda utländska dotterbolag vars likvidation har avslutats efter den 30 juni 2010.

8.2.1 Förutsättningar för koncernavdrag

Inledningsvis uppställs grundläggande förutsättningar för att erhålla koncernavdraget. Dotterbolaget ska motsvara ett svenskt aktiebolag och vara hemmahörande inom EES-området. Det ska ägas till mer än 90 procent av moderbolaget utan några mellanliggande koncernbolag och ska ha varit helägt under hela moder- och dotterbolagets beskattningsår till dess likvidationen har avslutats. Härjämte får koncernavdrag endast göras för förluster som uppkommit i dotterbolaget under denna tid. Koncernavdraget ska redovisas öppet i deklarationen endast av moderbolaget eftersom ett krav på redovisning i det utländska dotterbolagets deklaration inte fyller någon funktion. Slutligen åligger det enligt allmänna principer det bolag som yrkar avdraget att visa att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda och att avdragets storlek är korrekt.

Ytterligare förutsättningar som måste vara uppfyllda för avdrag är att förlusten i dotterbolaget är definitiv och verklig. För detta krävs att det inte finns någon möjlighet för dotterbolaget eller någon annan i den stat där dotterbolaget hör hemma att utnyttja förlusten samt att den kvarstår i samband med att dotterbolaget likviderats. För att förlusten ska anses vara definitiv fordras det således att dotterbolaget har försatts i likvidation och att likvidationen har avslutats. Därutöver krävs att dotterbolaget har gjort vad som är möjligt för att utnyttja förlusten. Förluster som inte kan utnyttjas av dotterbolaget i hemviststaten på grund av avsaknaden av rättsliga möjligheter till detta eller på grund av att denna möjlighet är begränsad i tiden anses inte som några definitiva förluster enligt förslaget.

Eftersom avdraget endast avser slutliga förluster uppställs vidare krav att en väsentlig del av dotterbolagets verksamhet inte får ha överlåtits till ett bolag i intressegemenskap med dotterbolaget under en tioårsperiod före likvidationen eller därefter, men före likvidationens avslutande. Koncernavdrag medges inte heller då koncernen fortsättningsvis efter

¹⁴⁸ Koncernavdrag i vissa fall, m.m.

¹⁴⁹ Koncernavdrag i vissa fall, m.m. s. 18.

likvidationen bedriver rörelse i den stat där dotterbolaget hör hemma genom andra bolag eller sådana i intressegemenskap.¹⁵⁰

8.2.2 Tidpunkt för avdrag och beloppsbegränsning

I enlighet med koncernbidragsdomarna föreslås att koncernavdraget bör göras vid taxeringen för det beskattningsår under vilket likvidationen av dotterbolaget avslutats, eftersom det först då kan säkerställas att förlusten är definitiv.

Förlusten i dotterbolaget ska beräknas enligt både svenska regler och enligt reglerna i staten där dotterbolaget är hemmahörande. Beräkningen sker vid två tillfällen; vid utgången av det sista hela beskattningsåret innan likvidationens avslutande samt vid likvidationens avslutande. Dessa beräkningar resulterar i fyra belopp som ska jämföras med varandra där koncernavdraget medges med det lägsta beloppet.¹⁵¹ Avdraget får dock inte överstiga ett positivt resultat hos moderbolaget beräknat före avdraget.¹⁵² Denna begränsning föreslås gälla även koncernbidrag. Om förslaget går igenom innebär det att den gällande möjligheten att lämna koncernbidrag som leder till underskott eller ökar ett redan befintligt underskott hos givaren försvinner.¹⁵³ Den framräknade förlusten ska justeras om det direktägda dotterbolaget överfört belopp motsvarande överföringar av obeskattade värden till ett bolag i intressegemenskap under tio år närmast före likvidationen eller därefter, men före likvidationens avslutande. Det kan ha skett genom utdelning som har fått dras av vid bestämmande av den beskattningsbara inkomsten, genom överlåtelse av tillgångar utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet eller slutligen genom andra överföringar av obeskattade värden. Den framräknade förlusten ska följaktligen minskas med motsvarande belopp.¹⁵⁴

Om det senare skulle visa sig att det medgivna koncernavdragets storlek är felaktigt efter beslut av utländsk myndighet eller domstol, föreslås det att moderbolagets taxering påverkas för det beskattningsår som beslutet har fattats. Till skillnad från om justeringen av moderbolagets taxering skulle ske det år som koncernavdraget har gjorts, är det alltså endast ett taxeringsår som påverkas genom den föreslagna regleringen.

8.2.3 Förslagets förenlighet med EG-rätten?

Som redan nämnts bedömer Finansdepartementet att de svenska koncernbidragsreglerna inte behöver ändras eftersom de föreslagna reglerna om koncernavdrag kommer att tillmötesgå EG-rättens krav på när gränsöverskridande förlustutjämning måste medges. En genomgång av lagförslaget ger dock vid handen att ett par punkter är problematiska och man kan ifrågasätta om inte villkoren har satts snävare än vad EG-rätten tillåter. Några av dessa redogörs för i det följande.

¹⁵⁰ Koncernavdrag i vissa fall, m.m. s. 19-21.

¹⁵¹ Koncernavdrag i vissa fall, m.m. s. 21-22.

¹⁵² Se den föreslagna 7 § andra punkten, s. 6.

¹⁵³ Koncernavdrag i vissa fall, m.m. s. 23-24.

¹⁵⁴ Koncernavdrag i vissa fall, m.m. s. 22.

Kravet på direktägda bolag.

Kravet att dotterbolaget ska vara direktägt av moderbolaget utan några mellanliggande koncernbolag strider enligt min mening klart mot EG-rätten då dotterbolagen i Marks & Spencer- målet ägdes av det brittiska moderbolaget via holdingbolag i Nederländerna.

Definitionen av det utländska rättssubjektet

Enligt förslaget medges ett svenskt moderbolag koncernavdrag endast för en förlust hos ett helägt utländskt dotterbolag. I 35 a kap. 2 § andra stycket IL definieras ett helägt utländskt dotterbolag som ett av moderbolaget ägt utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som är hemmahörande inom EES-området. Dahlberg menar att den angivna definitionen avsevärt begränsar området för hur utländska subjekt ska klassificeras i intern svensk skatterätt.¹⁵⁵ Han anför dels att ”utländskt bolag” är en särskilt kvalificerad delmängd av uttrycket ”utländsk juridisk person” och att termen utländskt bolag är kvalificerad eftersom det i definitionen i 2 kap. 5 a § IL ställs krav på minimibesättning. Dels, konstaterar han vidare, att kravet på att dotterbolaget ska motsvara ett svenskt aktiebolag är ett krav som känns igen ifrån definitionen av näringsbetingad andel i 24 kap. 13 § IL. Genom det ovan anförda drar han slutsatsen att man i lagförslaget kräver att det utländska dotterbolaget ska vara underkastad en viss minimibesättning för att koncernavdrag ska medges. Att motsvarande krav inte ställs i förhållande till näringsbetingad andel beror på att CFC-lagstiftningen fungerar som ett skydd för det fall att lågbeskattade vinstmedel i ett utländskt dotterbolag skulle tas hem. Dahlberg ser en klar risk att lagförslagets krav på utländskt bolag är att gå för långt.

Av EGD: s praxis framgår att etablering av ett dotterbolag i en annan medlemsstat med särskilt gynnsam beskattning inte i sig utgör ett missbruk av etableringsfriheten.¹⁵⁶ Enbart det förhållande att någon drar nytta av låg beskattning i en annan medlemsstat berättigar således inte inskränkningar i de grundläggande friheterna.¹⁵⁷ Mot denna bakgrund instämmer jag med Dahlberg eftersom kravet på en viss minimibesättning i det aktuella fallet innebär att etableringar av bolag i lågbeskattade länder missgynnas i förhållande till etableringar i sådana länder som har en bolagsbeskattning som är likartad den svenska. Denna olikbehandling utgör enligt min mening ett hinder mot etableringsfriheten eftersom svenska bolag kan komma att avskräckas från att etablera dotterbolag i lågbeskattade länder av rädsla att inte kunna utnyttja förlusten om investeringen inte faller väl ut.

Avdrag medges endast för likvidationsförluster

Av förslaget framgår att koncernavdrag endast medges om dotterbolaget har likviderats och att förlusten kvarstår i samband med att likvidationen har avslutats.¹⁵⁸ Enligt min mening kan man utläsa av RR: s formulering i domskälen i mål 1267-08 att om frågan beträffande

¹⁵⁵ Dahlberg, SN 2009, s. 808.

¹⁵⁶ Se mål 212/97 *Centros*, p. 27, mål 167/01 *Inspire Art*, p. 96 och mål 196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 37.

¹⁵⁷ Se de av Dahlberg hänvisade målen; mål 294/97 *Eurowings*, p. 44 och mål 196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 49.

¹⁵⁸ Koncernavdrag i vissa fall, m.m. s. 20.

avdragsrätt för förlust vid fusion **hade** formulerats med utgångspunkt i att det fasta driftstället skulle avvecklas, så hade även en förlust genom fusion ha kunnat utnyttjas.¹⁵⁹ Denna slutsats stämmer dessutom bättre överens med utgången i Marks & Spencer – målet. Dahlberg konstaterar att det av Marks & Spencer – målet endast framgår att det tyska och det belgiska dotterbolaget upphörde med all sin verksamhet. Tillsammans med utformningen av proportionalitetskraven i målet menar han att det kan vara oproportionerligt att vägra koncernavdrag även i andra fall än likvidation.¹⁶⁰ Jag ansluter mig till denna uppfattning.

Justeringen av förlusten vid överföringar till bolag i intressegemenskap

Dahlberg menar att dessa jämkningar förefaller vara ägnade att motverka att koncernavdragsreglerna utnyttjas för att skapa otillbörliga skatteförmåner. Han anför att det av EGD: s praxis tydligt framgår att enbart motverkansregler som träffar rent konstlade upplägg kan motiveras med hänsyn till att motverka skatteflykt. Dotterbolaget kan emellertid ha överfört tillgångar under marknadsvärdet till bolag inom intressegemenskapen oberoende av skattefrågor och Dahlberg framhåller att dylika överföringar kan ha skett av sunda affärsmässiga överväganden och till och med i enlighet med det EG-rättsliga fusionsdirektivet. Det krävs således att det finns ett subjektivt syfte med transaktionen att undandra sig skatt och detta syfte låter sig inte bestämmas genom mekaniskt verkande regler.¹⁶¹ EGD har ännu inte i något mål förklarat att en nationell skattebestämmelse kunnat rättfärdigas därför att den syftar till att förhindra skatteflykt.¹⁶² Detta visar på hur högt villkoren är satta och hur svårt det är att få EGD: s godkännande av begränsande nationell skattelagstiftning som syftar till att motverka skatteflykt. Av den anledningen förmodar jag att inte heller de föreslagna jämkningarna skulle godkännas av EGD.

8.2.4 Sammanfattande slutsats av lagförslaget

Den allmänna utgångspunkten för förslaget har uttryckligen varit att inte tillåta mer än nödvändigt,¹⁶³ vilket tar sig uttryck i de snävt utformade reglerna. Finansdepartementet menar att åtgärderna är tillräckliga men det har från olika håll ifrågasatts om inte vissa av reglerna är alltför begränsande.¹⁶⁴ Av genomgången ovan framgår att lagförslaget mycket riktigt innehåller delar där förenligheten med EG-rätten fortfarande kan ifrågasättas. Det tål att framhållas att genomgången endast utgör ett urval av flera problematiska punkter vilket innebär att lagförslaget innehåller ytterligare anmärkningsvärda förutsättningar för koncernavdrag än vad jag har redogjort för. Sammanfattningsvis kan det innebära att koncernavdrag för slutliga förluster i utländska dotterbolag faktiskt inte möjliggörs genom de föreslagna reglerna trots allt. Detta skulle i sin tur medföra att även koncernbidragsreglerna kvarstår som fördragsstridiga.

¹⁵⁹ Se mål 1267-08, s. 8

¹⁶⁰ Dahlberg, SN 2009, s. 809.

¹⁶¹ Dahlberg, SN 2009, s. 811.

¹⁶² Dahlberg, s. 241.

¹⁶³ Koncernavdrag i vissa fall, m.m. s. 18.

¹⁶⁴ Se bl.a. Graners och Lindström-Ihres kommentarer i artikel av Kristofersson i Balans 2009 samt Holmdahl och Ohlsson, Taxmatters 2009-09-23

8.2.5 Reflekterande avslutning

I och med Marks & Spencer – domen kräver EG-rätten att inhemska moderbolag ska kunna göra avdrag för slutliga förluster i utländska dotterbolag. Det tog fyra år för den svenska regeringen att komma med ett förslag till lagstiftning. Som redovisats i denna uppsats innebär tolkningsproblemen att det inte alltid är helt enkelt att urskilja hur långt domar från EGD sträcker sig. Den långa tid som förflutit innan regeringen agerade beror dock snarare främst på att Sverige inte vill tappa sitt beskattningsunderlag. Den föreslagna lagstiftningen är som framgått snävt utformad eftersom Sverige inte vill tillåta mer än nödvändigt och tycks vara en motvilligt genomförd anpassning. Kraven för att kunna utnyttja koncernavdraget är högt ställda vilket kan innebära att det i princip blir omöjligt att få avdrag. Storbritanniens genomförda lagändring efter Marks & Spencer – domen har ju bedömts på just detta sätt av kommissionen och har återigen dragits inför EGD. Det är högst troligt att det svenska förslaget, som det nu är utformat, skulle löpa samma risk om det går igenom.

För egen del anser jag annars att förslaget om koncernavdrag i grund och botten är det bästa sättet att reglera möjligheten till avdrag för slutliga förluster hos utländska dotterbolag. Kapitel 35 a IL bygger på denna begränsning och av den anledningen behöver inte koncernbidragsreglerna utsträckas till att omfatta även mottagare som inte är skattskyldiga i Sverige. Dessutom undviks de i avsnitt 8 redovisade försvårande omständigheterna i form av kravet på faktisk värdeöverföring och när denna senast måste ha gjorts. De alltför begränsande villkoren behöver dock ses över så att de inte strider mot EG-rätten och så att koncernavdraget blir en reell möjlighet.

9.

Källförteckning

9.1 Offentligt tryck

Svensk rätt

Svensk författningssamling

SFS 1944:705	Aktiebolagslag
SFS 1974:152	Regeringsformen
SFS 1975:1385	Aktiebolagslag
SFS 1994:1500	Lag med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen
SFS 1999:1229	Inkomstskattelag
SFS 2000:1341	Lag om ändring i inkomstskattelagen

Propositioner

Prop. 1953:28	Om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, m.m.
Prop. 1965:126	Med förslag till lag om ändring till kommunalskattelagen
Prop. 1984/85:70	Om slopad kommunal taxering av juridiska personer
Prop. 1989/90:110	Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1993/94:234	Vissa inkomst- och företagsskattefrågor, m.m.
Prop. 1999/2000:2	Inkomstskattelagen
Prop. 2000/01:22	Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.
Prop. 2007/08:1	Budgetpropositionen för 2008. Förslag till statsbudget för 2008, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m.
Prop. 2009/10:1	Budgetproposition för 2010. Förslag till statsbudget för 2010, finansplan och skattefrågor m.m.

Statens offentliga utredningar

SOU 1926:18	Ang. beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet
SOU 2005:99	Vissa företagsskattefrågor

Regeringens skrivelser

Skr 2008/09:85	Berättelse om verksamheten i Europeiska unionen under 2008
----------------	--

Övrigt

Lagförslag 22 september 2009 - Koncernavdrag i vissa fall m.m.

EG-rätt

Fördrag

Fördrag om upprättandet av Europeiska gemenskapen

Direktiv

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater

Övrigt

KOM(2006)0824 - Skattemässig behandling av förluster i gränsöverskridande situationer
2007/2144(INI) - Resolution av den 15 januari 2008 om skattemässig av förluster i gränsöverskridande situationer

9.2 Litteratur

Andersson, Mari
Saldén Enérus, Anita
Tivéus Ulf

Inkomstskattelagen – En kommentar. Del II
Norstedts Juridik, 8:1 u, Stockholm 2008
ISBN 978-91-39-01335-8

Bernitz, Ulf
Kjellgren, Anders

Europarättens grunder
Norstedts Juridik, 3:1 u, Stockholm 2007
ISBN 978-91-39-20414-5

Dahlberg, Mattias

Internationell beskattning
Studentlitteratur, 2:1 u, Polen 2007
ISBN 978-91-44-02990-0

Heinestam, Bengt

Koncerner. Praktisk handbok i koncernredovisning och koncernbeskattning
Björn Lundén Information, 4 u, Näsviken 2007
ISBN 978-91-7027-498-5

Källqvist, Jan
Köhlmark, Anders

Internationella Skattehandboken
Norstedts Juridik, 6:1 u, Stockholm 2007
ISBN 978-91-39-01239-9

- Lodin, Sven-Olof
Lindencrona, Gustaf
Melz, Peter
Silfverberg, Christer
- Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2*
Studentlitteratur, 12:1 u, Lund 2009
ISBN 978-91-44-05433-9
- Nilsson, Mattias
Lundberg, Jenny
- Europarätten – En introduktion till EG-rätten och Europakonventionen*
Jure Förlag, 3 u, Stockholm 2009
ISBN 978-91-7223-324-9
- Norberg, Claes
Thorell Per
- Redovisningsfrågor i skattepraxis*
Iustus Förlag, Uppsala 2007
ISBN 978-91-7678-666-6
- Pelin Lars
- Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*
Prose Design & Grafik, Lund 2004
ISBN 91-631-9358-2
- Påhlsson, Robert
- Konstitutionell skatterätt*
Iustus Förlag, Uppsala 2009
ISBN 978-91-7678-719-9
- Ståhl, Kristina
Persson Österman, Roger
- EG-skatterätt*
Iustus förlag, 2 u, Uppsala 2006
ISBN 91-7678-622-6
- Ståhl, Kristina
- Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?*
Ny Juridik 4:06, Stockholm 2006
ISBN 978-91-7199-119-5
- Wiman Bertil
- Beskattning av företagsgrupper*
Norstedts Juridik, Stockholm 2002
ISBN 91-39-20313-1

Artiklar

- Barenfeld Jesper, *Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämning inom EU*, Svensk Skattetidning 1/2006 s. 27-40.
- Brokelind Cécile, *Koncernbeskattningens framtid efter EGD: s dom i målet Oy AA*, Svensk Skattetidning 8/2007 s. 529-537.
- Dahlberg Mattias, *Budgetpropositionen och EG-rätten m.m.*, SkatteNytt 12/2007 s. 752-754.

Dahlberg Mattias, *Finländska koncernbidragsregler förenliga med etableringsfriheten – mål C-231/05 Oy AA*, SkatteNytt 10/2007 s. 626-628.

Dahlberg Mattias, *Förslag till gränsöverskridande koncernbidrag i form av ”koncernavdrag”*, SkatteNytt 12/2009 s. 807-811

Holmdahl Sven Erik och Ohlsson Fredrik, *Fler rättsfall om gränsöverskridande koncernbidrag*, SkatteNytt 5/2008 s. 244-252.

Holmdahl Sven Erik och Ohlsson Fredrik, *Inte tillåtet för regeringar att försvåra möjligheter till gränsöverskridande avdrag för förluster*, Tax Matters 2009-10-21 <http://ohrling.webhotel.qd.se/Taxmatters/Foretagsbeskattning/Inte-tillatet-for-regeringar-att-forsvara-mojligheter-till-gransoverskridande-avdrag-for-forluster/>

Holmdahl Sven Erik och Ohlsson Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, SkatteNytt 7-8/2009 s. 452-462.

Holmdahl Sven Erik och Ohlsson Fredrik, *Lagförslag om koncernavdrag för förluster i utländska dotterföretag och begränsning av rätten till koncernbidrag mellan svenska företag*, Tax Matters 2009-09-23 <http://www.pwcnews.se/Taxmatters/Foretagsbeskattning/Regeringen-infor-ratt-till-koncernavdrag-for-forluster-i-utlandska-dotterforetag-och-begransar-samtidigt-ratten-till-koncernbidrag-mellan-svenska-foretag-/>

Holmdahl Sven Erik och Ohlsson Fredrik, *Visst gäller Marks & Spencer!*, SkatteNytt 1-2/2008 s. 18-23.

Kristofersson Alexander, *Nya regler för avdrag vid utländska förluster*, Balans 11/2009 s. 23-24.

Pelin Lars, *Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv*, SkatteNytt 7-8/2006 s. 441-452.

Pelin Lars och Sundström Mikael, *Sveriges suveränitet ruttnar*, Svenska Dagbladet, 15 november, 2004, http://www.svd.se/opinion/brannpunkt/artikel_176076.svd

Ståhl Kristina, *EG-domstolens domar*, SkatteNytt 6/2008 s. 387-398

Virin Niclas, *Analys: Rättsläget efter koncernbidragsdomarna*, Thomson Reuters – Westlaw Sverige

Virin Niclas, *Koncernbidrag till EU-bolag*, <http://www.niclasvirin.com/>

Von Bahr Stig, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, Svensk Skattetidning 4/2009 s. 427-436.

Övrigt

eu-upplysningen.se
europa.eu
kommers.se

Skatteverket	<i>Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, del 3</i> Fritzes, SKV 336 utgåva 8, Stockholm 2009 ISBN 978-91-38-32485-1
Skatteverket	Styrsignal 2009-05-15, dnr 131 440547-09/111 <i>Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag</i>
Skatteverket	Styrsignal 2009-10-05, dnr 131 743085-09/111 <i>Följdfrågor beträffande gränsöverskridande koncernbidrag</i>

9.3 Rättsfall

Svensk rätt

Regeringsrättens Årsbok, referat:

RÅ 1998 ref. 6
RÅ 1999 ref. 74
RÅ 2000 ref. 17
RÅ 2001 ref. 79
RÅ 2009 ref. 13 (Mål nr.1267-08)
RÅ 2009 ref. 14 (Mål nr.1651-07)
RÅ 2009 ref. 15 (Mål nr.1650-07)

Regeringsrättens Årsbok, notiser

RÅ 2006 not 40

Domar från Regeringsrätten som inte är införda i Årsboken:

Dom den 11 mars 2009:

Mål 6511-2006 Förhandsbesked angående inkomstskatt
Mål 6512-2006 Förhandsbesked angående inkomstskatt
Mål 7322-2006 Förhandsbesked angående inkomstskatt
Mål 7444-2006 Förhandsbesked angående inkomstskatt
Mål 1648-2007 Förhandsbesked angående inkomstskatt

Mål 1652-2007 Förhandsbesked angående inkomstskatt
Mål 3628-2007 Förhandsbesked angående inkomstskatt

Domar från Länsrätt:

Länsrätten i Skåne län, 2009-04-29, Mål 1228-09E

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden:

2006-09-29 - Dnr 206-04/D
2006-09-29 - Dnr 193-04/D
2006-11-08 - Dnr 205-04/D
2006-11-08 - Dnr 207-04/D
2007-03-01 - Dnr 204-04/D
2007-03-01 - Dnr 176-05/D
2007-03-01 - Dnr 64-06/D
2007-03-01 - Dnr 77-05/D
2007-05-28 - Dnr 6-06/D
2008-01-28 - Dnr 26-07/D

EG-rätt

Domar från EG-domstolen:

C-26/62 *Van Gend en Loos*
C-6/64 *Costa v. E.N.E.L*
C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*
C-106/77 *Simmmenthal*
C-283/81 *CILFIT*
C-270/83 *Avoir Fiscal*
C-55/94 *Gebhard*
C-250/95 *Futura Participations SA*
C-212/97 *Centros*
C-294/97 *Eurowings*
C-200/98 *X AB och Y AB*
C-167/01 *Inspire Art*
C-446/03 *Marks & Spencer*
C-196/04 *Cadbury Schweppes*
C-231/05 *Oy AA*
C-414/06, *Lidl Belgium*
C-337/08 *X Holding BV*

Övrigt

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, 19 November 2009, Mål C- 337/08

Referenslitteratur

Jensen Ulf
Rylander Staffan
Lindblom Per Henrik

Att skriva juridik
Iustus Förlag, 4 u, Uppsala, 2006
ISBN 91-7678-613-7

Sandgren Claes

Rättsvetenskap för uppsatsförfattare
Norstedts Juridik, 2:2 u, Stockholm, 2007
ISBN 978-91-39-20462-6