



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Juridiska Institutionen

Programmet för Juris kandidatexamen

Tillämpade studier 30 p

Tillnärmning av de europeiska företagsskatterna

Skatterätt Ht 2009
Författare: Anna Hansson
Handledare: Robert Pålsson

Innehållsförteckning

Förkortningar	3
1 Inledning	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	4
1.3 Avgränsningar.....	4
1.4 Metod	5
1.5 Disposition.....	5
2 Teoretisk Bakgrund	6
2.1 Tillnärmning med direktiv.....	6
2.2 Andra sätt än direktiv	7
2.3 EG-skatterätten idag.....	8
2.3.1 Resultatutjämnning.....	8
2.3.1.1 Marks & Spencer.....	9
2.3.1.2 Oy AA.....	9
2.3.2 Särskilt om omstruktureringar.....	9
2.4 Sveriges nationella regelsystem.....	10
2.4.1 Resultatutjämnning.....	10
2.4.1.1 Resultatutjämnning i ett bolag	10
2.4.1.2 Neutralitetsprincipen	11
2.4.1.3 Skattefri utdelning	11
2.4.1.4 Dagens koncernbidragsregler.....	12
2.4.1.5 EG-skatterättens påverkan på svensk koncernbidragsrätt	13
2.4.1.6 Förslag om nya koncernavdragsregler.....	15
2.4.1.7 Underskottsavdrag.....	17
2.4.2 Särskilt om omstruktureringar.....	18
2.4.2.1 Försäljning av näringsbetingade andelar	18
2.4.2.2 Underprisöverlåtelse.....	18
2.4.2.3 Andelsbyten	19
2.4.2.4 Fusioner och fissioner.....	19
2.4.2.5 Lex Asea	20
2.4.2.6 Verksamhetsavyttringar	20
2.4.2.7 Partiella fissioner.....	20
2.5 Home State Taxation, HST.....	21
2.5.1 Vad innebär förslaget?	21
2.5.1.1 En fördelningsformel.....	21
2.5.1.2 Små och medelstora bolag	22
2.5.1.3 Positiva och negativa attityder	22
2.5.2 Formen för HST	23
2.5.3 Resultatutjämnning.....	24
2.5.4 Särskilt om omstruktureringar.....	24
2.6 Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB.....	26
2.6.1 Vad innebär förslaget?	26
2.6.1.1 En fördelningsformel.....	26
2.6.1.2 Fördelar och nackdelar med förslaget	27
2.6.2 Formen för CCCTB	28
2.6.3 Resultatutjämnning.....	30
2.6.4 Särskilt om omstruktureringar.....	31
2.6.4.1 Positiva effekter för gränsöverskridande omstruktureringar	31
2.6.4.2 En rädsla för CCCTB	31

2.6.4.3 Förlusthantering vid omstruktureringar.....	33
3 Analys.....	34
3.1 Jämförelse HST och CCCTB.....	34
3.2 Förändring av möjligheterna till resultatutjämnning och då särskilt vid omstruktureringar.....	36
3.2.1 Nuvarande regelverk.....	36
3.2.2 Efter införandet av HST.....	36
3.2.3 Efter införandet av CCCTB.....	37
4 Diskussion.....	39
4.1 Ett bättre förslag?.....	39
4.2 Företagsskattesystemen i förändring.....	40
4.3 Alternativa möjligheter.....	41
4.4 Finansdepartementets promemoria.....	42
5 Källförteckning.....	43
5.1 Litteratur.....	43
5.2 Tidskrifter.....	43
5.3 Offentligt tryck.....	45
5.3.1 EG-direktiv.....	45
5.3.2 Övriga publikationer.....	45
5.3.2.1 Sverige.....	45
5.3.2.2 EU – Europeiska Gemenskapernas Kommission.....	45
5.3.2.3 EU – Övrigt.....	47
5.4 Rättsfall.....	48
5.4.1 EG-domstolen.....	48
5.4.2 Regeringsrätten.....	48
5.5 Internet.....	49
Bilaga.....	50

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
CCCTB	Common consolidated corporate tax base
EBIT	The European Business Initiative on Taxation
EG	Europeiska gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EGF	Fördrag om upprättandet av Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EUF	Fördrag om Europeiska unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
HST	Home state taxation
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok

1 Inledning

1.1 Bakgrund

För nio år sedan, år 2000, samlades representanter för samtliga EU:s medlemsstater i Lissabon. Länderna enades om ett gemensamt mål som bland annat går ut på att EU skall bli den mest konkurrenskraftiga ekonomin i världen. För att uppnå målet är det av stor betydelse att företagsskattesystemen ses över i gemenskapen. Idag har varje medlemsstat ett eget företagsskattesystem och det leder till onödiga kostnader för företagen, framförallt riskeras dubbelbeskattning genom att exempelvis förlustavdrag inte medges över gränserna.¹ Genom att det finns ett företagsskattesystem i varje land är företagsskatterätten inte anpassad efter hur affärer går till idag. Affärerna består till stor del av gränsöverskridande transaktioner och det innebär att problemen med onödiga kostnader är betydande.² För EU är det extra angeläget att hantera frågan om företagsskattesystemen eftersom USA, vars inhemska marknad är lika stor som EU:s inre marknad, inte har lika omfattande skatteproblem.³ Det gör att USA besitter konkurrensfördelar gentemot EU vilket medför svårigheter med att uppfylla Lissabonmålen. Frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning är alltså central för Europa och Holmdahl och Ohlsson ansåg att detta vore något regeringen skulle arbeta för under ordförandeskapet.⁴ För närvarande finns två aktuella förslag för tillnärmning av företagsskattesystemen i EU, HST och CCCTB. Båda förslagen innebär att de individuella bolagsresultaten räknas samman till ett koncerngemensamt resultat varefter det fördelas mellan medlemsstaterna för beskattning med respektive medlemsstats skattesats. Skillnaden mellan förslagen består i hur skattebasen beräknas. I förslaget om HST sker beräkningen enligt reglerna i den medlemsstat där moderbolaget är lokaliserat medan ett särskilt nytt regelsystem, speciellt infört för CCCTB, används vid beräkningen i förslaget om CCCTB.

1.2 Syfte

I uppsatsen kommer ett par av de alternativ som finns för att lösa problemen med det stora antal individuella företagsskattesystem att behandlas och jämföras. Tanken är att se om något av alternativen är att föredra framför det andra. Vidare sker en jämförelse mot gällande rätt för att se vad ett införande av alternativen skulle innebära, framförallt för Sveriges företagsbeskattning. Fokus i uppsatsen ligger framförallt på gränsöverskridande resultatutjämnning och då särskilt på gränsöverskridande omstruktureringar. En diskussion förs kring om företagsskattesystemen i EU måste och kan förändras samt om det finns alternativa lösningar.

1.3 Avgränsningar

Förslagen för harmonisering av företagsbeskattningen inom EU har varit många⁵ men jag har valt att i uppsatsen fokusera på Home State Taxation, HST, och Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB. Jag kommer därför inte att närmare analysera European Union Company Income Tax, EUCIT, eller Compulsory Harmonized Base Taxation, CHBT. Beträffande CCCTB görs även den avgränsningen att det främst är aktiviteter inom CCCTB-zonen som behandlas.

¹ Lodin & Gammie, Home State Taxation, s 9.

² Andersson, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 94.

³ Lodin & Gammie, Home State Taxation, s 10.

⁴ Holmdahl & Ohlsson SN 2009/7-8 s 452.

⁵ Se Neumark rapporten (1962), Van den Tempel rapporten (1970) och Ruding rapporten (1997); Adda Intertax 2008 s 282 samt Calvo m fl Intertax 2007 s 122.

Förslagen är enormt omfattande och jag har varit tvungen att starkt avgränsa vad som behandlas i uppsatsen. Vid min avgränsning har jag valt att lämna en grundläggande redogörelse av respektive förslag för att därefter lägga fokus på gränsöverskridande resultatutjämnning och då särskilt omstruktureringar. I den grundläggande redogörelsen har jag koncentrerat mig på konsolideringen och fördelningsmekanismen eftersom det är på dessa områden den politiska diskussionen förs.⁶ Detta betyder bland annat att jag inte behandlar transfer pricing problematiken närmare. Vidare behandlas inte frågor om skatteundandragande, administration, dubbelbeskattningsavtal eller skattesubjekt.

I min genomgång av svensk rätt behandlar jag djupgående endast de omstruktureringsformer som är av särskild betydelse för koncernbolag eftersom det är om dessa bolag förslagen om HST och CCCTB handlar. Ett exempel på en sådan omstruktureringsform som inte kommer att behandlas djupgående utan endast nämnas är andelsbyten.

1.4 Metod

Jag har använt mig av sedvanlig juridisk metod för att få fram gällande rätt. Uppsatsen bygger dock till större delen på förslag som inte är gällande rätt och där det är osäkert om de i framtiden kommer att utgöra gällande rätt. Det gör att det finns osäkerhetsaspekter i uppsatsen. Beträffande det svenska förslaget om nya koncernavdragsregler har jag läst finansdepartementets promemoria för förslaget. Föreslagen lagtext har jag valt att lägga i en bilaga. När det gäller det EG-rättsliga förslaget om CCCTB finns det inte något färdigt förslag och något sådant beräknas inte komma under 2009 eller första halvåret år 2010. Anledningen till detta är att alla känsliga frågor i förslaget har lagts på is för att invänta att den nya kommissionen tagit plats.⁷ Det kommer alltså bli extra intressant att följa diskussionen om CCCTB framöver när de känsliga frågorna skall börja behandlas. Eftersom det inte finns något slutligt förslag är det svårt att redogöra för detaljer i förslaget. Därför har jag valt att fokusera på huvuddragen av förslaget eftersom de går att utläsa ur arbetsgruppens rapporter som publiceras på kommissionens hemsida. Arbetsgruppen är den grupp kommissionen tillsatt för att arbeta vidare med förslaget om CCCTB. När det gäller de EG-rättsliga förslagen har jag utöver kommissionens hemsida även använt de diskussioner om förslagen som förts i doktrin och då har jag främst studerat internationella skatterättsliga tidskrifter. Det finns dock ett par böcker på området där den första utgjort ett förslag till HST och den andra består av sammanställt material rörande CCCTB från akademiker och andra praktiker. Under analysen har jag jämfört förslagen del för del för att finna sådant som de har gemensamt och sådant som skiljer dem åt. På samma sätt har jag gjort jämförelsen mot gällande rätt.

1.5 Disposition

Uppsatsen börjar med en teoretisk bakgrund vari redogörs för de metoder som finns för tillnärmning samt vilka problem som finns med dem (2.1 *Tillnärmning med direktiv*, 2.2 *Andra sätt än direktiv*). Därefter klarläggs rättsläget beträffande såväl EG-rätt som svensk rätt (2.3 *EG-skatterätten idag*, 2.4 *Sveriges nationella regelsystem*). Beträffande svensk rätt redogörs i nämnda avsnitt för förslag till förändring av koncernbidragsreglerna och för tillägg av ett kapitel om koncernavdrag. Uppsatsen fortsätter med en redogörelse av de EG-rättsliga förslagen om HST och CCCTB (2.5 *Home State Taxation, HST*, 2.6 *Common Consolidated*

⁶ Andersson, National Tax Policy in Europe, s 114 f.

⁷ Bob van der Made

<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=25441&SID=721193&SM=&SearchStr=cctb>.

Corporate Tax Base, CCCTB). Efter redogörelsen av förslagen sker en analys där de båda förslagen jämförs och sedan fortsätter analysen med en jämförelse med förslagen mot gällande rätt (3.1 *Jämförelse HST och CCCTB*, 3.2 *Förändring av möjligheterna till resultatutjämnning och då särskilt vid omstruktureringar*). I diskussionen som avslutar uppsatsen behandlas frågan om systemet måste förändras samt om det ena alternativet är bättre än det andra (4 *Diskussion*).

2 Teoretisk Bakgrund

2.1 Tillnärmning med direktiv

För att harmonisera medlemsstaternas lagstiftningar används i de flesta fall direktiv. Direktiven har försiggåtts av förhandlingar och kan bestå av kompromisser. Det gör att direktiven inte alltid är exakta utan det finns ett visst tolkningsutrymme. Det leder i sin tur till att medlemsstaternas lagstiftningar ser olika ut, vilket är helt i linje med EG-rätten eftersom det enda kravet som finns är att lagstiftningen skall uppfylla målen i direktivet. Det framgår dessutom av artikel 249 EGF att medlemsstaterna fritt kan välja hur de implementerar direktivet.⁸ Ett direktiv riktar sig med andra ord till medlemsstaterna och inte till de enskilda medborgarna.⁹ För att medborgarna skall erhålla ett visst skydd mot medlemsstaternas godtycke kan ett direktiv få direkt effekt.¹⁰ Direkt effekt innebär att det EG-rättsliga dokumentet kan åberopas direkt av en enskild, fysisk eller juridisk person. När det gäller direktiv kan den direkta effekten enligt EG-domstolen endast finnas mellan stat och individ. Det rör sig således om vertikal direkt effekt och inte om horisontell direkt effekt som gäller mellan två privata aktörer. En privat aktör kan alltså inte bli skyldig något enligt lagstiftning som ej införts i enlighet med ett direktiv.¹¹ Vertikal direkt effekt innebär att enskilda kan åberopa sina rättigheter enligt direktivet hos såväl myndigheter som domstolar.¹² Förutsättningar för direkt effekt är dock att en medlemsstat inte i tid har förverkligat den i direktivet angivna målsättningen och att bestämmelsen i direktivet är tillräckligt klar.¹³ I *Marks & Spencer* målet (C-446/03), som behandlas mer utförligt senare under 2.3.1.1 *Marks & Spencer*, uttalades dock att en individ kan finna rättslig grund i direktivet även efter att det blivit implementerat korrekt i en medlemsstat om bestämmelserna inte används korrekt i praxis.¹⁴

Området för direkt skatt, där företagsbeskattningen utgör en del, är inte föremål för harmonisering på samma sätt som området för indirekt skatt. De indirekta skatterna är långtgående harmoniserade genom mervärdesskattedirektiv, det senaste från 2007 (rådets direktiv 2006/112/EG)¹⁵ där den senaste ändringen beslutades den 5 maj 2009 (rådets direktiv

⁸ Craig & De Búrca, *EU Law – Text, Cases and Materials*, s 279.

⁹ Lodin m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s 631.

¹⁰ Att direktiv kan ha direkt effekt har framkom i målet *Van Duyn* (C-41/74). Enligt EG-domstolen har det sin grund i dels att direktiven är bindande och genomförs bättre om medborgarna kan lita på direktiven och dels i artikel 234 EGF där det framgår att de nationella domstolarna har möjlighet att ställa frågor till EG-domstolen även avseende direktiv. Eftersom de nationella domstolarna har denna möjlighet måste individerna kunna göra dem gällande i de nationella domstolarna. Direkt effekt för direktiv behandlades även i målet *Ratti* (C-148/78). Där framgick att en medlemsstat som inte implementerat ett direktiv korrekt ej kan förlita sig på detta fel i en process mot en individ., Craig & De Búrca, *EU Law – Text, Cases and Materials*, s 280 f.

¹¹ *Ibid*, s 271.

¹² Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 220.

¹³ Lodin m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s 632.

¹⁴ Craig & De Búrca, *EU Law – Text, Cases and Materials*, s 282.

¹⁵ Melz, *Mervärdesskatt*, s 26.

2009/47/EG).¹⁶ För indirekta skatter finns dessutom en särskild harmoniseringsartikel (artikel 93 EGF) i EG-fördraget. En motsvarande artikel finns inte för harmonisering av direkta skatter utan istället sker harmonisering genom den allmänna harmoniseringsartikeln (artikel 94 EGF).¹⁷ Det innebär att det är rådet som efter enhälligt beslut, på förslag från kommissionen och efter att ha hört europaparlamentet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén, skall utfärda harmoniseringsdirektiv. Kravet på enhälligt innebär att samtliga medlemsstater måste godkänna direktivet och det gör det svårt att införa en gemensam företagsbeskattning inom hela EU.¹⁸ Svårigheterna att nå enhällighet har att göra med att flera medlemsstater är rädda att en harmonisering av området för direkt skatt skall påverka deras möjligheter att finansiera sina nationella välfärdssystem. Andra länder är skeptiska eftersom de vill kunna konkurrera mot övriga medlemsstater genom låga skatter.¹⁹ Medlemsstaterna vill helt enkelt inte förlora sin autonomi när det gäller direkt beskattning. Det är även faktorer som detta som har legat bakom svårigheterna med att ratificera Lissabonfördraget.²⁰ Lissabonfördraget har nu dock godkänts av samtliga medlemsstater. Svårigheten kring enhällighetsrekvisitet är lätt att se i praktiken eftersom det än så länge endast har utfärdats fyra direktiv på området för direkt skatt: moder/dotterbolagsdirektivet (rådets direktiv 90/435/EEG), fusionsdirektivet (rådets direktiv 90/434/EEG), ränta/royaltydirektivet (rådets direktiv 2003/49/EG) och spardirektivet (rådets direktiv 2003/48/EG).²¹ Kommissionen anser dock att det är viktigt med harmonisering på området för direkt beskattning och framhöll detta i tre meddelanden till rådet, europaparlamentet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén den 19 december 2006 (KOM (2006) 824). Samtidigt uppmanades medlemsstaterna att arbeta med sin nationella lagstiftning rörande resultatutjämnning och se hur den kan tillämpas även i gränsöverskridande situationer.²²

2.2 Andra sätt än direktiv

Det finns fler sätt varigenom EG-rätten kan påverka den direkta beskattningen än att införa ett direktiv. Ett sätt är genom EG-domstolens tolkning av de grundläggande friheterna i EG-fördraget.²³ Möjligheten för EG-domstolen att göra denna tolkning finner sin grund i artikel 234 EGF och aktualiseras då en nationell domstol begär ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Ett förhandsavgörande skall inhämtas av den nationella högsta domstolsinstansen i oklara EG-rättsliga frågor men kan även hämtas av lägre domstolar. Det är dock endast domstolarna som har denna möjlighet och således inte skattemyndigheten eller skatterättsnämnden. När EG-domstolen har lämnat ett förhandsavgörande är det bindande för den domstol som inhämtat det, det blir dock i praktiken prejudicerande i hela EU. Första gången EG-domstolen framhöll att de har rätten att tolka de grundläggande friheterna var genom *avoir-fiscal*målet 1986 (C-270/83).²⁴ Därefter har domstolen påverkat den direkta beskattningen genom en sådan tolkning i flertalet mål, varav ett par behandlas nedan under avsnittet 2.3.1 *Resultatutjämnning*. De grundläggande friheterna och domstolens tolkning därav kommer dock även i framtiden att ha stor betydelse för hur rätten på området utvecklas eftersom svårigheterna med att införa direktiv om gränsöverskridande resultatutjämnning består.²⁵ När EG-domstolen tolkar de grundläggande friheterna gör den inte någon prövning

¹⁶ Momsinstitutet, <http://www.momsinstitutet.se/eu/direktiv.html>.

¹⁷ Lodin m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s 631 f.

¹⁸ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 279.

¹⁹ *Ibid*, s 214 f.

²⁰ Jarass & Obermair *EC Tax Review 2008* s 111.

²¹ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 279.

²² Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall, m.m.*, s 12.

²³ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 214 f.

²⁴ Lodin m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s 632 f.

²⁵ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 108.

av sakomständigheterna och inte heller någon bedömning av huruvida den nationella lagstiftningen står i strid mot EG-rätten. Beträffande sakomständigheterna framgår dessa dock ofta i kontexten. EG-domstolens uppgift är istället att tolka EG-rätten varefter den nationella domstolen tillämpar tolkningen i det specifika fallet.²⁶

EG-rätten kan också påverka den direkta beskattningen genom att ett antal länder, minst åtta, ingår ett närmare samarbete varefter andra stater kan välja att ansluta sig (artikel 43-45 EUF). Det senare alternativet har diskuterats beträffande såväl HST som CCCTB och en liknande metod användes beträffande EMU.²⁷ Ett sådant samarbete skall endast användas om det inte går att lösa frågan på ett annat sätt inom en rimlig tidsrymd. Vidare ställs krav på att samarbetet skall vara öppet för anslutning från övriga medlemsstater. Andra krav finns på att den inre marknaden inte får riskeras och att så många som möjligt skall stödja samarbetet.²⁸

2.3 EG-skatterätten idag

De grundläggande friheterna i EG-fördraget är fyra stycken och utgörs av den fria rörligheten för tjänster (artikel 49 EGF), den fria etableringsrätten (artikel 43 EGF), den fria rörligheten för arbetstagare (artikel 30 EGF) och den fria rörligheten för kapital (artikel 56 EGF). Störst betydelse på området resultatutjämning och omstruktureringar har den fria etableringsrätten.²⁹ För att pröva om nationell rätt är i linje med EG-skatterätten sker först en prövning om någon av de grundläggande friheterna hindras, det vill säga om ett icke-diskriminerande hinder föreligger, därefter prövas om det finns något som kan rättfärdiga hindret. När prövning sker om hindret kan rättfärdigas används den så kallade *Rule of reason-doktrinen* vars kriterier EG-domstolen redogjorde för i Gebhard (C-55/94). Den innebär för det första att de nationella bestämmelserna inte får vara diskriminerande. Vidare skall reglerna vara motiverade utifrån tvingande hänsyn till allmänintresset och i förhållande till detta intresse även vara ändamålsenliga och proportionella.³⁰ EG-domstolen har godkänt vissa rättfärdigande grunder medan andra rättfärdigande grunder inte accepterats. Icke godkända rättfärdigande grunder är argument som att EG-domstolen inte är behörig på området för direkt beskattning, personen som målet rör får en kompensande fördel, annan etablering leder till likabehandling samt skydd av den egna skattebasen.³¹ Godkända rättfärdigande grunder är dock argument om att motverka skatteflykt, skattesystemets inre sammanhang och territorialitetsprincipen.³² Om rättfärdigande grunden, skattesystemets inre sammanhang, kan accepteras diskuteras i doktrin idag eftersom principen som slogs fast genom Bachmann (C-204/90) eventuellt är överspeglad genom Danmarksmålet (C-150/04).³³ Rättfärdigande grunder på området har på senare tid behandlats i bland annat Marks & Spencer.³⁴ Målet behandlas mer utförligt nedan under 2.3.1.1 Marks & Spencer.

2.3.1 Resultatutjämning

Gränsöverskridande resultatutjämning är något som den europeiska kommissionen anser betydelsefullt. Kommissionen menar att val som rör vad som skall investeras, hur finansieringen går till eller var investeringen sker inte skall påverkas av skatten och att

²⁶ Ibid, s 225.

²⁷ Ibid, s 215 f.

²⁸ Craig & De Búrca, EU Law – Text, Cases and Materials, s 29 f.

²⁹ Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 633.

³⁰ Dahlberg, Internationell beskattning, s 236 f.

³¹ Ibid, s 256 ff.

³² Ibid, s 239 ff.

³³ Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 633 f.

³⁴ Dahlberg, Internationell beskattning, s 255.

regelverken därför skall vara neutrala. Det skall därför inte vara någon skillnad beroende på i vilket land investeringen görs.³⁵ Möjligheten till resultatutjämning behandlas i EG-skatterätten genom EG-domstolens domar om brott mot de fria rörligheterna i EG-fördraget. De mest betydelsefulla domarna är Marks & Spencer och Oy AA (C-231/05). I detta avsnitt redogörs för domarna medan diskussionen kring huruvida Oy AA ersätter Marks & Spencer eller om Marks & Spencer fortfarande är aktuellt behandlas under *2.4.1.5 EG-skatterättens påverkan på svensk koncernbidragsrätt*.

2.3.1.1 Marks & Spencer³⁶

I Marks & Spencer var situationen den att moderbolaget i en koncern inte fick avdrag för förlusttäckning för ett utländskt dotterbolag men däremot för ett inhemskt. EG-domstolen menade att det stred mot etableringsfriheten men framhöll att sådant som strider mot etableringsfriheten kan rättfärdigas om vinster och förluster behandlas symmetriskt, om reglerna är till för att motverka dubbla förlustavdrag samt om syftet med reglerna är att motverka undandragande av skatt. De brittiska reglerna som var aktuella i målet skulle därmed kunna rättfärdigas mot dessa grunder. EG-domstolen menade dock att en åtgärd som rättfärdigar något som står i strid mot etableringsfriheten även skall vara proportionerlig. Domstolen framhöll i Marks & Spencer att ingen av nämnda rättfärdigande grunder kunde anses vara proportionerlig om förlusterna var definitiva och moderbolaget skulle därför få förlustavdrag när dotterbolaget likviderades med förlust.³⁷ För att förlusterna skulle anses som definitiva krävdes enligt EG-domstolen att dotterbolaget inte under nuvarande beskattningsår, tidigare beskattningsår eller framtida beskattningsår kunnat eller skulle komma att kunna utnyttja förlustavdragen.³⁸

2.3.1.2 Oy AA

I Oy AA gällde frågan om koncernbidrag från ett finskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag. Det finska regelsystemet för koncernbidrag liknar det svenska regelsystemet och medgav inte koncernbidrag i ett sådant fall utan endast till finska bolag. EG-domstolen ansåg att detta var i linje med EG-rätten.³⁹ Visserligen fanns ett hinder mot etableringsfrihet men det kunde rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset eftersom det fanns en risk för skatteundandragande och eftersom det är av vikt att fördelningen av beskattningsrätten behålls mellan medlemsstaterna. EG-domstolen menade att det kunde rättfärdigas med dessa grunder eftersom att koncernerna annars skulle kunna välja i vilken medlemsstat deras vinst skulle beskattas. EG-domstolen ansåg att de finska reglerna kunde anses vara proportionella.⁴⁰

2.3.2 Särskilt om omstruktureringar

Rättsområdet omstruktureringar är en del av rättsområdet resultatutjämning och därför kan de rättsfall som rör resultatutjämning även aktualiseras vid omstruktureringar. Ett exempel där detta aktualiseras är i RÅ 2009 ref. 13 som behandlas närmare nedan samt under *2.4.1.5 EG-skatterättens påverkan på svensk koncernbidragsrätt*. Speciellt för reglerna som berör omstruktureringar är att de till viss del är ett resultat av det så kallade fusionsdirektivet, ett särskilt direktiv som behandlar omstruktureringar. Direktivet skapades för att underlätta

³⁵ Europeiska Gemenskapernas Kommission, SEC(2001)1681, s 29 f.

³⁶ När Marks & Spencer kom upp i EG-domstolen ökade intresset för resultatutjämning över gränserna i Sverige. Lindström-Ihre, SN 2004/5 s 316.

³⁷ Dahlberg, Internationell beskattning, s 255.

³⁸ Skatterättsnämnden, dnr 26-07/D.

³⁹ Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 402 f.

⁴⁰ Finansdepartementet, Koncernavdrag i vissa fall, m.m., s 13 ff.

gränsöverskridande omstruktureringar⁴¹ och behandlar fusioner och fissioner, partiella fissioner, verksamhetsavyttringar samt andelsbyten.⁴² För att kunna säkerställa den framtida beskattningen av tillgångarna omfattas endast sådana omstruktureringar som är knutna till fast driftställe, i landet där det överlåtande bolaget har sitt säte, av den uppskjutna skatten (artikel 4 fusionsdirektivet).⁴³ Det kan ifrågasättas om detta är i linje med EG-fördraget och i mål RÅ 2009 ref. 13 hänvisade RegR bland annat till möjligheten att pröva fusionsbestämmelserna i den medlemsstat där moderbolaget har sitt säte i förhållande till EG-rättens etableringsfrihet.

Bestämmelser där skattefrihet är knutet till fast driftställe finns i såväl kapitlet om underprisöverlåtelse, 23 kap. IL, som i kapitlet om verksamhetsavyttring, 38 kap. IL, och fusioner och fissioner, 37 kap. IL. Beträffande reglerna om underprisöverlåtelse framhöll Dahlberg att det är tveksamt om de kan anses vara i linje med EG-rätten och ifrågasatte om de verkligen kan rättfärdigas med *Rule of reason-doktrinen*. De rättfärdigande grunder Dahlberg hänvisade till var skydd för den svenska skattebasen och skatteflykt.⁴⁴ Vidare har såväl Persson Österman som Ståhl diskuterat kravet på fast driftställes förenlighet med etableringsfriheten.⁴⁵ Ståhl rättfärdigade kravet på fast driftställe beträffande fusionsreglerna genom hänvisning till bland annat territorialitetsprincipen.⁴⁶ Tillsammans med Persson Österman påpekar dock Ståhl att det är oklart om territorialitetsprincipen kan användas för att rättfärdiga nationella regler som hindrar en grundläggande frihet. De framhåller dock att principen borde kunna användas för att staterna skall få beskatta inkomst som upparbetas i landet. Ett argument för det menar de är att territorialitetsprincipen då ligger i linje med källstatsprincipen vilket är en erkänd princip i internationell skatterätt. De menar därför att regeln i 23 kap. IL som kräver skattskyldighet i Sverige är i linje med EG-rättens fria rörligheter.⁴⁷ Värt att nämna är att territorialitetsprincipen även har använts som rättfärdigande grund i Futura (C-250/95), Marks & Spencer och Oy AA.⁴⁸

2.4 Sveriges nationella regelsystem

2.4.1 Resultatutjämning

2.4.1.1 Resultatutjämning i ett bolag

I Sverige är all näringsverksamhet i en juridisk person en näringsverksamhet (14:10 IL). Det innebär att samtliga förluster kan kvittas mot vinster i bolaget och huvudregeln är därför full avdragsrätt för förluster i utländska filialer. Bestämmelsen begränsas dock genom att avdrag ej får ske om inte motsvarande inkomst hade varit skattepliktig i Sverige (9:5 st 1 IL). Bestämmelsens förenlighet med EG-rätten har varit föremål för diskussion. Dahlberg framhåller argument såväl för som emot förenlighet med EG-rätten. Han menar att stadgandet

⁴¹ Lodin & Gammie, Home State Taxation, s 35.

⁴² Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 515 f.

⁴³ Persson Österman & Ståhl, EG skatterätt, s 280.

⁴⁴ Dahlberg, Internationell beskattning, s 98.

⁴⁵ Se Persson Österman Skattenytt 2004/5 s 259 ff. och Ståhl, Fusionsdirektivet, s 254.

⁴⁶ Ståhl, Fusionsdirektivet, s 254.

⁴⁷ Persson Österman & Ståhl, EG skatterätt, s 158 f.

⁴⁸ Efter det så kallade Malta-målet, RÅ 2008 ref. 30, vari reglerna om uttagsbeskattning i 22:5 p 4 och 5 IL ansågs oförenliga med EG-rätten har regeringen föreslagit (prop. 2009/10:39) ett nytt kapitel i skattebetalningslagen (1997:483). Reglerna innebär en möjlighet till anstånd med betalningen i fall som omfattas av 22:5 p 4 och 5 IL men förändrar inte förhållandet mellan svensk rätt och EG-rätt i frågan om underprisreglernas förenlighet med EG-rätten eftersom uppskovsreglerna endast innebär en uppskjutning av vissa exitskatter. Uttagsbeskattning kommer fortfarande att ske och i dessa fall kommer det vara lika svårt för utländska bolag att få tillstånd en underprisöverlåtelse.

hindrar investering i utlandet eftersom utländska investeringar behandlas mindre förmånligt än svenska men att det är möjligt att rättfärdiga hindret. Rättfärdigandet kan enligt Dahlberg ske med hänvisning till principen om skattesystemets inre sammanhang på grund av att inkomster och utgifter behandlas symmetriskt. Dahlberg framhöll dock att nämnda rättfärdigande grund inte fungerade i fallet Bosal Holding (C-168/01) som handlade om förhållandena mellan nederländska holdingbolag och dess nederländska samt utländska dotterbolag. Trots detta menar Dahlberg ändå att bestämmelsen är förenlig med EG-rätten eftersom medlemsstaterna har makten att utforma sina nationella skattesystem avseende direkta skatter så länge de inte bryter mot friheterna i EG-fördraget.⁴⁹ En alternativ rättfärdigande grund nämns av Ståhl. Hon menar att bestämmelsen kan rättfärdigas av likformighetsskäl och/eller med hänsyn till territorialitetsprincipen.⁵⁰

2.4.1.2 Neutralitetsprincipen

En för skatterätten gällande princip är neutralitetsprincipen. Enligt principen skall skatteeffekten inte skilja mellan olika alternativ och på så vis påverka hur en person väljer att agera.⁵¹ Neutralitetsprincipen aktualiseras bland annat i frågor som rör resultatutjämning. För att finna neutralitet i förhållande till hur ett bolag väljer att organisera sig behövs särskilda regler för att hantera det fall att ett aktiebolag ägs av ett annat aktiebolag. Skulle sådana särskilda regler inte finnas skulle huvudregeln om dubbelbeskattning av aktiebolags vinster i en koncernsituation resultera i en kedjebeskattnings av vinsterna istället för en vanlig dubbelbeskattnings.⁵²

2.4.1.3 Skattefri utdelning

En metod som används för att åstadkomma neutralitet i beskattningen är att låta vissa utdelningar vara skattefria. I Sverige benämns de aktier där skattefri utdelning är möjlig för näringsbetingade andelar och förutsättningarna för en sådan klassificering återfinns i 24 kap. IL.

Först och främst skall andelarna utgöra andelar i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening (24:13 IL). Det är inte endast svenska andelar som omfattas utan även utländska motsvarigheter (2:2 IL). Bolaget som äger andelarna kan bland annat utgöra ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag inom EES (24:13 IL). Vidare skall andelarna antingen utgöras av icke marknadsnoterade andelar, utgöra minst tio procent av röstetalet eller skall innehavet betingas av rörelse (24:14 IL). För andelar i företag som hör hemma i en annan stat inom EU finns en speciell regel för när aktierna skall anses vara näringsbetingade. I ett sådant fall är andelarna även näringsbetingade då andelsinnehavet utgör tio procent och även i fall då andelarna utgör lagertillgångar (24:16 st 1 IL). Uppfylls dessa krav är utdelningen skattefri (24:17 IL).

Utländska bolag är begränsat skattskyldiga i Sverige (6:7 IL) och för dessa gäller reglerna i 24 kap. IL om inkomsten härrör från ett fast driftställe i Sverige (6:11 p 1 IL). I fall då inkomsten inte härrör från ett fast driftställe omfattas de begränsat skattskyldiga istället av kupongskattelagen (1970:624) och även i sådant fall finns möjligheter till skattefri utdelning (4 § kupongskattelagen). Det innebär att beskattningen skall bedömas enligt kupongskattelagen när svenskt dotterbolag skall ge utdelning till sin utländska moder. Utdelningen är skattefri för en juridisk person inom EG om den innehar 10 procent eller mer

⁴⁹ Dahlberg, Internationell beskattning, s 72 f.

⁵⁰ Ståhl (red) SN 2003/12 s 99.

⁵¹ Pålsson, Inledning till Skatterätten, s 62.

⁵² Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 391.

av andelskapitalet i det utdelande bolaget (4 § st 5 kupongskattelagen). Vidare är utdelning skattefri för utländska bolag om tre krav är uppfyllda. För det första skall bolagen ha en för svenska aktiebolag likartad beskattning (2:5a IL), för det andra skall bolaget motsvara ett svenskt företag enligt 24:13 p 1-4 IL och för det tredje skall aktien uppfylla kraven för näringsbetingade andelar enligt 24:14 p 1-2 (4 § st 6 kupongskattelagen). En förutsättning för den senare skattefriheten är att kraven i 24:17-22 är uppfyllda (4 § st 7 kupongskattelagen).

2.4.1.4 Dagens koncernbidragsregler

För att koncerner skall behandlas neutralt i förhållande till en konstruktion med endast ett bolag räcker det inte enbart med regler för skattefri utdelning utan det krävs även regler om resultatutjämnning. Resultatutjämnning inom koncerner sker i Sverige genom koncernbidrag (35 kap. IL).⁵³ Ett koncernbidrag är avdragsgillt för givaren och skattepliktigt för mottagaren om kraven i 35 kap. IL är uppfyllda (35:1 IL).

För att ett bolag skall klassas som ett moderföretag enligt koncernbidragsreglerna måste bolaget vara ett svenskt aktiebolag och äga mer än 90 % av aktierna i ett svenskt aktiebolag eller i en svensk ekonomisk förening (35:2 IL). Det är således ägarandelen och inte röstetalet som är avgörande. Moderföretaget kan enligt bestämmelsen även utgöras av exempelvis vissa svenska stiftelser men inte av utländska bolag.

Fastän utländska bolag inte omfattas av reglerna om koncernbidrag enligt huvudregeln i 35:2 IL finns det en möjlighet att i vissa fall lämna koncernbidrag till andra länder inom EG. Förutsättningen är att mottagaren är skattskyldig för bidraget i Sverige (35:2a IL). Det innebär att det är möjligt att ge koncernbidrag mellan två svenska bolag om moderbolaget finns inom EES men även att det är möjligt att ge koncernbidrag till ett EES-bolag om det är skattskyldigt för verksamheten i Sverige beträffande den del dit koncernbidraget härrör. Det har diskuterats om det är förenligt med EG-rätten att endast enheter med skattskyldighet i Sverige kan ta emot koncernbidrag från svenska bolag.⁵⁴ Frågan behandlas utförligt under *2.4.1.5 EG-skatterättens påverkan på svensk koncernbidragsrätt.*

Möjligheterna att ge koncernbidrag inom en koncern är stora. De kan ske mellan såväl moder och dotterföretag som mellan systerföretag. Vidare finns särskilda situationer där koncernbidrag kan lämnas. För varje fall där koncernbidrag kan ges finns en särskild bestämmelse med ett antal krav. För koncernbidrag mellan moderföretag och dotterföretag gäller först och främst att bidraget skall redovisas öppet och att dotterföretaget skall vara helägt under hela året (35:3 IL). Vidare finns i bestämmelsen krav som säkerställer skattskyldighet i Sverige. Kraven handlar om att ett skatteavtal inte skall innebära att mottagaren av koncernbidraget har hemvist i annan stat än Sverige samt att näringsverksamheten i sig inte skall undantas från beskattning med anledning av ett skatteavtal. Ett särskilt villkor gäller i det fall då ett koncernbidrag skall lämnas från ett dotterföretag till ett moderföretag. Då krävs nämligen att utdelning från dotterföretaget till moderföretaget är skattefri enligt reglerna om näringsbetingade aktier i 24 kap. IL (35:3 p 6 IL).

Mellan helägda dotterföretag gäller förutom kraven i 35:3 1-5 IL att utdelning till moderföretaget från det givande bolaget är skattefri eller att utdelning till moderföretaget från mottagande bolaget är skattepliktig (35:4 IL). När det gäller koncernbidrag från ett

⁵³ I länder som Danmark, Holland och USA sambeskattas istället koncernen, Ibid, s 399.

⁵⁴ Ibid, s 401 f.

moderföretag finns en specialregel som behandlar det fall att mottagande bolag skulle kunna fusioneras upp i moderföretaget genom fusioner mellan moderbolag och dotterbolag. I ett sådant fall är koncernbidrag tillåtet (35:5 IL). Vidare är alla koncernbidrag tillåtna som kan förmedlas på något av de ovanstående sätten (35:6 IL).

Som framkommit finns det flera krav som skall vara uppfyllda för att givandet av koncernbidrag skall vara tillåtet. Bland kraven återfinns dock ingen beloppsgräns vilket innebär att det är möjligt att koncernbidraget leder till förlust hos det givande bolaget.⁵⁵ Det finns inte heller något krav på att koncernbidraget skall täcka en förlust hos det mottagande bolaget.⁵⁶

2.4.1.5 EG-skatterättens påverkan på svensk koncernbidragsrätt

Frågan om svensk rätt är överensstämmande med EG-rätt diskuteras ständigt. På området för koncernbidrag har diskussionerna på senare tid handlat om ifall EG-domstolens avgörande i Oy AA ersatt uttalandena i Marks & Spencer. Om så vore fallet skulle den svenska lagstiftningen vara i linje med EG-rätten men om Marks & Spencer har fortsatt giltighet krävs vissa förändringar i svensk lagstiftning. RegR har i år lämnat ett antal förhandsbesked som rör denna fråga men diskussion fördes dock i doktrin redan innan RegR lämnade dessa förhandsbesked. Skatteverkets⁵⁷ och regeringens ståndpunkt var då att EG-domstolen genom Oy AA i helhet hade godkänt det finska systemet och därigenom även det svenska systemet med koncernbidrag.⁵⁸ I doktrin framhölls dock motsatta åsikten, det vill säga att Oy AA inte skulle ersätta Marks & Spencer.⁵⁹ Argumenten för den senare åsikten bestod av att EG-domstolen i såväl Oy AA som i Lidl Belgium GmbH & CO. KG (C-414/06) faktiskt hänvisat till Marks & Spencer. Det framhölls dock att vissa allmänna formuleringar skulle kunna ses som att EG-domstolen genom Oy AA ”godkände” ifall medlemsstaterna hade förbud mot gränsöverskridande koncernbidrag.⁶⁰ Utöver diskussionen om Oy AA och Marks & Spencer nämndes även att det skulle bli intressant att se om RegR inhämtade ett förhandsavgörande från EG-domstolen.⁶¹ Det kom RegR inte att göra vilket innebär att RegR måste ha tyckt att den EG-rättsliga frågan varit klar.

RÅ 2009 ref. 13

Förhandsbeskedet avsåg frågan om koncernbidrag kunde ges från ett svenskt moderbolag till ett tyskt dotterbolag om dotterbolaget likviderades. Vidare frågades hur situationen skulle behandlas om det fanns definitiva förluster vid en fusion.

Koncernbidragsfallet

RegR ansåg liksom skatterättsnämnden att prövning skulle ske i förhållande till Marks & Spencer och att EG-domstolen med Oy AA inte avsett att Marks & Spencer skulle ersättas. Vidare menade RegR liksom skatterättsnämnden att svensk rätt kunde rättfärdigas med hänsyn till allmän intresset men att det inte var proportionellt att vägra koncernbidrag eftersom det i såväl detta fall, RÅ 2009 ref. 13, som i Marks & Spencer handlade om en definitiv förlust till skillnad från i Oy AA.

⁵⁵ Ibid, s 401.

⁵⁶ Finansdepartementet, Koncernavdrag i vissa fall, m.m., s 9.

⁵⁷ Skatteverket har efter RegR förhandsbesked kommit med ett ställningstagande vari verket klargjort sin nya inställning. Skatteverket, dnr/målnr/löpnr: 131 440547-09/111.

⁵⁸ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3, s 194.

⁵⁹ Holmdahl & Ohlsson, SN 2008/5 s 244, Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 403.

⁶⁰ Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 403.

⁶¹ Holmdahl & Ohlsson, SN 2008/5 s 248.

Koncernbidrag skulle alltså få ges för täckning av definitiv förlust i det inom EU belägna utländska dotterbolaget. Förlusten i dotterbolaget skulle beräknas enligt såväl det svenska som det utländska systemet och skulle utgöras av den förlust som är lägst. Hänsyn skulle vid dessa beräkningar tas till två tidpunkter; tidpunkten för slutet av det sista hela beskattningsåret samt tidpunkten för likvidationens avslutande. När det gällde frågan om koncernbidraget skulle behöva vara skattepliktigt i den andra medlemsstaten för att avdrag skulle medges i Sverige instämde RegR i skatterättsnämndens uppfattning att det inte skulle behövas. RegR grundade denna ståndpunkt i att förutsättningen för avdrag var att förlusten var definitiv och att det inte skulle finnas någon möjlighet att utnyttja den. För dotterbolaget skulle det därmed inte medföra någon skillnad om koncernbidraget var skattepliktigt.

RegR diskuterade även frågan om tidpunkten för avdraget. I diskussionen nämndes den svenska regeln om koncernbidrag som går ut på att dotterbolaget måste vara helägt hela beskattningsåret för att koncernbidrag skall kunna lämnas. Regeln finns för att det inte skall gå att kunna kringgå reglerna i 25a kap. IL om avdragsförbud för kapitalförluster på näringsbetingade andelar. Om regeln inte hade funnits hade moderbolaget kunnat få avdrag för förlusten på de näringsbetingade andelarna genom att istället klä den som ett koncernbidrag till dotterbolaget och fått avdrag för det. Koncernbidragsreglerna och reglerna om avdragsförbud för kapitalförluster på näringsbetingade andelar hänger alltså samman. För att ta hänsyn till ovanstående menade domstolen att moderbolagets beslut om koncernbidrag skulle fattas när bokslut upprättats för det sista hela beskattningsåret, ofta innebärandes det år då likvidationen avslutas. Koncernbidraget skulle således inte lämnas det beskattningsår likvidationen avslutas eftersom det i så fall funnits en risk till ovan beskrivna kringgående. Ett avdrag för koncernbidrag till utländska dotterföretag skulle alltså komma att ske senare än om motsvarande avdrag skett för bidrag till ett svenskt dotterföretag. Detta skulle kunna vara ett brott mot etableringsfriheten men så verkade RegR inte se det.⁶²

Fusionsfallet

Beträffande fallet med fusionen förändrades resultatet av skatterättsnämndens förhandsbesked efter överklagandet till RegR. Skatterättsnämnden uttalade sig i fallet och menade att en prövning liknande den för koncernbidraget skulle göras. Nämnden ansåg därför att det i likhet med koncernbidragsfallet inte kunde anses proportionellt med ett hinder mot etableringsfriheten när ett definitivt underskott inte skulle kunna utnyttjas. RegR diskuterade istället frågan först varefter domstolen undanröjde skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisade frågan. Avvisandet skedde eftersom frågan inte ställts på ett sätt där RegR ansåg att de kunde lämna förhandsbesked i frågan, det vill säga frågan hade inte ställts med utgångspunkt i att ett fast driftställe upphör. I sina övergripande uttalanden nämnde RegR att det är möjligt att fusionsbestämmelserna, i den stat där moderbolaget har sitt säte, skulle kunna ställas mot etableringsfriheten. RegR hänvisade avseende detta till bland annat EG-domstolens avgörande Lidl Belgium GmbH & CO. KG. RegR framhöll vidare att det skulle kunna strida mot etableringsfriheten att inte lämna avdrag för underskott i en gränsöverskridande fusion på grund av att skattskyldighetsvillkoret inte uppfyllts.

RegR:s uttalande om fusionen behandlas i doktrin och det nämns att avdrag för definitiva förluster borde medges i fusionsfallet i enlighet med Marks & Spencer eftersom bestämmelserna annars står i strid mot etableringsfriheten. Förlusterna är inte anse som definitiva om det finns ett fast driftställe kvar i den andra medlemsstaten och denna stat

⁶² Holmdahl & Ohlsson SN 2009/7-8 s 453.

tillåter att förlusterna förs över från detta bolag till det kvarvarande fasta driftstället. För att förlusterna skall vara definitiva skall det inte finnas någon möjlighet att kvitta förlusterna i bolaget mot vinster, det vill säga varken tidigare års vinster, framtida vinster eller utomstående juridiska personers vinster. Ström, Rossbol och Norling menar att RegR också verkar ha menat att det är möjligt att regelverket står i strid mot etableringsfriheten. De menar dessutom att det inte ens är säkert att något fast driftställe skulle kunna bildas i det fall som RegR bedömde eftersom det tyska bolaget endast innehaft aktier i de andra tyska dotterbolagen och saknat övriga tillgångar.⁶³ I så fall har RegR avvisat ansökan beträffande denna punkt på felaktig grund vilket i sådant fall är oerhört tråkigt eftersom det nya lagförslaget, som behandlas nedan under 2.4.1.6 *Förslag om nya koncernavdragsregler*, inte omfattar fusioner. Osäkerhet råder således fortfarande i fusionsfallet.

RA 2009 ref. 14

Frågan i förhandsbeskedet var om ett svenskt moderbolag med dotterbolag i såväl Italien som i Sverige kunde medges avdrag för koncernbidrag till det italienska dotterbolaget för förlust som inte kunde utnyttjas i bolaget på grund av en intern italiensk skatteregel.

RegR prövade bestämmelserna i förhållande till etableringsfriheten och hänvisade till Marks & Spencer. RegR poängterade Marks & Spencers fortsatta giltighet efter EG-domstolens avgörande i Oy AA men framhöll att rätten till avdrag inte var större än vad som medgetts i Marks & Spencer. Av denna anledning menade RegR att det inte stred mot etableringsfriheten att vägra avdrag för en förlust i ett dotterbolag som var slutlig på grund av en intern skatteregel i den medlemsstat där dotterbolaget hade sitt säte. Hindret ansågs proportionerligt.

RA 2009 ref. 15

Förhandsbeskedet handlade om ett svenskt bolag som var dotterbolag till ett utländskt bolag som även hade andra utländska dotterbolag. Det svenska dotterbolaget ville lämna koncernbidrag till de utländska dotterbolagen.

RegR menade liksom skatterättsnämnden att den nationella rätten var i linje med EG-rätten om medlemsstaterna uppfyllde kraven som ställts i Marks & Spencer. Det innebar att ett moderbolag skulle medges avdrag för definitiva förluster i sina helägda dotterbolag. RegR framhöll dock att medlemsstaterna inte behövde tillåta mer än det som framgått i Marks & Spencer. Grund för detta fann RegR i Oy AA och RegR menade därför att det var i linje med EG-rätten att vägra koncernbidrag mellan systerföretag även i fall då förlusterna var definitiva.

I ett fall där moderbolaget istället hade varit svenskt hade, enligt Holmdahl och Ohlsson, koncernbidrag förmodligen varit tillåtet mellan systerföretagen. Om inte annat skulle koncernbidraget kunna överföras först från det svenska dotterföretaget till det svenska moderföretaget för att sedan överföras till det utländska dotterföretaget.⁶⁴

2.4.1.6 Förslag om nya koncernavdragsregler

Med anledning av RegR:s praxis har finansdepartementet föreslagit ett införande av ett särskilt kapitel om koncernavdrag, 35 a kap. *Koncernavdrag*, samt i samband med detta även ändring av de svenska koncernbidragsreglerna genom ett införande av en beloppsbegränsning (35:7a IL), förslagen lagtext återfinns som bilaga. Anledningen till att finansdepartementet har

⁶³ Ström m fl, SvSkt 2009/4 s 394 f.

⁶⁴ Holmdahl & Ohlsson SN 2009/7-8 s 454.

valt att lägga reglerna om koncernavdrag i ett särskilt kapitel och med en annan utformning än tidigare regler har dels varit att koncernbidragsreglerna påverkar andra områden i skattelagstiftningen och dels att RegR i sina domar tolkade EG-rätten som att det inte går att uppställa något krav på att koncernbidraget skall vara skattepliktigt i mottagarlandet. Finansdepartementet har valt att inte införa något krav på faktisk värdeöverföring fast än ett sådant krav, enligt departementet självt, är i linje med EG-rätten. När finansdepartementet har utformat bestämmelserna har det utgått från att Marks & Spencer tydliggjorde det undantag som krävs av nationell rätt och att det därför i enlighet med EG-rätten är fritt för medlemsstaterna att införa mer begränsande kriterier än som behandlades i RegR. Resonemanget som har förts i promemorian har varit att huvudregeln i Marks & Spencer utgjordes av att det är tillåtet med nationell lagstiftning som hindrar gränsöverskridande förlustutjämnning och att det i Oy AA inte ens var aktuellt med något undantag från denna huvudregel.⁶⁵ Finansdepartementet har föreslagit att reglerna skall träda i kraft den 1 juli 2010⁶⁶ och har framhållit att reglerna om koncernavdrag kan tillämpas på likvidationer som avslutas denna dag samt att beloppsbegränsningen i koncernbidragsreglerna skall tillämpas på beskattningsår som avslutas denna dag.⁶⁷ Dahlberg har kommenterat finansdepartementets förslag och han menar att reglerna om koncernavdrag istället bör tillämpas på likvidationer som avslutats efter Marks & Spencer-målet. Det aktuella datumet vore då den 13 december 2005.⁶⁸

Beloppsbegränsningen som finansdepartementet har tänkt införa handlar om att moderbolaget endast får göra avdrag till den del avdraget motsvaras av ett överskott i bolaget där överskottet beräknas utan hänsyn till avdraget (35:7a IL samt 35a:7 p 2 IL).⁶⁹ Anledningen till att finansdepartementet har velat införa en sådan begränsning har varit att departementet har velat begränsa möjligheten till att föra pengar utomlands genom det gränsöverskridande koncernavdraget. För att kunna införa en sådan begränsning i reglerna om koncernavdrag har finansdepartementet blivit tvunget att även göra det i reglerna om koncernbidrag. Detta bland annat eftersom den beloppsbegränsande regeln i kapitlet om koncernavdrag annars inte fungerar eftersom bolagen i Sverige kan ge varandra obegränsade koncernbidrag varefter moderbolaget kan ge ett stort koncernavdrag till det bolag som likviderats i utlandet. En annan anledning har varit att det annars finns en risk att de nya reglerna kan stå i strid mot EG-rätten såsom en otillåten diskriminering. Finansdepartementet har dock påpekat att det velat införa en sådan begränsning för koncernbidraget redan tidigare.⁷⁰

I de föreslagna reglerna om koncernavdrag får ett svenskt moderföretag dra av en slutlig förlust som uppkommit hos ett helägt utländskt dotterföretag (35a:2 IL) under förutsättning att dotterföretaget har likviderats och likvidationen är avslutad (35a:5 IL).⁷¹ Enligt Dahlberg är detta senare stadgande för snävt och det behöver enligt honom inte endast röra sig om likvidationsförluster. Dahlberg menar vidare att det faktum att begreppet helägt utländskt dotterföretag kräver att det rör sig om ett utländskt bolag kan innebära att stadgandet strider mot etableringsfriheten. Enligt Dahlberg finns det för detta hinder inte någon tillämplig rättfärdigandegrund.⁷² Beräkningen av förlusten sker vid två tidpunkter, både vid det sista hela beskattningsåret och vid tidpunkten för likvidationens avslutande (35a:7 p 1 IL). Vidare

⁶⁵ Finansdepartementet, Koncernavdrag i vissa fall, m.m., s 18.

⁶⁶ Ibid, s 3.

⁶⁷ Ibid, s 26.

⁶⁸ Dahlberg Skattenytt 2009 s 811.

⁶⁹ Finansdepartementet, Koncernavdrag i vissa fall, m.m., s 3.

⁷⁰ Ibid, s 24.

⁷¹ Ibid, s 3.

⁷² Dahlberg Skattenytt 2009 s 807 f.

beräknas förlusten både enligt reglerna i dotterföretagets hemviststat och enligt de svenska reglerna och förlustavdrag hos modern sker till det lägsta av dessa belopp (35a:8 IL). För att förlusten skall anses som definitiv skall dotterföretaget ha gjort allt för att ha kunnat utnyttja förlusten i sitt hemland (35a:6 st 1 IL).⁷³ Detta innebär enligt finansdepartementet att de skall redogöra för *”de bland skattespecialister på området allmänt erkända möjligheter”* att utnyttja förlusten. Finansdepartementet har dock poängterat att det inte handlar om ett krav på skatteplanering.⁷⁴ En förlust är enligt de föreslagna bestämmelserna inte slutlig om den inte kan utnyttjas av dotterföretaget i hemviststaten på grund av att det inte finns någon rättslig möjlighet till det (35a:6 st 2 IL). Dahlberg ifrågasätter om inte detta strider mot etableringsfriheten. Han framhåller att finansdepartementet har funnit stöd för detta stadgande i RÅ 2009 ref. 14 men att han anser att RegR dömde fel och att en grund för detta återfinns bland annat i andra strecksatsen i punkt 55 i Marks & Spencer.⁷⁵

I de föreslagna reglerna medges förlustavdrag endast då förlusten är definitiv eftersom detta var situationen i Marks & Spencer. Med anledning av detta har finansdepartementet föreslagit ett införande av ett särskilt stadgande vari framgår ett krav på att verksamheten inte får drivas vidare av ett företag i intressegemenskap med dotterföretaget om koncernavdrag får ges (35a:5 p 5 IL). Detta för att finansdepartementet har ansett att det annars finns incitament till att överlåta verksamheten till ett annat företag efter att dotterföretaget i ett inledande skede gått med förlust. Det resulterar i så fall i en situation där moderföretaget erhåller avdrag för förlusten i dotterföretaget fastän en vinstgivande verksamhet fortsätter bedrivas. Finansdepartementet har ansett att om ett sådant bolag går med vinst skall resultatutjämnningen ske mellan bolag med samma hemvist.⁷⁶ För att 35a:5 p 5 IL skall vara aktuell krävs att det är en väsentlig del av rörelsen som har överlåtit. Om överföringar som inte är en väsentlig del av rörelsen skett till ett företag i intressegemenskap finns det ett särskilt stadgande om att förlustavdragets storlek då minskas med det överförda värdet i vissa fall (35a:9 IL). Dahlberg framhåller att detta stadgande förmodligen strider mot EG-domstolens praxis. Han menar att rent konstlade upplägg kan bekämpas med reglerna om skatteflykt och att en sådan regel kräver att ett subjektivt rekvisit ställs upp i regeln, vilket inte är fallet i de föreslagna koncernavdragsreglerna.

Dahlberg framhåller att reglerna på flera delar står i strid med etableringsfriheten i EG-fördraget och att lagstiftningsarbetet inte skall finna sin utgångspunkt i några domar från RegR utan att hänsyn skall tas till hela den gällande EG-rätten.⁷⁷

2.4.1.7 Underskottsavdrag

För tidigare års underskott finns särskilda begränsningar. Dessa återfinns i 40 kap. IL samt i vissa särskilda bestämmelser för bland annat underprisöverlåtelser, verksamhetsavyttringar och partiella fissioner (40:2 IL). Reglerna i 40 kap. IL omfattar såväl svenska som utländska bolag och innehåller spärregler som införts för att hantera ägarförändringar i bolag, framförallt syftar de till att förhindra handel med förlustbolag som intresserar köpare som vill kunna jämna ut resultat med koncernbidrag.⁷⁸ Intresset grundar sig i att köparen genom att föra över överskott från ett vinstbolag till ett förlustbolag med avdragsmöjlighet minskar resultatet i vinstbolaget och därmed den skatt som bolaget skall erlägga.

⁷³ Finansdepartementet, Koncernavdrag i vissa fall, m.m., s 3.

⁷⁴ Ibid, s 31.

⁷⁵ Dahlberg Skattenytt 2009 s 810.

⁷⁶ Finansdepartementet, Koncernavdrag i vissa fall, m.m., s 20 f.

⁷⁷ Dahlberg Skattenytt 2009 s 811.

⁷⁸ Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 535.

De spärregler som kan aktualiseras är en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr (40:10 IL). Beloppsspärren innebär att ett underskottsavdrag inte får ske till större del än dubbla köpeskillingen avseende de underskott som uppkommit före det beskattningsår spärren aktualiserats (40:15 IL). Koncernbidragsspärren handlar istället om hur tidigare underskott skall förhållas mot koncernbidragen och gäller till och med det femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträtt. Spärren innebär att underskotts företaget endast får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår spärren inträtt till den del det motsvaras av innevarande beskattningsårs överskott. Överskottet skall då beräknas utan att hänsyn tas till underskottsavdrag och skattepliktiga koncernbidrag (40:18 IL).⁷⁹ Undantag från denna beräkning av överskott gäller för koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget innan ägarförändringen. Dessa får alltså räknas med i överskottet. Det finns dock ett undantag från detta undantag, det gäller om givet koncernbidrag motsvaras av ett annat koncernbidrag från ett bolag som inte tillhörde samma koncern innan ägarförändringen (40:19 IL).

Med anledning av EG-domstolens avgörande i Marks & Spencer finns det anledning att fundera över de svenska underskottsreglernas förenlighet med EG-rätten. Genom beloppsspärren leder en försäljning av ett dotterföretag till en utomstående person till att underskottsavdraget försvinner. I Marks & Spencer tilläts dock avdrag i ett fall där försäljning av ett dotterföretag till en utomstående innebar att ett underskottsavdrag inte kunde utnyttjas. För att det skulle ses som att avdraget inte kunde utnyttjas krävdes att möjligheten till avdrag även försvann i dotterföretagets hemviststat.⁸⁰ Detta borde även gälla i ett liknande fall i Sverige.

2.4.2 Särskilt om omstruktureringar

Omstruktureringar kan gå till på många olika sätt och nedan redogörs för de olika alternativen. Avsikten är främst att klargöra vad som är speciellt med respektive alternativ.

2.4.2.1 Försäljning av näringsbetingade andelar

När handel sker med andelar i bolag istället för med tillgångar i dem uppnås flera fördelar. Störst betydelse har fördelen att bolaget behåller sin skattemässiga situation. Detta begränsas dock till viss del när det gäller möjligheten till underskottsavdrag, vilket behandlades ovan under 2.4.1.7 *Underskottsavdrag*.⁸¹ När det gäller försäljning av andelar som är näringsbetingade uppstår dessutom fördelen att en sådan försäljning är skattefri (25a:5 st 1 IL). Med anledning av detta är inte kapitalförluster vid avyttring av näringsbetingade andelar avdragsgilla (25a:5 st 2 IL). Bestämmelserna i 25a kap. IL gäller såväl då svenska aktiebolag som utländska bolag avyttrar näringsbetingade andelar (25a:3 IL).

2.4.2.2 Underprisöverlåtelse

Vid överlåtelse av tillgångar till pris under marknadsvärdet är uttagsbeskattning huvudregeln. En förutsättning är dock att underpriset inte är affärsmässigt motiverat (22:3 IL). I vissa fall kan dock avsteg göras från denna huvudregel genom en kvalificerad underprisöverlåtelse. Det gäller då det skattemässiga värdet understiger marknadsvärdet och när inte reglerna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. IL skall tillämpas (23:2 IL). En sådan underprisöverlåtelse medför ingen uttagsbeskattning (23:9 IL). Vidare sker ingen beskattning

⁷⁹ Ibid, s 536.

⁸⁰ Holmdahl & Ohlsson SN 2009/7-8 s 456.

⁸¹ Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 492.

av den utdelning som skillnaden mellan underpriset och marknadspriset utgör när ett dotterbolag överlåter en tillgång till underpris till moderbolaget (23:11 IL). Att utdelningen är skattefri framgår även av reglerna om utdelning på näringsbetingade andelar i 24 kap. IL. När underprisöverlåtelsen sker åt andra hållet, det vill säga moderbolaget överlåter en tillgång till underpris till dotterbolaget, utgör skillnaden mellan underpriset och marknadspriset istället ett kapitaltillskott.⁸²

För att en underprisöverlåtelse skall kunna ske krävs att vissa förutsättningar är uppfyllda. Ett krav är att både överlåtaren och förvärvaren skall vara företag (23:14 IL), begreppet företag omfattar vid sidan om svenska företag även utländska bolag (23:4 p. 7 IL). Det kan dock enligt Dahlberg ifrågasättas om det verkligen är i linje med EG-fördraget att begränsa omfattningen av begreppet företag för utländska företag, genom att de måste uppfylla kraven för ”utländska bolag”, när det samma inte gäller för svenska företag. Ett annat krav som finns för att underprisöverlåtelse skall få ske är att förvärvaren måste vara skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet i vilken den överlåtna tillgången ingår i (23:16 IL). Kravet inskränker ytterligare möjligheterna för utländska aktörer att vara delaktiga i underprisöverlåtelser och det kan enligt Dahlberg ifrågasättas om inte även detta strider mot EG-rätten.⁸³ Han framhåller att underprisöverlåtelser som är rent nationella behandlas mer fördelaktigt än de som sker mellan svenska bolag och bolag inom EES och att rättfärdigande grunder som skyddet för den svenska skattebasen och verkan mot skatteflykt inte skulle accepteras i detta fall.⁸⁴ Ett ytterligare krav som finns för att en underprisöverlåtelse skall kunna ske rör föremålet för överlåtelsen. Kravet innebär att överlåtelsen måste avse en verksamhetsgren om inte överlåtaren kan ge koncernbidrag till förvärvaren (23:17 IL).⁸⁵ I vissa särskilda situationer ställs även speciella krav. Det är fallet när en underprisöverlåtelse sker till ett fåmansföretag eller när det finns underskott i det förvärvande bolaget. Kraven återfinns för fåmansföretag i 23:18-23a IL och för underskottsföretag i 23:27-29 IL.

2.4.2.3 Andelsbyten

Ett annat sätt varigenom omstruktureringar kan genomföras är genom att andelar säljs och att ersättningen för försäljningen sedan erhålls i form av andra andelar. Ett alternativ till denna ersättning är att den utgörs av en större del andelar samt av en mindre del kontant ersättning. Eftersom andelar på detta sätt byter ägare benämns denna omstruktureringsform för andelsbyte. Andelsbyten regleras i 48 a kap. IL beträffande fysiska personer och i 49 kap. IL beträffande juridiska personer och omfattar såväl rent nationella andelsbyten som gränsöverskridande sådana. Möjligheten till det senare infördes genom fusionsdirektivet. Syftet med reglerna är att beskattning inte behöver ske vid omstruktureringen utan kan senareläggas. Det gör att andelsbyten inte är aktuella beträffande näringsbetingade andelar eftersom kapitalvinster som uppkommer vid sådana avyttringar är skattefria.⁸⁶

2.4.2.4 Fusioner och fissioner

Reglerna om fusioner och fissioner finns i 37 kap. IL och efter att fusionsdirektivet införlivades gäller de även till viss del i gränsöverskridande situationer. Reglerna syftar till skattemässig kontinuitet och överlevande bolag övertar därför de skattemässiga värdena på tillgångarna. En fusion innebär att samtliga tillgångar och skulder i ett företag tas över av ett

⁸² Ibid, s 505.

⁸³ Se not 47.

⁸⁴ Dahlberg, Internationell beskattning, s 98.

⁸⁵ Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 507.

⁸⁶ Ibid, s 513.

annat företag varefter det senare företaget löses upp utan att det är fråga om en likvidation (37:3-4 IL). För att reglerna skall aktualiseras krävs att såväl det övertagande som det överlåtande företaget är skattskyldigt i inkomstslaget näringsverksamhet för överlåten del (37:12 IL). Det innebär att reglerna idag endast aktualiseras i gränsöverskridande situationer när det finns en koppling till ett fast driftställe i Sverige. Samma principiella innebörd som fusionsreglerna har fissionsreglerna. En fission går, till skillnad från en fusion, ut på att två eller flera företag tar över samtliga tillgångar och skulder från ett annat företag innan det senare upplöses utan likvidation (37:5 IL).⁸⁷

2.4.2.5 Lex Asea

Ett annat sätt varigenom omstruktureringar kan ske behandlas i reglerna som benämns Lex Asea. Bestämmelserna behandlar utdelning i moderbolag i form av aktier i dotterbolag och för att de skall aktualiseras ställs vissa krav (42:16-16a IL). Eftersom reglerna handlar om utdelning i moderbolag aktualiseras inte bestämmelserna vid koncerninterna omstruktureringar.

2.4.2.6 Verksamhetsavyttringar

Ytterligare en metod varigenom omstruktureringar kan ske med framskjuten beskattning är genom verksamhetsavyttring som innebär att hela eller en viss del av verksamheten i ett bolag avyttras mot marknadsmässig ersättning bestående av andelar i det bolag som förvärvar verksamheten (38:2 IL). Bestämmelserna kan tillämpas i såväl rent nationella verksamhetsavyttringar som i gränsöverskridande verksamhetsavyttringar men det ställs krav på att såväl det säljande som det förvärvande bolaget är skattskyldigt i Sverige för den del av verksamheten som överlåts (38:6-7 IL). Kravet innebär att reglerna idag endast aktualiseras i gränsöverskridande situationer när det finns en koppling till ett fast driftställe i Sverige. Reglerna skall endast tillämpas om de inblandade bolagen begär det (38:5 IL) och anledningen till detta är enligt Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg att det inte alltid lönar sig för bolagen att tillämpa bestämmelserna. De nämner att så framförallt är fallet om det gäller gränsöverskridande omstruktureringar.⁸⁸

2.4.2.7 Partiella fissioner

En partiell fission liknar till stora delar en verksamhetsavyttring eftersom verksamhet avyttras mot ersättning i andelar (38a:2 IL). Syftet är det samma, att undvika omedelbar beskattning av omstruktureringen. Skillnaden är dock att det är ägarna i det överlåtande bolaget som erhåller andelarna vid partiell fission medan det är bolaget som avyttrar verksamheten som erhåller andelarna vid verksamhetsavyttring. Vid en partiell fission blir resultatet därför att ägarna äger två bolag som innehåller olika delar av den verksamhet som till en början endast fanns i ett bolag.⁸⁹ Bland kraven återfinns ett som handlar om att såväl överlåtande bolag som övertagande bolag skall vara skattskyldigt i Sverige för den del av verksamheten som överlåts (38a:7 IL). Detta krav är till för att säkerställa att Sverige behåller sin beskattningsrätt och avser till viss del skydda den svenska skattebasen.⁹⁰ Kravet innebär att reglerna i gränsöverskridande situationer endast aktualiseras när det finns en koppling till fast driftställe i Sverige.

⁸⁷ Ibid, s 515 ff.

⁸⁸ Ibid, s 519 f.

⁸⁹ Ibid, s 520 f.

⁹⁰ Dahlberg, Internationell beskattning, s 103.

2.5 Home State Taxation, HST

2.5.1 Vad innebär förslaget?

HST är ett av förslagen som finns för att lösa problemet med flera individuella företagsskattesystem.⁹¹ Om förslaget blir aktuellt innebär det att skattebasen för en hel koncern med gränsöverskridande aktiviteter beräknas enligt reglerna i den stat där moderbolaget har sin hemvist.⁹² Det leder enligt kommissionen till att det blir lättare för bolag att etablera dotterbolag i andra länder eftersom bolagen inte behöver kunna mer än ett lagsystem.⁹³ När skattebasen sedan beräknats för hela koncernen fördelas basen mellan de stater där bolaget haft aktivitet genom en formel grundad på hur stor del av verksamheten som bedrivits i landet.⁹⁴ Efter fördelningen använder respektive stat sin skattesats för att beskatta sin del av skattebasen.⁹⁵ Eftersom skattesatserna skiljer sig åt mellan medlemsstaterna kommer den effektiva skattebördan att skilja sig åt mellan dem. Det är dock inte säkert att betydelsen av detta kommer att vara alltför stor eftersom staterna innan de går in i samarbetet med HST mellan sig godkänner varandras system för beräkning av skattebasen.⁹⁶ Detta godkännande är till och med en förutsättning för HST och förutsätter att ländernas skattesystem liknar varandra. Det medför i sin tur att HST endast fungerar för ett fåtal stater.⁹⁷ Adda ser dock vissa tveksamheter med att medlemsstaterna skall godkänna varandras system. Han menar att även små skillnader i beräkning av skattebasen kan leda till att medlemsstaterna inte godkänner varandras system eftersom medlemsstaterna kan vara osäkra på om bolag som har deras stat som hemvist verkligen blir obegränsat skattskyldiga i denna stat.⁹⁸ HST innebär inte några större förändringar i nationell rätt⁹⁹ och eftersom den materiella lagstiftningen redan finns i form av nationell lagstiftning går förslaget relativt snabbt att realisera efter att ett avtal om införande träffats.¹⁰⁰

2.5.1.1 En fördelningsformel

Kommissionen har i sitt förslag framhållit att formeln, varefter koncernresultatet skall fördelas, skall bygga på parametrar som lönesumman och försäljningen i verksamheten i varje inblandad medlemsstat. Kommissionen har dock framhållit att det därutöver kan gå att inkludera parametrar som antalet anställda och tillgångar i verksamheten. Det senare systemet är mer komplext men ger samtidigt en mer riktig bild och fördelning.¹⁰¹ Ett alternativ har istället ansetts vara att fördela skattebasen för de inblandade företagen enligt den justerade mervärdesskattebasen. Ett fördelningssystem som liknar det inom EU föreslagna finns sedan tidigare i USA och Kanada och där består formeln av faktorer som fast egendom, lönekostnader och omsättning.¹⁰²

⁹¹ Lodin & Gammie, Home State Taxation, s 10.

⁹² Dahlberg, Internationell beskattning, s 215 f.

⁹³ Europeiska Kommissionen,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm.

⁹⁴ Dahlberg, Internationell beskattning, s 215 f.

⁹⁵ Lodin & Gammie, Home State Taxation, s 23 ff.

⁹⁶ Ibid, s 30.

⁹⁷ Dahlberg, Internationell beskattning, s 215 f.

⁹⁸ Adda Intertax 2008 s 285 f.

⁹⁹ Dahlberg, Internationell beskattning, s 215 f.

¹⁰⁰ Lodin & Gammie, Home State Taxation, s 10 f.

¹⁰¹ Europeiska Unionen,

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/4&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>.

¹⁰² Europeiska Gemenskapernas Kommission, KOM (2001) 582 slutlig, s 47 f.

Under diskussioner om fördelningsformeln har dock vissa problem framhållits beträffande vissa av parametrarna. När det gäller löneparametern finns en risk till skev fördelning eftersom det i vissa länder inte finns någon personal utan enbart en dataserver. Diskussionerna ledde även fram till förslag om branschspecifika formler.¹⁰³

2.5.1.2 Små och medelstora bolag

Kommissionen har föreslagit att HST skall införas för de små och medelstora bolagen med motiveringen att problemen med att hantera många skattesystem är förhållandevis större för dem än för de stora bolagen.¹⁰⁴ Ett annat argument som har framförts till stöd för att införa HST endast för de små och medelstora företagen är att frånvaron av möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning påverkar dem mer än de större företagen.¹⁰⁵ Det är dock inte enbart på grund av dessa skäl som kommissionen har valt att endast föreslå HST för de små och medelstora bolagen. Kommissionen har även framhållit att den inte tror att HST löser de problem som stora bolag har och för dessa bolag tror kommissionen istället på alternativet med en gemensam konsoliderad företagsskattebas, CCCTB.¹⁰⁶ Dürrschmidt tror dock inte på att ha olika regelsystem beroende på om det gäller små och medelstora bolag eller stora bolag. Han ser HST som en tillfällig lösning för de små och medelstora företagen till dess att det har införts ett mer långtgående förslag. I det stadiet menar han att samtliga bolag istället skall omfattas av samma system.¹⁰⁷

Eftersom olika alternativ har framförts som fördelaktiga för olika stora bolag är det intressant att se vad de anser utgör särskilda problem för just dem. De små och medelstora företagen upplever främst att det är kostnaderna för transfer pricing och för att hantera många skattesystem som utgör försvårande omständigheter medan faktorer som att svårigheter med resultatutjämning samt kostnaderna vid omstruktureringar inte är lika betydelsefulla. För de stora företagen är skillnaden mellan problemområdena inte lika stor men till viss del följde de stora företagen de små och medelstora företagen i prioritetsordningen mellan problemområdena.¹⁰⁸

2.5.1.3 Positiva och negativa attityder

I samhället finns såväl positiva som negativa attityder till HST. Kommissionen har framhållit att såväl det europeiska parlamentet och den europeiska ekonomiska sociala kommittén som de små och medelstora bolagen stödjer HST medan medlemsstaterna är skeptiska. Medlemsstaternas skepticism grundas i att de tror att kostnaderna för att testa systemet blir höga samt att de ser det som att det kan bli legala problem med exempelvis diskriminering. Kommissionen har dock menat att dessa problem kan klaras av och att de medlemsstater som är skeptiska inte skall låta det hindra de andra att testa systemet.¹⁰⁹

¹⁰³ Europeiska Gemenskapens Kommission, Summary Report of the Workshop on the potential experimental application of "Home State Taxation" to small and medium-sized enterprises in the EU held in Brussels on 17 December 2002, s. 6.

¹⁰⁴ Europeiska Kommissionen,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm.

¹⁰⁵ Europeiska Unionen,

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/4&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>.

¹⁰⁶ Simonis Intertax 2009 s 20 fotnot 9.

¹⁰⁷ Dürrschmidt Intertax 2007 s 161.

¹⁰⁸ Europeiska Gemenskapernas Kommission, European Tax Survey – Working paper no 3/2004, s 64.

¹⁰⁹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM (2005) 702 final, s 10.

En positiv attityd till HST har alltså även uttryckts av kommissionen som bland annat har menat att en testkörning av systemet inte behöver bli alltför kostsam eller möta tekniska svårigheter eftersom den är begränsad i tid och rum.¹¹⁰ Kommissionen har dock framhållit att arbete sker med kritiken om för höga kostnader och gett ett förslag till medlemsstaterna om hur kostnaderna kan hållas nere. Det förslaget innebär att HST begränsas till små företag men kommissionen har framhållit att det inte är frågan om en begränsning i sådan dignitet att endast ”mikro” företag omfattas.¹¹¹ Ett annat argument som har förts av kommissionen till stöd för HST är att alla andra länders lagar inte skulle behöva läggas in i den nationella rätten utan att systemet går att bygga upp genom bilaterala eller multilaterala avtal som godkänns av ländernas parlament.¹¹² Ytterligare ett argument som kommissionen har framhållit är att det inte kommer att bli allt för stora skatteeffekter för medlemsstaterna. Det är fallet eftersom det inte är många av de små och medelstora företagen som har gränsöverskridande affärer samt eftersom de små och medelstora företagen inte står för en proportionellt hög del av inkomsten som landet får.¹¹³ Ett annat argument som har framförts av kommissionen till fördel för HST är att systemet faktiskt har testats till viss del i Sverige. Det var Handelshögskolan i Stockholm som utförde ett test med en större grupp av bolag. De mötte inte på några tekniska problem och bolagen behövde inte förändra sin redovisning särskilt mycket. Vidare ansågs den skatteminskning som bolagen erhållit till följd av den gränsöverskridande resultatutjämnningen inte utgöra någon långsiktigt skatteminskning.¹¹⁴ En till viss del positiv attityd till HST har uttryckts av Adda, han menar att en startpunkt för HST skulle kunna vara att införa redovisning enligt IFRS hos små och medelstora bolag.¹¹⁵

2.5.2 Formen för HST

Som tidigare nämnts under 2.1 *Tillnärmning med direktiv* kan det vara svårt att införa direktiv på området för direkt beskattning. Genom att ge HST formen av ett multilateralt avtal behöver dock inte samtliga medlemsstater i EU godkänna samarbetet. För att det skall löna sig att införa HST krävs dock att ett visst antal stater är med i samarbetet. Formen av ett multilateralt avtal innebär inte att systemet är slutet utan samtliga medlemsstater i EU har möjlighet att ansluta sig till HST om de skulle anse det fördelaktigt och efter att dessa stater har anpassat sina regler till en anslutning.¹¹⁶ Eftersom avtalet endast är den formella rätten och den materiella rätten redan finns i den nationella lagstiftningen är det inte många frågor som behöver behandlas i avtalet. Exempelvis behöver inte frågor om gemensamma åtgärder och teknisk förändring regleras till så stor del.¹¹⁷

HST skulle alltså inte vara obligatoriskt för medlemsstaterna och det skulle kunna leda till att endast några medlemsstater är med i samarbetet.¹¹⁸ Att HST skulle vara lämpligt att genomföra med en mindre grupp stater nämnde kommissionen redan år 2001. Kommissionen grundade detta på det faktum att HST kräver att skattesystemen liknar varandra, se ovan under 2.5.1 *Vad innebär förslaget?*¹¹⁹

¹¹⁰ Europeiska Gemenskapernas Kommission, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 september 2004 – Home State Taxation For Small and Medium-Sized Enterprises, s 1 f.

¹¹¹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, TAXUD C.1/DOC (04) 1410, s 4 ff.

¹¹² Europeiska Gemenskapernas Kommission, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 september 2004 – Home State Taxation For Small and Medium-Sized Enterprises, s 1 f.

¹¹³ Europeiska Gemenskapernas Kommission, TAXUD C.1/DOC (04) 1410, s 9.

¹¹⁴ Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM (2005) 702 final, s 11.

¹¹⁵ Adda Intertax 2008 s 285 f.

¹¹⁶ Lodin & Gammie, Home State Taxation, s 23 f.

¹¹⁷ Ibid, s 10.

¹¹⁸ Dürrschmidt Intertax 2007 s 161.

¹¹⁹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, KOM (2001) 582 slutlig, s 18.

2.5.3 Resultatutjämning

Tidigare, när varje stat hade sitt eget nationella system och inget samarbete fanns mellan staterna, gällde att förlustavdrag inte kunde ske över gränserna utan att förluster endast kunde kvittas mot vinster inom landet. Efter EG-domstolens avgörande i Marks & Spencer har detta justerats genom att förlustavdrag nu får ske i ett moderföretag om det handlar om definitiva förluster hos ett dotterföretag. Trots Marks & Spencer är resultatutjämning fortfarande inte möjligt i samma utsträckning inom gränsöverskridande koncerner som inom rent nationella.

Bristande möjligheter till gränsöverskridande resultatutjämning kan leda till att en koncern riskerar utsättas för dubbelbeskattning genom att den har förluster i ett land utan möjlighet till avdrag och vinster i ett annat land och där får beskattas fullt ut. Systemet vi har idag med flera olika nationella system gör därför att kostnaderna för en gränsöverskridande investering är förhållandevis höga i jämförelse med rent inhemska investeringar. Detta medför både att små länder i Europa hamnar i sämre konkurrensläge gentemot större länder och att Europa hamnar i sämre konkurrensläge gentemot USA. Genom en större inhemsk marknad kan företagen expandera och investera över större yta till förhållandevis låga kostnader.¹²⁰ Det blir således en bristande neutralitet mellan alternativen att investera gränsöverskridande eller endast nationellt. Ett införande av HST förbättrar neutraliteten och därmed påverkar inte skatten företagens val av etableringsort.¹²¹

Resultatutjämning i HST sker genom att koncernens samtliga vinster och förluster sammanförs i den stat där moderbolaget hör hemma. Skattebasen som fördelas mellan de i samarbetet ingående staterna är därmed beräknad på nettoinkomsten för alla inblandade länder. För en stat kan ett införande av HST därför leda till en möjlighet att beskatta en tilldelad del av skattebasen trots att det från början inte fanns någon vinst att beskatta i staten. De utökade möjligheterna till resultatutjämning som ett införande av HST medför kan dock leda till att staterna får minskade skatteinkomster.¹²²

Ett annat problem med HST finner sin grund i att systemet bygger på nationell lagstiftning och att det är efter moderbolagets lagstiftning skattebasen beräknas. Ett sådant system kan leda till skattekonkurrens samt skatteplanering eftersom medlemsstaterna kan konkurrera om vilken stat som har den bästa skattebasen och bäst möjligheter till resultatutjämning.¹²³ Ågarna kan välja att lokalisera moderbolaget i den medlemsstat som har en ur skattesynpunkt mest förmånlig lagstiftning, det kan alltså bli en form av ”treaty shopping”. I förslaget om HST nämns två alternativ för att förhindra detta. Ett alternativ är att moderbolaget inte kan byta skatterättslig hemvist och ett annat är att införa en exit skatt som betalas till den stat där gruppen från början hade sitt skatterättsliga säte. Båda alternativen riskerar dock strida mot etableringsfriheten menar González Sánchez och Fluxà som i sin argumentation hänvisar till EG-domstolens avgörande i Lasteyrie du Saillant (C-9/02). Eftersom detta inte är önskvärt menar dem att en viss harmonisering av skattebaserna måste ske.¹²⁴

2.5.4 Särskilt om omstruktureringar

Idag behandlas omstruktureringar på olika sätt i de nationella systemen. Viss tillnärmning har dock skett genom fusionsdirektivet vilket kommer ha fortsatt giltighet i de fall där HST inte aktualiseras. Gemensamt för de nationella systemen är att de rent nationella

¹²⁰ Lodin & Gammie, Home State Taxation, s 31 f.

¹²¹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, SEC (2005) 1785, s 42.

¹²² Lodin & Gammie, Home State Taxation, s 32 f.

¹²³ Benshalom European Taxation 2008 s 635.

¹²⁴ González Sánchez & Fluxà European Taxation 2006 s 200 ff.

omstruktureringarna förmodligen behandlas mer fördelaktigt än de gränsöverskridande omstruktureringarna. Detta eftersom det beträffande de nationella omstruktureringarna inte finns någon risk för staten att förlora skatteinkomst genom att tillgångar och verksamheter flyttas till annan skattejurisdiktion. Ett införande av HST medför enligt Lodin och Gammie förbättringar på området för gränsöverskridande omstruktureringar genom att skattebasen för en koncern beräknas på ett enda sätt för samtliga inblandade länder och genom att beräkningen därmed blir samma för de nationella omstruktureringarna som för de gränsöverskridande. Förbättringen går ut på att staterna underlåter att uttagsbeskatta företagen vid en omstrukturering.

Ett införande av HST medför dock vissa risker. En risk utgörs av att de inblandade staterna vid ett införande av dessa regler kan förlora den framtida rätten att beskatta upplupen men ej realiserad inkomst eftersom fördelningsformelns inflöden kan förändras efter en omstrukturering. Med anledning av denna risk har Lodin och Gammie framfört ett förslag om att staterna får behålla ett framtida beskattningskrav på sådan vinst.¹²⁵ En annan risk som kommissionen har framhållit är risken att ett bolag behöver byta skattebas på vilken inkomsten beräknas efter att ägandet i bolaget förändras genom en omstrukturering, det vill säga då bolaget har fått ett nytt moderbolag. Kommissionen har gett ett exempel med ett belgiskt bolag som till en början har haft ett tyskt moderbolag men som efter att ha blivit sålt till ett franskt bolag får byta skattebas att beräkna sin skatt efter. Om Frankrike är anslutet till HST beräknas skattebasen efter de franska reglerna men om Frankrike inte är anslutet till HST beräknas skattebasen efter de belgiska reglerna.¹²⁶ Med anledning av dessa problem vid ägarförändringar har kommissionen framfört att det under testperioden inte skall vara möjligt för en koncern att byta hemviststat för moderbolaget eller för koncernen att ändra detta genom fusioner med mera. Ett brott mot detta under testperioden leder i så fall till att koncernen inte får vara med och testa HST utan istället får tillämpa de ursprungliga nationella reglerna. Beskattningen rivs då upp för testperioden och ny beräkning sker för hela testperioden enligt de nationella reglerna. Ett något tekniskt komplicerat alternativ vore att låta koncernen beskattas enligt den nationella lagstiftningen i moderbolagets nya hemviststat om denna stat är en annan HST-beskattad stat.¹²⁷ Under testperioden skall det dock vara möjligt att överföra tillgångar mellan ett moderbolag och ett utländskt dotterbolag utan att beskattning sker och överföringen går då till enligt reglerna i moderbolagets hemviststat.¹²⁸ För att detta skall vara möjligt förutsätter det att moderbolaget har koll på såväl det bokförda värdet som marknadsvärdet på de överförda tillgångarna. Detta eftersom överföringarna beskattas enligt nuvarande regler om testkörningen inte blir förlängd eller om tillgångarna säljs.¹²⁹

En omstrukturering kan leda till att bolagen växer och blir större. Detta gör att bolag som till en början kvalificerat för HST genom att uppfylla kraven för små och medelstora bolag inte längre gör det. Efter en omstrukturering måste det därför ske en ny bedömning om koncernen kvalificerar sig för HST. Kommissionen har dock framhållit att den nya bedömningen endast skall ske vid omstruktureringar och skall således inte innebära att bolag som växt per automatik förlorar rätten till beskattning enligt HST.¹³⁰

¹²⁵ Lodin & Gammie, Home State Taxation, s 35 f.

¹²⁶ Europeiska Gemenskapernas Kommission, KOM (2001) 582 slutlig, s 48 f.

¹²⁷ Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM (2005) 702 final, s 19.

¹²⁸ Europeiska Gemenskapernas Kommission, TAXUD C.1/DOC (04) 1410, s 6 f.

¹²⁹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM (2005) 702 final, s 19.

¹³⁰ Europeiska Gemenskapernas Kommission, TAXUD C.1/DOC (04) 1410, s 6.

2.6 Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB

I följande avsnitt kommer förslaget endast att behandlas rent allmänt. Frågan om hur svensk rätt påverkas berörs istället under 3.2 *Förändring av möjligheterna till resultatutjämning och då särskilt vid omstruktureringar*.

2.6.1 Vad innebär förslaget?

CCCTB är ett gemensamt system för beräkning av företagsskattebasen och ett införande innebär att vi får ytterligare ett system vid sidan av de befintliga nationella systemen.¹³¹ Liksom HST syftar CCCTB till att minska de onödiga kostnaderna som finns vid gränsöverskridande etableringar med anledning av att flera nationella system måste hanteras. Därmed bidrar CCCTB till uppfyllandet av det övergripande målet som medlemsstaterna enades om under Lissabonmötet.¹³²

I CCCTB sker en harmonisering av skattebasen och en konsolidering (sammanförande till ett koncerngemensamt resultat) av koncernbolagens resultat. Detta leder till att neutraliteten ökar mellan medlemsstaterna. Därefter fördelas resultatet mellan de ingående länderna genom en formel.¹³³ Efter fördelningen är det upp till varje medlemsstat att beskatta sin del av vinsten med sin egen skattesats.¹³⁴ Det har dock framhållits att det i fråga om vissa kostnader, exempelvis vissa lokala skatter, kan hända att de blir avdragsgilla efter fördelningen.¹³⁵

Det är inte säkert att systemet går att tillämpa inom alla områden utan det kan behövas särskilda regler på vissa områden, exempelvis på det finansiella området som för banker och försäkringsbolag med mera.¹³⁶

2.6.1.1 En fördelningsformel

Det har funnits flera förslag till en formel varigenom fördelning sker av det gemensamma resultatet. En metod utgick från momsfördelningsmekanismen, dock med vissa justeringar, en annan utgick från hur inkomster förhöll sig i stort mellan länderna. Det fanns dock vissa problem med dessa metoder och därför har de nu valts bort. Beträffande den första metoden skulle för stor vikt läggas vid arbetskraften och när det gäller den andra metoden skulle den innebära att ett enskilt bolag skulle behandlas orättvist om verksamheten i bolaget inte var baserad i länderna så som skattebaserna fördelades. Kommissionen har därför valt att istället fokusera på en tredje metod, formelallokering,¹³⁷ som är fördelaktig eftersom den har testats i länder som USA och Kanada.

Formelallokering innebär att vinster fördelas mellan jurisdiktioner genom en formel och handlar alltså inte om att fördela inkomst till ett visst bolag. Formelns resultat är beroende av vissa faktorer som består av sådant som gör att koncernen går med vinst, företagets del i vinsten beror på hur dessa faktorer uppfylls.¹³⁸ Kommissionen har framhållit att formeln skall beakta både tillgångar och efterfrågan och de nämner då tre olika faktorer som skall tas i beaktande. Beträffande tillgångarna finns faktorer som arbetskraft (löner och eventuellt antalet anställda) och kapital (tillgångar) och vad beträffar efterfrågan skall faktorn handla om

¹³¹ Dahlberg, Internationell beskattning, s 215 f.

¹³² Andersson, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 94.

¹³³ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\035\doc\en, s 4.

¹³⁴ Spengel, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 26.

¹³⁵ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP057\doc\en, s 29.

¹³⁶ Ämnet behandlas av Ceriani i artikeln CCCTB and the Financial Sector i EC Tax Review 2008/4.

¹³⁷ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP060\doc\en, s 5 f.

¹³⁸ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\047\doc\en s 4 f.

sådant som försäljning (med fokus på destination).¹³⁹ De flesta medlemsstater och representanter från arbetslivet anser dock att försäljning inte skall finnas med i formeln men kan tänka sig att som en kompromiss inkludera det i form av en ursprungsbaserad försäljning. Ett alternativ till kommissionens tre faktorer är att som Weiner lägga till fler faktorer och låta varje faktor istället påverka en sjättedel. Faktorerna utgörs då av en sjättedel anställda och en sjättedel löner, en sjättedel materiell egendom och en sjättedel immateriell egendom, en sjättedel försäljning med ursprung och en sjättedel försäljning avseende destination. Ett sådant system innebär att en förändring i en faktor inte påverkar fördelningen lika mycket som i ett system med färre faktorer. Det finns dock vissa problem med Weiners formel. Det kan bland annat vara svårt att införa en faktor om försäljning med destination eftersom det finns negativa attityder till en sådan. Vidare är det svårt att värdera immateriella tillgångar men Weiner anser ändå att det är bra att inkludera dem eftersom de utgör en stor del av ett företags värde.¹⁴⁰

Även metoden formelallokering medför vissa risker. Om formeln exempelvis bygger på rörliga moment finns risken att bolagen flyttar om dessa moment för att minska skatten. I så fall kommer länderna att konkurrera med varandra genom skattesatsen för att attrahera ekonomisk aktivitet.¹⁴¹ Det är framförallt när det gäller frågan om formeln är manipulerbar som medlemsstaterna har uttryckt oro. Med anledning av denna risk övervägs därför ett införande av en regel som innebär att tillgångsoverföringar inte beaktas om de genomförs med det enda syftet att påverka fördelningsformeln. Ett alternativ till det är att förlita sig på en allmän missbruksregel.¹⁴² Det är vidare viktigt att formeln är gemensam för hela EU och att inte varje medlemsstat själv kan välja hur den skall se ut. Det senare alternativet finns i USA och där konkurrerar staterna med formeln mot varandra. I USA leder det ibland till dubbelbeskattning men eftersom USA är en nation kan bolagen där kvitta bort denna dubbelbeskattning mot den federala skatten.¹⁴³ Ett sådant alternativ finns dock inte tillgängligt i Europa eftersom det inte finns någon sådan gemensam EU-skatt att kvitta uppkommen dubbelbeskattning mot. Att låta varje medlemsstat välja formel skulle därför vara dödsstöten för CCCTB eftersom vitsen med systemet försvinner.¹⁴⁴

2.6.1.2 Fördelar och nackdelar med förslaget

Ett införande av CCCTB har både fördelar och nackdelar. Det kan leda till att risken för att medlemsstaternas regelverk står i strid mot EG-fördraget minskar och att det sker en påvisning av att bolagens hemmamarknad inte är den av en enskild medlemsstat utan hela EU:s inre marknad.¹⁴⁵ Det kan dessutom leda till fler investeringar och att arbetsmöjligheterna ökar i Europa.¹⁴⁶ Ett problem med CCCTB kan dock vara att vissa bolag i en stat beräknar sin skatt enligt CCCTB och andra enligt de lokala reglerna. Detta kan leda till en skev konkurrensbild. För att lösa problemet kan medlemsstaterna låta rent nationella bolag välja om de vill beräkna sin skatt enligt CCCTB.¹⁴⁷

¹³⁹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP060\doc\en, s 6.

¹⁴⁰ Weiner EC Tax Review 2008/3 s 102 ff.

¹⁴¹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\047\doc\en, s 9 f.

¹⁴² Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP065\doc\en, s 10.

¹⁴³ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\047\doc\en, s 6.

¹⁴⁴ BusinessEurope Task Force on CCCTB, Comments on document CCCTB\WP\047 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Sharing Mechanism –, s 3.

¹⁴⁵ Europeiska Gemenskapernas Kommission, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 A Common Consolidated EU Corporate Tax Base 7 July 2004, s 1 f.

¹⁴⁶ Andersson EC Tax Review 2008 s 99.

¹⁴⁷ Europeiska Gemenskapernas Kommission, SEC(2001)1681, s 46.

En väsentlig fördel som kommissionen har framhållit är att kostnaderna för regelefterlevnad minskar samtidigt som skattehinder rörande bristande möjligheter till resultatutjämning slopas.¹⁴⁸ Därför är CCCTB enligt kommissionen även viktigt för små och medelstora företag eftersom det är för dem som kostnaderna för att efterleva många skattesystem är som högst.¹⁴⁹ Andersson framhåller dock vikten av att systemet införs på rätt sätt eftersom risken annars finns att systemet blir mer besvärligt än tidigare och att vi istället för att få minskade kostnader får ökade. Han är dessutom skeptisk till om CCCTB är bra för de små och medelstora företagen eftersom det är oundvikligt för företagen att drabbas av kostnader vid ett införande av CCCTB. För de små och medelstora företagen kan det medföra att ett införande totalt sett resulterar i något negativt.¹⁵⁰ Till viss del liknande åsikter har även Fuest som liksom Andersson poängterar problemen för de små och medelstora företagen.¹⁵¹

En annan betydelsefull fördel med CCCTB är att den skattemässiga situationen vid gränsöverskridande aktiviteter förbättras utan att medlemsstaterna behöver ge upp sin autonomi.¹⁵² Autonomin avspeglas bland annat i att medlemsstaterna själva får bestämma skattesats vilket innebär att staterna bland annat får större möjligheter att själva påverka sina skatteinkomster. Staterna behöver inte ens använda samma skattesats till systemet med CCCTB som används i övrigt i landets nationella bolagsskattesystem eftersom skattebasen är annorlunda.¹⁵³ Självständigheten har dock sitt pris. Ett system där staterna får beskatta med sin egen skattesats medför ingen eliminering av skattekonkurrensen inom EU. Spengel menar att det genom en gemensam skattebas med fördelningsformel till och med kan bli mer skattekonkurrens genom att medlemsstaterna kan komma att minska sin skatt för att nå konkurrensfördelar. Denna skattekonkurrens kan påverka den inre marknaden negativ. För att undvika detta föreslår Spengel en minimiskattesats. Han ser två fördelar med det den ena handlar om att fördelningen skyddas och därmed de ekonomiska målen i EG-fördraget (den gemensamma marknaden fungerar inte som den skall om lokalisering av verksamheter enbart har att göra med skattefrågor). Den andra fördelen utgörs av att medlemsstaternas självständighet skyddas beträffande den personliga inkomstskatten.¹⁵⁴

2.6.2 Formen för CCCTB

CCCTB är tänkt att införas i samtliga medlemsstater genom antagandet av ett direktiv.¹⁵⁵ Fram till dess att det slutliga direktivförslaget har lagts fram är dock osäkerheten kring CCCTB stor och det kan därför vara svårt att säga något om hur det kommer att se ut och om det kommer att få en positiv eller en negativ påverkan.¹⁵⁶ Det är inte ens säkert att det kommer att gå att få tillstånd ett direktiv eftersom det finns ett krav på samtliga medlemsstaternas godkännande.¹⁵⁷ En av dem som inte tror på att samtliga medlemsstater kommer att kunna enas om ett antagande av CCCTB är Fuest. Han menar att trots att problemen kan lösas inom EU är fördelarna inte tillräckligt stora.¹⁵⁸ En annan av den som inte tror att alla medlemsstater kommer att enas är Morris. Han hänvisar istället till

¹⁴⁸ Europeiska Gemenskapernas Kommission, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 A Common Consolidated EU Corporate Tax Base 7 July 2004, s 1.

¹⁴⁹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM (2007) 223 final, s 7.

¹⁵⁰ Andersson, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 96 ff.

¹⁵¹ Fuest Oxford Review of Economic Policy 2008 s 726.

¹⁵² Andersson SvSkt 2007/6-7 s 393 f.

¹⁵³ Andersson, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 97.

¹⁵⁴ Spengel EC Tax Review 2007/3 s 120.

¹⁵⁵ Spengel, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 26.

¹⁵⁶ Andersson, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 100.

¹⁵⁷ Dahlberg, Internationell beskattning, s 215 f.

¹⁵⁸ Fuest Oxford Review of Economic Policy 2008 s 727, 738.

möjligheten att en mindre grupp länder, minst åtta, kan ingå ett närmare samarbete.¹⁵⁹ Kommissionen är även öppen för ett sådant närmare samarbete även om den helst ser att det omfattar alla medlemsstater.¹⁶⁰

Det har funnits två synsätt om hur CCCTB skall utformas. Den ena har handlat om att systemet skall ha sin utgångspunkt i redovisningsprinciper genom IFRS och den andra har handlat om att systemet skall utgå ifrån skatteprinciper. Det finns för- och nackdelar med båda alternativen. Beträffande det senare av alternativen finns det en risk för att diskussionen skulle bli utdragen och rent akademisk istället för att leda till något som var praktiskt tillämpbart inom en vettig tidsram.¹⁶¹ När det gäller IFRS finns det många problem. IFRS används exempelvis bara av vissa bolag och då inte av de små och medelstora företagen som faktiskt utgör en större del av företagen i EU. Syftet med IFRS är dessutom något helt annat än syftet med beskattningen.¹⁶² Det gör att vissa av principerna som används i redovisningen står i strid mot de skatterättsliga principerna vilket medför att en justering måste göras av IFRS för att systemet skall vara anpassat i förhållande till skatten. Ett exempel på en situation där redovisningsprinciperna står i strid mot de skatterättsliga principerna gäller principen om fair value i redovisningen. En omvärdering av tillgångar till marknadsvärde i enlighet med fair value kan leda till att vinster uppkommer som inte skall beskattas.¹⁶³

Det finns således många problem med att använda IFRS som grund för en skattebas och därför skall CCCTB ha sin grund i lämpliga skatteprinciper som skall syfta till att uppnå Lissabonmålet. IFRS har dock ansetts utgöra en bra utgångspunkt¹⁶⁴ vilket av medlemsstaterna har setts som något positivt.¹⁶⁵ Beträffande konsolideringsmetoden är det dock ingen vits med att ha IFRS som en utgångspunkt eftersom det behövs många justeringar av IFRS konsolideringsmetod för att den vara anpassad till skatteförhållandena.¹⁶⁶ Ett problem med IFRS konsolideringsmetod utgörs av att den bland annat inkluderar dotterbolag som inte har hemvist i EU.¹⁶⁷

Diskussionen om redovisningens koppling till CCCTB har efter arbetsgruppens uttalande 2007 tagit en ny vändning. Arbetsgruppen har tagit avstånd från IFRS med hänvisning till att många länder inte tillåter att IFRS används för redovisning av enskilda bolag och eftersom vissa av standarderna inte är lämpliga för skattesyften. Vidare har arbetsgruppen framhållit att bolagen redovisar enligt nationella regler och att ett CCCTB med utgångspunkt i IFRS medför att bolagen får justera sina redovisningar för att anpassa sig efter CCCTB. Arbetsgruppen har därför föreslagit att arbetet med CCCTB istället tar utgångspunkt i de nationella redovisningsreglerna.¹⁶⁸ Detta förslag stöds av EBIT som även passar på att påpeka att de nationella redovisningsreglerna på många sätt överrensstämmer med IFRS men att överrensstämmelsen aldrig kommer att bli fullständig.¹⁶⁹ Bland medlemsländerna har förslaget dock inte mött positiv kritik. Några stater har framhållit att ett sådant system innebär att skattebasen inte beräknas konsekvent i alla

¹⁵⁹ Morris International Tax Journal 2007 s 29.

¹⁶⁰ Europeiska Gemenskapernas Kommission, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 A Common Consolidated EU Corporate Tax Base 7 July 2004, s 4.

¹⁶¹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM (2003) 726 final, s 17 f.

¹⁶² Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP\005\doc\en, s 7.

¹⁶³ Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM (2003) 726 final, s 18 ff.

¹⁶⁴ Europeiska Gemenskapernas Kommission, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 A Common Consolidated EU Corporate Tax Base 7 July 2004, s 4.

¹⁶⁵ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP\005\doc\en, s 7.

¹⁶⁶ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP\035\doc\en, s 3.

¹⁶⁷ Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM (2003) 726 final, s 18 ff.

¹⁶⁸ Mosquera Valderrama Intertax 2008 s 366.

¹⁶⁹ European Business Initiative on Tax, Comments on CCCTB WP 57, 59, 60, 61 and 62, december 2007.

medlemsstater och att det enda rimliga alternativet vore att helt bortse från de individuella redovisningsreglerna för att räkna fram basen. Det är dock inte endast medlemsstaterna som är kritiska till förslaget. Mosquera Valderrama menar att CCCTB inte bör utgå från nationella redovisningsregler utan från IFRS eftersom IFRS har en stor internationell betydelse och att bland annat länder som Japan, Kanada och USA är villiga att införa det i sin redovisning.¹⁷⁰

2.6.3 Resultatutjämning

Idag är inte möjligheterna till gränsöverskridande resultatutjämning så stora som de kan vara. Ett system där möjligheterna utökas kan se ut på flera sätt.¹⁷¹ När det gäller CCCTB har diskussioner förts kring huruvida endast nettovinster skall fördelas eller om såväl förluster som vinster skall fördelas för att sedan kvittas mot varandra i varje medlemsstat. Det finns problem med båda alternativen. Om förlusterna behålls på koncernnivå kan de inte kvittas mot en vinst som inte ingår i CCCTB eftersom dessa vinster behålls i medlemsstaterna och medlemsstaterna endast tillfördelas positiva resultat från CCCTB. Ett exempel på en vinst som medlemsstaterna kan välja att hålla utanför CCCTB är utländska vinster. Om förlusterna istället fördelas leder eventuella förändringar i formeln till att vinster kan komma att beskattas i ett land utan att förlusterna kan utnyttjas.¹⁷² Fördelningsformeln kan nämligen efter en förändring sluta fördela ut vinster till landet med förlusterna och istället fördela dem till ett nytt land vari inte finns några förluster att kvitta mot. Till slut har kommissionen bestämt sig för att förlusterna skall behållas på koncernnivå och där kvittas mot framtida vinster eftersom det på så vis tydliggörs att koncernen skall ses som en enhet.¹⁷³

Genom att behålla förlusterna på koncernnivå kommer resultatutjämnningen att ske per automatik eftersom resultatet för alla bolag i en koncern sammanförs till ett koncerngemensamt nettoresultat.¹⁷⁴ På detta sätt sker beskattning av vinsterna direkt medan förlusterna skjuts framåt på koncernnivå för att dras av mot senare uppkomna vinster. Hur själva metoden för konsolidering skall se ut är dock fortfarande inte bestämd.¹⁷⁵ Att kvitta förlusterna mot framtida vinster är inte den enda möjligheten som finns för resultatutjämning på koncernnivå. En annan möjlighet kan vara att kvitta förlusterna mot tidigare vinster. Det är dock inte något realistiskt alternativ eftersom, som Spengel påpekar, de flesta medlemsstater idag inte tillåter det.¹⁷⁶

Av mer speciell karaktär är frågor som berör förändringar i koncernen, det vill säga att fler bolag skall omfattas av CCCTB eller att bolag lämnar en CCCTB-beskattad koncern. I det förstnämnda fallet skall avdragsmöjligheten för det nya bolaget begränsas så att tidigare förluster endast kan dras av mot egna vinster.¹⁷⁷ Det vill säga ingående förluster regleras efter fördelningen av vinsten mellan staterna.¹⁷⁸ Genom att hantera frågan på detta sätt består dessa förluster i den ursprungliga medlemsstaten och fördelas inte mellan de övriga inblandade medlemsstaterna.¹⁷⁹ Kommissionen stötts i detta av bland annat Spengel.¹⁸⁰ På ett liknande sätt är det tänkt att kapitalvinster/förluster skall behandlas. Beskattningen av en

¹⁷⁰ Mosquera Valderrama Intertax 2008 s 366 ff.

¹⁷¹ Diskussion beträffande dessa alternativ förs under avsnittet 4 *Diskussion*.

¹⁷² Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\048\doc\en, s 4.

¹⁷³ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\053\doc\en, s 5 f.

¹⁷⁴ Spengel, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 30.

¹⁷⁵ Simonis Intertax 2009 s 23.

¹⁷⁶ Spengel, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 35 ff.

¹⁷⁷ Ibid, s 5 f.

¹⁷⁸ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\048\doc\en, s 4.

¹⁷⁹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\053\doc\en, s 5 f.

¹⁸⁰ Spengel, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 35 ff.

kapitalvinst/förlust skall ske hos den medlemsstat där den byggts upp men inte direkt utan vid realisation. Den beskattning som då skall ske enligt CCCTB justeras i förhållande till den beskattning som sker på nationell nivå.¹⁸¹

När det gäller frågan om att ett bolag lämnar en CCCTB-beskattad koncern skiljer kommissionen den från frågan när koncernen i sin helhet upplöses.¹⁸² Det finns dock flera medlemsstater som anser att dessa fall borde behandlas på samma sätt.¹⁸³ Kommissionen föreslår att ett bolag som lämnar en CCCTB-beskattad koncern inte skall få del i de förluster som samlats i koncernen. Argumentet bakom detta är att koncernen skall ses som en enhet. När hela koncernen upplöses anser istället kommissionen att förlusterna skall fördelas mellan samtliga koncernbolag. Kommissionen nämner att en sådan fördelning bör ske genom att den sista fördelningen som skett genom fördelningsformeln används och inte genom att hänsyn tas till ett genomsnittligt fördelat resultat med flera år som underlag. Argumentet ansågs vara att det senare leder till ökade svårigheter.¹⁸⁴

2.6.4 Särskilt om omstruktureringar

2.6.4.1 Positiva effekter för gränsöverskridande omstruktureringar

Vid gränsöverskridande omstruktureringar finns det idag en risk för dubbelbeskattning. Genom ett införande av CCCTB beskattas vinster och förluster som uppstår vid omstruktureringar inte vid denna tidpunkt utan istället skjuts beskattningen framåt.¹⁸⁵ Det gäller för såväl bolag som för aktieägare¹⁸⁶ och ligger i linje med Lissabonmålen som går ut på att skattemiljön skall bidra till ett företagsvänligt klimat. Det gäller för samtliga omstruktureringar som rör överföringar av verksamhetstillgångar eller aktier och även sådana som inkluderar kontant betalning. Arbetsgruppen framhåller dock att tanken inte är att överföringar av enstaka tillgångar skall omfattas utan att det är fråga om överföringar av sådant som kan utgöra självständig verksamhet. För att kunna åstadkomma denna förmånliga beskattning vid omstruktureringar måste dock skattereglerna skiljas från redovisningsreglerna. En koppling till redovisningen innebär, som nämndes under 2.6.2 *Formen för CCCTB*, att vinster som uppkommer vid omstruktureringar beskattas direkt istället för att beskattningen skjuts upp eftersom tillgångarna värderas till fair value istället för skattemässigt värde.¹⁸⁷

Även en uppskjuten beskattning leder till slut ändå till en beskattning. Beskattningen sker när vinsterna realiserar och delas då upp mellan koncernbolagen med hjälp av fördelningsformeln. Formelanvändningen leder till att hänsyn inte tas till i vilket bolag vinsterna från början skapats vilket i sin tur kan medföra att incitament försvinner till att överföra tillgångar till bokförda värden mellan koncernbolag.¹⁸⁸

2.6.4.2 En rädsla för CCCTB

CCCTB kan medföra många positiva effekter för företagsbeskattningen men ett införande innebär samtidigt risker. Medlemsstaterna är rädda för att systemet kan utnyttjas genom att tillgångar förs över till andra länder utan beskattning och att beskattningsrätten därigenom går

¹⁸¹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP066\doc\en, s 3 f.

¹⁸² Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP057\doc\en, s 28.

¹⁸³ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP057annotated\doc\en, s 26.

¹⁸⁴ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP\053\doc\en, s 5 f.

¹⁸⁵ Spengel, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 30.

¹⁸⁶ Dürrschmidt Intertax 2007 s 170 ff.

¹⁸⁷ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP\039\doc\en, s 3 f.

¹⁸⁸ Spengel, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, s 30.

förlorad. När det gäller enstaka tillgångar skall dessa, som nämnts ovan under *2.6.4.1 Positiva effekter för gränsöverskridande omstruktureringar*, inte omfattas av möjligheten med överlåtelse med uppskjuten beskattning men ett kringgående av regelverket kan ske genom paketering. Paketering går till så att tillgången förs över till ett bolag utan beskattning och därefter säljs aktierna i bolaget utan beskattning eftersom det föreligger ett koncernförhållande. Paketering är idag en mycket vanlig omstruktureringsform i Sverige och det kan därför vara svårt att ur ett svenskt perspektiv se medlemsstaternas rädsla för en sådan hantering. Problematiken och vad det innebär för Sverige behandlas mer nedan under *3.2.3 Efter införandet av CCCTB*.

Med anledning av oron för paketering finns ett förslag om att försäljning av aktier i vissa fall skall omklassificeras för att istället anses utgöra en försäljning av tillgångar. En omklassificering är aktuell om tillgångar har överförts inom det nuvarande och föregående beskattningsåret till ett bolag som genom aktieöverlåtelse lämnar en CCCTB-beskattad koncern. Omklassificering sker dock inte om en skattebetalare visar att tillgångsöverföringen skett med affärsmässig grund. Vissa medlemsstater har ansett att två år är en för kort tid och att regeln därför är lättmanipulerad.¹⁸⁹ En av dem som har kritiserat tvåårsregeln är Staringer. Han har menat att regeln inte är motiverad av kommissionen och att den inte finner sin grund någonstans, varken i fusionsdirektivet eller i medlemsstatspraxis. Vidare har Strainger framhållit att medlemsstaterna i vissa fall till och med har en sju års period.¹⁹⁰ En nackdel med en sådan omklassificering är, som en medlemsstat har påpekat, att CCCTB inte framstår som lika attraktivt.¹⁹¹

Ett system med omklassificering måste vara symmetriskt i förhållande till reglerna som rör när ett bolag går in i en koncern. I annat fall finns en risk för en dubbelbeskattning i det fall ett bolag går ur en CCCTB-beskattad koncern för att gå in i en annan. Dubbelbeskattningen uppkommer i så fall genom att bolaget först vid utträdet utsätts för en simulerad tillgångsförsäljning och senare i den nya CCCTB-beskattade koncernen tvingas beskatta upplupna kapitalvinster. Ett symmetriskt system leder till att respektive CCCTB-beskattade koncern får beskatta den del av vinsten som uppkommit när bolaget tillhört koncernen.¹⁹²

Rädslan för att CCCTB skall missbrukas finns hos medlemsstaterna även beträffande överföringar inom en befintlig CCCTB-beskattad koncern. I det fallet finns det en risk att bolagen påverkar fördelningsformeln så att beskattningen förs över till en medlemsstat med låg skattesats. För att förhindra detta finns ett förslag om att det skall finnas kontinuitet i verksamheten eller i ägandet för att omstruktureringarna skall omfattas av de gynnsamma beskattningsreglerna. Ett annat förslag är att införa en bestämmelse liknande den i fusionsdirektivet om att tillgångarna skall kunna kopplas till ett fast driftställe i den medlemsstat där tillgången finns till en början.¹⁹³ Ett annat sätt att mildra effekterna som tillgångsöverföringar har i formeln vore att inte låta tillgångar som lätt kan flyttas ingå i den. Exempel på sådana lättflyttade tillgångar är immateriella tillgångar, flygplan, fartyg med mera.¹⁹⁴ UNICE Task Force on CCCTB har dock framhållit att det inte skall finnas några

¹⁸⁹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP065\doc\en, s 8.

¹⁹⁰ Fernandes & Tenore Intertax 2008 s 405 f.

¹⁹¹ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP057annotated\doc\en, s 27.

¹⁹² Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP\053\doc\en, s 8 f.

¹⁹³ Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP\039\doc\en, s 3 ff.

¹⁹⁴ Simonis Intertax 2009 s 30 f.

särskilda regler för omstruktureringar utan att problemen får behandlas i hur formeln och konsolideringen ser ut.¹⁹⁵

Åsikterna om CCCTB är många och det är inte enkelt att skapa en gemensam skattebas som omfattar gränsöverskridande omstruktureringar. Det finns enligt Mitroyanni och Putzolu såväl tekniska svårigheter som politiska konflikter som måste lösas samtidigt som det är viktigt att det blir ett enkelt system och att både suveränitet och marknadsintegration beaktas.¹⁹⁶

2.6.4.3 Förlusthantering vid omstruktureringar

En intressant frågeställning är hur förlusterna vid en omstrukturering skall hanteras enligt CCCTB. Förluster som uppkommit under tiden i den CCCTB-beskattade koncernen medför inga problem eftersom förlusterna hanteras i koncernen. För dessa behövs därför inga särskilda regler. Förluster som uppkommit innan ett bolag blev delaktig i en CCCTB-beskattad koncern väcker dock fler frågetecken. Låt oss anta att en omstrukturering medfört att en enhet inte överlevt men att det i den medlemsstat där enheten varit lokaliserad finns kvar ett fast driftställe. I en sådan situation föreslår Mitroyanni och Putzolu att fördelning skall ske enligt hur fördelningsformeln sett ut ett tag innan omstruktureringen. En förlust som ligger kvar i den medlemsstat där enheten varit lokaliserad kan då kvittas mot tilldelad vinst och rätten till förlustavdrag försvinner på så vis inte förrän efter att rätten enligt regeln utslöcknats och då har den varat i flera år.¹⁹⁷ Mitroyanni och Putzolu vill samtidigt införa en specialregel som belägger moderbolaget med en skyldighet att beakta de kvarvarande förlusterna. Om det saknas ett fast driftställe i den stat där den icke överlevande enheten hade sin hemvist anser de att rätten till förlustavdrag bör gå förlorad.

Vid en omstrukturering där flera CCCTB-beskattade koncerner är inblandade är frågan om hur förluster skall hanteras extra komplicerad. Komplikationen består i att förlusterna i ett sådant fall har varit konsoliderade i en koncern för att senare konsolideras i en ny koncern. Till den del förlusterna ligger på respektive bolag, med anledning av att de fanns redan innan bolaget ingick i den första CCCTB koncernen, förändras inget utan förlusterna kommer endast att kunna kvittas mot tilldelad vinst. Om vissa koncernbolag inte överlever omstruktureringen behandlas situationen på samma sätt som nämndes i föregående stycke och när en hel koncern tas över aktualiseras de regler som behandlar att en koncern upphör, reglerna behandlades ovan under 2.6.3 *Resultatutjämnning*. Vid övertagande av en hel koncern skall förlusterna alltså beräknas vid tiden för omstruktureringen för att senare delas mellan bolagen. Ett alternativ till en sådan delning är att behålla förlusterna på koncernnivå i den äldre koncernen. Därigenom existerar den äldre koncernen under den nya koncernen och eftersom den äldre koncernen fortsätter att existera behålls konsolideringen på koncernnivå avseende förluster som uppkommit i den äldre koncernen. Tyvärr innebär dock en sådan underkoncern att fördelningsformeln behöver tillämpas två gånger för att vinsterna skall fördelas. Ytterligare en situation där det andra alternativet medför problem är då en omstrukturering sker varigenom koncernbolag i den äldre koncernen upphör att existera. Om det inte finns kvar något fast driftställe i landet där koncernbolaget haft sin hemvist skall förlusterna fördelas mellan koncernbolagen i den äldre koncernen. Det är dock inte möjligt i

¹⁹⁵ UNICE Task Force on CCCTB, Comments on document CCCTB\WP\039 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Issues related to Business Reorganisations – s 2 f.

¹⁹⁶ Mitroyanni och Putzolu ger två alternativ varefter omstruktureringar kan ske men framhåller samtidigt att inget av dem är perfekt och att det är upp till politikerna att välja ett system som uppfyller deras önskemål.

Mitroyanni & Putzolu Intertax 2009 s 446 ff.

¹⁹⁷ Ibid s 444 f.

en situation där inget av de äldre koncernbolagen överlever. I en sådan situation skall förlusterna istället följa reglerna i Marks & Spencer.¹⁹⁸

3 Analys

Analysen börjar med en jämförelse av HST och CCCTB. Till viss del liknar dock jämförelsen mellan HST och CCCTB jämförelsen mellan CCCTB och nationell rätt eftersom HST bygger på nationell rätt. Ett införande av HST innebär dock inte enbart beräkning enligt de svenska nationella reglerna utan beräkning av skattebasen sker även enligt andra nationella regler. För att närmare se skillnaden mellan HST och CCCTB i en svensk kontext hänvisas därför till den senare delen av analysen. Analys sker där av hur det svenska systemet påverkas av ett införande av respektive förslag.

3.1 Jämförelse HST och CCCTB

Vid en jämförelse av förslagen går det att finna vissa likheter. Både HST och CCCTB har uppstått eftersom de nationella systemen anses otillräckliga och för kostsamma för att hantera dagens gränsöverskridande verklighet och syftet med båda systemen är att utöka möjligheterna för gränsöverskridande resultatutjämning och underlätta gränsöverskridande omstruktureringar. Avseende CCCTB begränsas dock möjligheterna till omstruktureringar i förhållande till det som är gällande nationellt i Sverige genom att överföring av enstaka tillgångar och paketering av tillgångar inte tillåts i systemet. Denna begränsning behandlas mer utförligt under 3.2.3 *Efter införandet av CCCTB*.

Vidare leder ett införande att förslagen till att EU uppfyller målen som framkom under Lissabonmötet genom att EU:s konkurrenskraft ökar eftersom skattesituationen blir bättre för bolag och koncerner med gränsöverskridande aktiviteter. Förmodligen minskar dessutom möjligheterna till skattefusk eftersom samarbetet inom EU blir bättre. Ett införande sker dock på bekostnad av att medlemsstaterna ger upp en del av sitt självbestämmande i skattefrågor. Detta tillsammans med att medlemsstaterna dessutom riskerar att förlora beskattningsunderlag gör att det finns många medlemsstater som är negativt inställda till förslagen. För att minska medlemsstaternas skepticism bör regler som rör hur de kan säkerställa sina beskattningsanspråk införas. Företagsvärlden är mer positivt inställd till förslagen vilket förmodligen har att göra med att det är de som njuter fördelarna men slipper osäkerhetsfaktorerna. Med anledning av medlemsstaternas skepsis är det beträffande båda förslagen svårt att införa direktiv vilket kan resultera i att de istället införs genom ett närmare samarbete mellan några stater.

Vissa likheter mellan HST och CCCTB handlar om de risker som finns med ett införande av förslagen. En risk som finns när det gäller båda förslagen är att konkurrensen kan påverkas mellan bolag som är lokaliserade intill varandra på grund av att inget av förslagen ersätter den nationella rätten eftersom bolagen eventuellt beräknar skatten enligt helt olika skattesystem. Rent nationella bolag eller koncerner beskattas således i den stat de är lokaliserade medan gränsöverskridande bolag beskattas enligt HST i den stat där moderbolaget är lokaliserat och enligt CCCTB enligt den med förslaget särskilt införda skattebasen. Under 2.5.1 *Vad innebär förslaget?* nämndes att HST inte anses påverka konkurrensen allför mycket eftersom skattebaserna måste likna varandra för att medlemsstaterna skall godkänna varandras system. Om ett sådant resonemang accepteras anser jag att det även borde gälla beträffande CCCTB eftersom det till och med utgör ett gemensamt system för att beräkna skattebasen.

¹⁹⁸ Ibid s 446 ff.

Till viss del kan konkurrensen ändå påverkas mellan nationella och gränsöverskridande koncerner. För det första förbättras konkurrensen genom att neutraliteten mellan alternativen ökar. Neutraliteten åstadkoms genom ökade möjligheter till resultatutjämning och minskade administrativa kostnader för dem med gränsöverskridande aktivitet. Konkurrensen påverkas dock negativt av att vissa kostnader kan bli avdragsgilla i det nationella systemet men inte i CCCTB och tvärtom. Om konkurrensen påverkas är det viktigt att medlemsstaterna inte enbart fokuserar på det utan ser till förslaget som helhet innebärandes att ett införande leder till att EU:s ekonomi och konkurrenskraft förbättras globalt. Med andra ord uppfylls syften med Lissabonmålen på ett bättre sätt. Om de nationella koncernerna hamnar i sämre konkurrensläge än de gränsöverskridande kan dock medlemsstaterna justera en skillnad i beskattningen genom att ha olika skattesatser för systemen. Det finns nämligen inte, som nämndes tidigare under *2.6.1.2 Fördelar och nackdelar med förslaget*, något krav på att skattesatsen är samma eftersom skattebasen är olika. Vad beträffar skattesatsen har även en annan risk med förslagen diskuterats. Den handlar om att den effektiva skattebördan kan skiljas åt mellan staterna eftersom länderna använder olika skattesatser. Mot detta har argument förts som har handlat om att risken för detta när det gäller HST är liten eftersom medlemsstaterna godkänner varandras system för beräkning av skattebas. Med ett liknande resonemang torde risken för detta när det gäller CCCTB vara ännu mindre eftersom skattebasen beräknas enligt ett gemensamt system.

Förslagen har mycket gemensamt och framförallt syftar de till samma sak. Metoden för hur syftet skall uppnås är dock helt olika. Medan HST är tänkt att grundas på befintlig nationell lagstiftning är CCCTB tänkt att utgöra ett helt nytt system parallellt med nationell lagstiftning. Det innebär att CCCTB utgör ett mer harmoniserande förslag än HST som verkar mer koordinerande. Genom att grundas på nationell lagstiftning är HST både snabbare och enklare att implementera men det är dock inte endast så trivialt eftersom överrensommelse exempelvis måste ske gällande administrativa frågor. Risken är vidare stor att HST kan utgöra en källa till konflikter eftersom skattebaserna beräknas på olika sätt. De olika skattebaserna kan även leda till att medlemsstaterna konkurrerar inte bara genom bestämmandet av skattesatserna utan även genom att förändra systemet för resultatutjämning. Med anledning av svårigheterna att godkänna de andra medlemsstaternas skattebaser kan det vara enklare för medlemsstaterna att acceptera CCCTB eftersom skattebasen då skapas gemensamt.

En annan fördel med CCCTB framför HST är att en koncern som CCCTB-beskattas inte behöver byta skattesystem om den får ett nytt moderbolag som också ligger i ett land anslutet till CCCTB. Det skiljer systemet från HST där ett byte av moderbolag i en koncern leder till att hela koncernen byter skattesystem. Det gör att CCCTB förefaller enklare i en sådan situation. Om CCCTB dessutom utgår från IFRS är Europa ännu mer anpassat till den globala spelplanen för företagande eftersom både Japan och USA anpassar sig allt mer efter IFRS. En utgångspunkt i IFRS medför dock flera svårigheter framförallt på området för omstruktureringar där skatten helt måste separeras från redovisningen. Redovisning efter fair value framkallar nämligen beskattningsbara vinster medan syftet med reglerna runt omstruktureringar är att skjuta upp beskattningen.

I förhållande till de små och medelstora bolagen har dock CCCTB ansetts vara ett sämre förslag än HST, om HST:s positiva verkan för de små och medelstora bolagen se *2.5.1.2 Små och medelstora bolag*. Det utgör en stor nackdel beträffande CCCTB eftersom det är för dessa bolag behovet av gemensamma regler är som störst. Alla är dock inte överens om CCCTB:s negativa verkan för de små och medelstora företagen utan vissa menar att CCCTB är ett positivt förslag även för dem, se under *2.6.1.2 Fördelar och nackdelar med förslaget*.

3.2 Förändring av möjligheterna till resultatutjämnning och då särskilt vid omstruktureringar

3.2.1 Nuvarande regelverk

Idag kan gränsöverskridande resultatutjämnning inte ske fullt ut och vid gränsöverskridande omstruktureringar går det inte att helt undvika uttagsbeskattning. Möjligheterna utökades visserligen genom den befintliga EG-rätten men genom ett införande av HST eller CCCTB ökar de ännu mer eftersom koncernen ses som en helhet och ett koncernresultat tas fram.

När det gäller gränsöverskridande resultatutjämnning tillåts det idag endast i situationer där förlusten är definitiv som vid en likvidation. Det i enlighet med Marks & Spencer som enligt RegR inte har ersatts av Oy AA, se RÅ 2009 ref. 13, 14 och 15 under 2.4.1.5 *EG-skatterättens påverkan på svensk koncernbidragsrätt*. Med anledning av Marks & Spencer är svensk rätt nu under förändring. För att svensk rätt skall vara förenlig med EG-rätten har finansdepartementet efter RegR domar kommit med en promemoria om förslag till ny lagstiftning. I detta förslag har dock inte hänsyn tagits till situationen då förluster är definitiva vid omstruktureringar och som har nämnts under 2.4.1.5 *EG-skatterättens påverkan på svensk koncernbidragsrätt* råder en viss osäkerhet därom. För att det skall vara gällande rätt behövs dock inte svensk lagstiftning eftersom EG-rätten har företräde. Om etableringsfriheten hindras i en omstruktureringssituation är det förmodligen svårt att rättfärdiga det då det finns definitiva förluster. Om omstruktureringsreglerna däremot inte anses hindra etableringsfriheten är gränsöverskridande omstruktureringar idag endast tillåtet när en koppling finns till fast driftställe, se ovan under 2.3.2 *Särskilt om omstruktureringar*.

3.2.2 Efter införandet av HST

HST påverkar svensk rätt genom att svensk rätt utökas till att även omfatta bolag som är lokaliserade i andra länder om de ingår i en koncern med ett svenskt moderbolag. Svensk rätt kommer i motsvarande mån inte att tillämpas på svenska bolag som ingår i en koncern som har ett moderbolag i en annan medlemsstat som ingår i samarbetet.

Genom att svensk rätt tillämpas på utländska bolag om de ingår i en koncern med ett svenskt moderbolag kommer koncernbidragsreglerna tillämpas för dessa bolag på samma vis som för de svenska med samma begränsningar som gäller för de svenska bolagen. Utanför HST men inom EU blir istället de nyföreslagna reglerna om koncernavdrag aktuella. Det gäller dock under förutsättning att svensk rätt får behålla sitt nuvarande utseende. Det är dock inte helt säkert eftersom Sverige kan tvingas förändra sin företagsbeskattning för att kunna ingå i ett samarbete om HST. Det gäller framförallt om andra länder etablerar ett samarbete först och Sverige i ett senare skede vill inträda, i ett sådant fall hade kanske förändringarna till och med behövt vara radikala. Även om inte radikala förändringar behövs kan det vara aktuellt med små justeringar av den interna rätten för att övriga medlemsstater skall acceptera vår nationella lagstiftning. Det är mycket som kan hända och i slutändan beror allt på politiska kompromisser.

Vissa svenska regler kan vara extra svåra att acceptera för andra medlemsstater. Det rör sig med all säkerhet inte om de omstruktureringsregler som grundar sig på fusionsdirektivet eftersom alla medlemsstater där har liknande regler. Istället handlar det om de rent nationella reglerna som exempelvis reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL. Särskilt problematiskt är förmodligen det faktum att det i Sverige är möjligt att göra överföringar av enstaka tillgångar till underpris om koncernbidragsrätt föreligger (23:17 IL). Risken för överföringar med syfte att påverka fördelningsformeln är nämligen särskilt stor med ett sådant system

eftersom en överföring av en enstaka tillgång kan ske betydligt enklare än en överföring av en hel verksamhet. Det kan även vara svårt för vissa medlemsstater att acceptera våra koncernbidragsregler i 35 kap. IL eftersom metoderna för resultatutjämning ser olika ut i medlemsstaterna, se exempelvis not 52 om Danmark och Holland. Det viktigaste torde dock vara att en metod för resultatutjämning finns och därför är detta problem förmodligen ändå inte så stort.

Beträffande omstruktureringar skjuts skatten i ett system med HST upp på samma sätt som för rent nationella omstruktureringar. Det finns dock vissa risker med detta eftersom tillgångar med upplupna vinster kan försvinna ut ur landet vilket i sin tur leder till att Sverige förlorar beskattningsrätten. Av den anledningen diskuteras möjligheten att låta medlemsstaterna behålla beskattningsanspråk på upplupna vinster. Sverige påverkas genom att gränsöverskridande omstruktureringar, som tidigare i enlighet med fusionsdirektivet endast tillätts i situationer då beskattningsanspråken kunnat säkras, kan ske i situationer där Sverige riskerar att förlora sitt beskattningsanspråk.

Mer konkret innebär förmodligen reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser en risk för svenskt vidkommande eftersom tillgångar och verksamheter därigenom kan överföras till andra länder utan att upplupna vinster beskattas. För Sveriges del finns risk att beskattningsanspråken avseende de upplupna vinsterna förloras genom att fördelningsformeln förändras eller genom att det bolag vartill tillgången överförs avyttras. Ett annat exempel på bestämmelser varigenom Sverige riskerar förlora beskattningsanspråk är reglerna i 37-38 a kap. IL om fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar och partiella fissioner. I dessa bestämmelser finns risken att upplupna vinster i tillgångar hamnar i bolag där hemvisten förändras. Trots riskerna går det inte att ta bort dessa regler eftersom vi dels behöver dem nationellt för att inte ha ett stelt skattesystem där bolagsstrukturer inte kan förändras och dels eftersom Sverige förmodligen är tvunget att behålla någon form av regler som underlättar omstruktureringar för att kunna vara med i HST. Det senare eftersom syftet med HST är att möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämning och underlätta gränsöverskridande omstruktureringar.

Det spelar dessutom en mindre roll om Sverige förändrar svensk rätt eftersom svenska dotterbolag ändå kommer att beräkna sin skattebas enligt reglerna i den stat där deras moderbolag ligger. Risken för att Sveriges skattebas urholkas finns därför ändå och är således beroende av samtliga ingående staters skattesystem. Det viktigaste är därför inte en viss svensk regels utformning utan att se till att skattebaserna är lika i alla länder som ingår i samarbetet. På så vis kan medlemsstaterna inte använda skattebasen när de konkurrerar med varandra om beskattningsbar inkomst. Även om skattebaserna är lika i medlemsstaterna finns risken att koncernerna utnyttjar systemet kvar eftersom skattesatserna är olika. För att Sverige skall se till att bolagen attraheras av att flytta tillgångar och kapital hit istället för att flytta det till andra länder måste Sverige konkurrera genom förändrade skattesatser. Bestämmelserna som måste förändras är då 65:3, 7 och 14 IL.

3.2.3 Efter införandet av CCCTB

Frågan hur ett införande av CCCTB påverkar svensk rätt hänger som tidigare nämnts, under 3 *Analys*, ihop med frågan om skillnaderna mellan CCCTB och HST eftersom HST bygger på nationell rätt. Till viss del påverkar dock ett införande av HST och CCCTB den nationella rätten likartat. Ett sådant fall är hur korrigeringsregeln i svensk rätt förlorar betydelse inom de gemensamma systemen. I båda förslagen frångås armlängdsprincipen och istället tillämpas ett koncerngemensamt resultat och formelallokering. I fallet med HST innebär det att 22 och 23

kap. IL tillämpas istället för korrigeringsregeln (14:19-20 IL) när tillgångar förs över till pris under marknadsvärdet mellan bolag lokaliserade i olika länder. Orsaken är att de regler som tillämpas i rent nationella situationer utsträcks till att även omfatta gränsöverskridande situationer. Ett annat fall där HST och CCCTB på ett likartat sätt påverkar svensk rätt är genom fördelningsformeln. Sverige kan genom formeln både tjäna och förlora beskattningsunderlag och det finns stora osäkerhetsfaktorer kopplade till den genom att tillgångsöverföringar kan påverka utfallet.

Beträffande skillnader mellan CCCTB och nationell rätt är det tydligt att sådana finns eftersom CCCTB utgör ett helt nytt regelsystem. En sak som kan utgöra skillnad mellan svensk rätt och CCCTB är kopplingen till redovisningen. När det gäller CCCTB har diskussion förts om systemet skall finna sin grund i nationella redovisningsregler, i IFRS eller om systemet skall vara frikopplat från redovisningen. Nuvarande system i Sverige har sin grund i nationella redovisningsregler. En annan sak som kan utgöra skillnad mellan CCCTB och svensk nationell rätt är hur resultatutjämnningen går till. I systemet med CCCTB slås alla bolagens resultat samman till ett koncerngemensamt resultat som sedan fördelas ut till bolagen eftersom koncernen skall ses som en enhet. I Sverige sker ingen beräkning av ett koncerngemensamt resultat utan efter att varje bolags enskilda resultat har beräknats sker resultatutjämnningen genom åtgärder hos respektive bolag. Det är hos respektive bolag som beslut om koncernbidrag fattas.

En annan skillnad mellan CCCTB och nuvarande svensk rätt är att möjligheterna till gränsöverskridande omstruktureringar utökas och även omfattar utländska bolag inom området för CCCTB. Idag är möjligheterna till gränsöverskridande omstruktureringar begränsade och omfattar enbart fasta driftställen och förmodligen även definitiva förluster. Beträffande de definitiva förlusterna finns som nämnts tidigare under *2.4.1.5 EG-skatterättsens påverkan på svensk koncernbidragsrätt* eventuellt en konflikt mot EG-rätten. Det finns dock en sak som utgör en begränsning i de gränsöverskridande omstruktureringarna enligt CCCTB jämfört med de nationella inom Sverige. I de svenska reglerna om underprisöverlåtelse är det möjligt att överlåta en enstaka tillgång till underpris mellan bolag varemellan koncernbidrag kan ske. I CCCTB beskattas dock en sådan underprisöverlåtelse och de enda underprisöverlåtelserna som undantas från skatt är de som kan utgöra självständig verksamhet. Det senare är att jämställa med begreppet verksamhetsgren.¹⁹⁹

En annan skillnad mellan systemen är den förändrade betydelsen av paketeringar. I CCCTB leder paketeringar eventuellt till omklassificering av överlåtelsen. En sådan omklassificering aktualiseras vid överlåtelse av enstaka tillgångar och har att göra med att sådana överlåtelser inte skall ske utan beskattning. Genom att paketera tillgångarna i bolag och sälja aktierna avser bolagen kringgå reglerna för att undvika beskattning av tillgångsöverlåtelsen. Vid en omklassificering genomskådas dock aktieöverlåtelsen och behandlas som en överlåtelse av en enstaka tillgång varigenom en beskattning sker. En sådan omklassificering aktualiseras inte i nationella svenska fall utan i Sverige är paketering en vanlig metod för omstrukturering. I det fallet att koncernbidragsrätt föreligger mellan två bolag i Sverige kan en enstaka tillgång föras

¹⁹⁹ Begreppet verksamhetsgren förekommer i den svenska skattelagstiftningen såväl i reglerna om underprisöverlåtelse som i reglerna om verksamhetsavyttring. I förhållande till reglerna om underprisöverlåtelse är begreppet rent nationellt medan det i reglerna om verksamhetsavyttring även bygger på EG-rätten eftersom reglerna om verksamhetsavyttring bygger på det EG-rättsliga fusionsdirektivet. Verksamhetsgren definieras i svensk rätt i 2:25 IL vari stadgas att det skall utgöras av en ”del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”. I EG-rätten återfinns definitionen i art 2 i) i fusionsdirektivet vari framgår att det utgörs av ”Alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, det vill säga en enhet som kan fungera på egen hand”.

över utan beskattning genom en underprisöverlåtelse. Därefter sker en skattefri försäljning av aktierna. I Sverige fungerar paketering till och med när aktierna säljs till ett utländskt bolag. I det fallet blir det utländska bolaget ägare till ett svenskt dotterbolag och möjligheterna att föra över tillgångarna mellan dem utan beskattning är därigenom begränsade. Med anledning av att paketering idag är en mycket vanlig omstruktureringsform i Sverige kan det vara svårt att ur ett svenskt perspektiv se rädslan för en sådan hantering. Paketering inom Sverige resulterar dock alltid i att tillgångarna ligger i ett svenskt aktiebolag som är obegränsat skattskyldigt i Sverige. Sverige riskerar därmed aldrig att förlora beskattningsanspråket. En sådan risk finns dock vid paketering inom CCCTB eftersom paketering kan leda till att fördelningsformeln påverkas inom en CCCTB koncern samt eftersom tillgångarna riskar att föras ut ur landet utan någon rätt till framtida beskattningsanspråk om det koncernbolag som mottagit tillgången inte längre tillhör koncernen och därmed CCCTB-beskattningen.

En situation som är lite speciell är den att koncernen utökas med ytterligare bolag. I CCCTB skall bolagens ansamlade förluster inte ingå i konsolideringen. Detta liknar till viss del reglerna i 40 kap IL vari framgår att koncernbidrag inte får ges hur som helst efter ägarförändringar i en koncern. I 40 kap. IL finns nämligen både en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Koncernbidrag får dock ges till en viss del, dubbla köpeskillingen, efter en viss tid, i det svenska systemet och således sker till skillnad från CCCTB en viss resultatutjämning, dock en väldigt begränsad sådan, inom koncernen även i det fall att ett nytt bolag kommit in. I CCCTB är det dock inte endast rörelseförluster som är tänkta att hanteras på detta sätt utan även upplupna kapitalvinster/förluster och detta för att säkerställa medlemsstaternas beskattningsanspråk.

Lika speciell är situationen då ett bolag skall lämna koncernen. I diskussionerna om CCCTB har det framförts olika idéer för hur frågan skall hanteras och det har skett en särskiljning mellan det faktum att koncernen skall bestå eller upplösas. Om koncernen består verkar majoritetens åsikter beträffande CCCTB vara att förlusterna skall stanna i koncernen och bolaget som lämnar får inte del i förlusterna. Eftersom Sverige beräknar ett resultat per bolag och inte för hela koncernen innebär detta en skillnad mellan regelverken eftersom det enskilda bolaget förlorar rätten till förlustavdrag i systemet med CCCTB. När koncernen upplöses ansåg vissa att moderbolaget skulle få förlusterna medan det för tillfället mer troliga alternativet är att förlusterna tillfördelas varje bolag. Vid en fördelning till varje bolag är skillnaden mellan de nationella svenska reglerna, där förlusterna också finns på bolagsnivå, och CCCTB inte allt för stor.

4 Diskussion

4.1 Ett bättre förslag?

Det finns fördelar och nackdelar med både HST och CCCTB. HST verkar något enklare att införa eftersom inte något ytterligare system införs, som i CCCTB. En fördel med att en helt ny företagsskattebas arbetas fram är dock att medlemsstaterna genom att ligga steget före inte behöver justera sin lagstiftning efter att hinder mot friheterna uppdragas i EG-domstolen. Istället har medlemsstaterna en gemensam lagstiftning som är i linje med friheterna. Ett sätt att hantera nackdelarna men samtidigt bibehålla fördelarna är att införa ett helt nytt företagsskattesystem varefter alla företagsskattebas, såväl för inhemska bolag eller koncerner som gränsöverskridande motsvarigheter, beräknas. Syftet med ett obligatoriskt system där samtliga medlemsstater är tvungna att ansluta sig är att ersätta de nationella företagsskattesystemen. Idag är detta dock en politisk omöjlighet och det är av den anledningen diskussionerna om HST och CCCTB förs.

Syftet med införandet av HST och CCCTB är att nå ökad neutralitet i gränsöverskridande situationer genom att resultatutjämning kan ske även i gränsöverskridande koncerner men det finns en risk att resultatet av ett införande inte blir helt neutralt eftersom det handlar om olika företagsskattesystem. Nationella bolag och koncerner kan komma att beskattas enligt andra regler än de med gränsöverskridande verksamheter. Genom att låta nationella bolag och koncerner omfattas av reglerna kan neutraliteten komma att brista mellan olika företagsformer eftersom systemet endast är tänkt att omfatta aktiebolag. Inte minst skulle kopplingen till redovisningen se olika ut mellan de olika företagsformerna. Det som är eftersträvarsvärt är ett system som är neutralt mellan gränsöverskridande bolag eller koncerner och nationella bolag eller koncerner samt mellan enskilda firmor, handelsbolag och aktiebolag. För att åstadkomma ett sådant helt neutralt system som dessutom är enkelt att hantera måste ett gemensamt företagsskattesystem införas som omfattar alla länder inom EU och alla företagsformer.

Ett heltäckande system, som omfattar såväl gränsöverskridande bolag och koncerner som inhemska motsvarigheter, består av olika metoder för fördelning av beskattningsbar inkomst. För bolag och koncerner med gränsöverskridande verksamheter sker fördelning enligt en fördelningsformel medan bolag och koncerner som är rent inhemska beskattas i sin helhet av den nation vari de är lokaliserade. Genom att även inkludera de bolag och koncerner som finns i en enda medlemsstat existerar inte problemen med att hantera ett system parallellt med det inhemska. Det är förmodligen dessutom så att medlemsstaterna ändå ger sina nationella bolag samma fördelaktiga beskattning som gränsöverskridande bolag får. I rent nationella situationer hade inte heller administrationen behövt förändras allt för mycket utan den enda skillnaden hade varit att skattebasen beräknas på ett annat sätt. Genom att alla omfattas är förmodligen kostnaderna för att efterleva det nya systemet för de små och medelstora företagen inte alltför stora. Den enda skillnaden är att företagen får efterleva ett förändrat företagsskattesystem.

Jag vill dock tillägga att det inte endast är skatten som påverkar etableringen av ett företag och att det därför inte räcker med att införa en gemensam företagsskattebas. Medlemsstaterna måste ta gemensamma tag och harmonisera övriga områden av intresse för företagen vid en etablering.²⁰⁰ Jag menar då områden som exempelvis bolagsrätten, konsumenträtten och arbetsrätten. Det finns problem och oklarheter även på dessa områden som måste lösas för att EU skall vara ett konkurrenskraftigt alternativ. Att harmonisera skattelagstiftningen är dock ett steg på vägen och även om inte EU blir det mest konkurrenskraftiga alternativet enbart genom förändrad skattelagstiftning skulle EU:s konkurrenskraft i vart fall öka i förhållande till nuläget.

4.2 Företagsskattesystemen i förändring

Jag menar att företagsskattesystemet i EU måste förändras och detta av flera anledningar. För det första bör medlemsstater som är rädda för hur fördelningen av skatterna kommer att förändras genom införandet av ett nytt företagsskattesystem vara ännu mer rädda för att EG-rätten skall påverkas på annat sätt utan att de har kontroll. För att medlemsstaterna skall kunna ta kontrollen är ett gemensamt direktiv enda lösningen. Vidare kan det inte anses rimligt att en regering endast justerar ett nationellt system så att det inte strider mot det EG-domstolen

²⁰⁰ Att dessa frågor är viktiga för företagen märktes i det frågeformulär kommissionen gett ut till flera företag. Fastän det inte tillfrågades om andra frågor än skatt nämnde företagen flera områden bortom skatt som viktiga för att dem skulle genomföra en gränsöverskridande etablering. Europeiska Gemenskapernas Kommission, TAXUD E.1/DOC (05)2301, s 3.

nyligen påpekat. Det räcker inte att det nationella systemet är acceptabelt utan det behöver vara bra och det kan inte ett nationellt system anses vara om det hela tiden måste förändras för att inte strida mot EG-rätten.

En annan anledning till varför jag tror att företagsskattesystemet måste förändras i EU har att göra med Lissabonmålen. Om inte någon förändring sker ligger EU i sämre konkurrensläge mot exempelvis USA och vill vi i Europa vara med och konkurrera på den globala marknaden måste vi se till att företagsskattesystemet är anpassat därefter. Visserligen finns det argument för att det är krångligt att införa ett nytt företagsskattesystem och att medlemsstaterna riskerar att tappa sin självbestämmanderätt men jag anser att fördelarna med ett införande överväger detta. Genom att gränsöverskridande resultatutjämnning och då särskilt omstruktureringar möjliggörs samt att kostnaderna för de gränsöverskridande koncernerna minskar kommer EU att tjäna på ett förändrat företagsskattesystem ur konkurrenssynpunkt. Att systemet måste förändras innebär dock inte att det måste förändras till något av de alternativ som jag behandlat ovan.

4.3 Alternativa möjligheter

Flera förslag till alternativa möjligheter har kommit från olika håll. Ett alternativ är att medlemsstaterna börjar öppna upp sina nationella system till att även omfatta gränsöverskridande situationer. Ett problem med det är att medlemsstaterna konkurrerar med varandra om möjligheterna till resultatutjämnning och inte enbart om skattesatserna. Ett annat alternativ är att harmonisera lagstiftningarna i medlemsstaterna men att inte ha ett konsoliderat system som CCCTB. Förespråkare för det senare alternativet är bland annat Dwi Nugroho.²⁰¹

När jag började med att studera källmaterialet till uppsatsen hade jag en teori om att det går att göra något på frivillig väg liknande den skatterättsliga uppförandekoden. Nu anser jag att det är svårt eftersom det är så stora skillnader mellan medlemsstaterna att det inte sker några frivilliga tillnärmningar utan att de politiska besluten måste bygga på kompromiss. Som jag nämnde ovan under *4.1 Ett bättre förslag?* tror jag dock inte riktigt på varken HST eller CCCTB utan på ett mer omfattande system. Jag tror att medlemsstaterna måste se sig som en enhet, EU, för att kunna fungera konkurrenskraftigt i världen, och inte som flera medlemsstater. Det går inte att gå in i samarbetet endast till viss del och för att Lissabonmålen skall kunna uppfyllas behövs det gemenskapslagstiftning på samtliga områden och inte enbart skatteområdet. Samtidigt skall det inte vara krångligt att efterleva reglerna eftersom det får motsatt effekt för Lissabonmålen. I ett sådant fall blir det enklare för företagen att göra etableringar och investeringar i exempelvis USA än i EU. Det är dessutom särskilt viktigt i EU-sammanhang att systemet blir rätt från början eftersom det inte är lätt att rätta till eventuella felaktigheter när samtliga medlemsstater måste ge sitt godkännande. Det är visserligen också bra att ett nationellt system blir rätt från början men i ett nationellt system kan felaktigheter justeras relativt snabbt. I Sverige kan regeringen exempelvis med stopplagstiftning snabbt rätta till luckor i skattesystemet.

Jag tror inte att politikerna kommer att kunna enas om ett förslag i nuläget utan för att komma dit hän behövs många mindre överenskommelser om specifika frågor. Därför är det kanske bättre med de riktade åtgärder som föreslås. Exempel på sådana åtgärder är att utöka fusionsdirektivet och sedan införa ett riktat direktiv om gränsöverskridande resultatutjämnning.

²⁰¹ Dwi Nugroho EC Tax Review 2009 s 45 f.

När de riktade åtgärderna sedan slås ihop i ett paket kan ett gemensamt system i helhet införas.

4.4 Finansdepartementets promemoria

I finansdepartementets promemoria föreslås reglerna om koncernavdrag och förändringarna i reglerna om koncernbidrag träda i kraft sommaren 2010. I samband med införandet begränsas beloppet som kan ges som bidrag från att tidigare ha kunnat ges till sådan del att det givande bolaget till och med gått med förlust till att det inte kommer att vara möjligt att ge ett så stort bidrag att förlust uppkommer. Denna beloppsbegränsning kommer även att omfatta möjligheterna för moderföretag att göra koncernavdrag enligt de nya reglerna. Regeringen väljer att begränsa båda dessa belopp bland annat eftersom en rädsla föreligger för att bestämmelserna, i ett fall där beloppsgränserna skiljer sig åt, står i strid mot etableringsfriheten. Fokus i det här fallet ligger inte på bidraget/avdragets storlek i sin helhet där koncernavdraget begränsas av det faktum att det skall vara fråga om definitiva förluster utan istället på begränsningar hos givaren. Regeringens bedömning, som behandlas under *2.4.1.6 Förslag om nya koncernavdragsregler*, av att moderbolaget bör behandlas lika i fallet med koncernbidrag som i fallet med koncernavdrag bör vara riktig och ligga i linje med etableringsfriheten. Denna likabehandling bör även ske fram till ikraftträdandet för att svensk rätt skall vara i linje med etableringsfriheten. Med anledning av att koncernbidrag kan ges till sådan del att förlust uppkommer hos givaren bör därför ett moderbolag fram till i sommar kunna göra avdrag för definitiva förluster i ett utländskt dotterföretag till sådan del att moderbolaget till och med går med förlust.

En annan fundering jag har kring lagförslaget handlar om att det verkar som om finansdepartementet gör minsta möjliga för att precis uppfylla EG-rätten och frågan är om förslaget ens lyckas med det eftersom fusionsfallet inte ens tas upp.

5 Källförteckning

5.1 Litteratur

Andersson, An optional Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union. I: National Tax Policy in Europe. Andersson, Eberhartinger, Oxelheim (red), Springer, 2007

Andersson, An optional and competitive CCCTB – a comprehensive approach to reach the Lisbon objectives. I: A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Schreiber, Schön, Spengel (red), Springer, 2008

Craig & De Búrca, EU Law – Text, Cases and Materials, Oxford University Press, 2008

Dahlberg, Internationell beskattning, Studentlitteratur, 2007

Lodin & Gammie, Home State Taxation, IBFD, 2001

Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur, 2009

Melz, Mervärdesskatt, Iustus, 2009

Persson Österman & Ståhl, EG skatterätt, Iustus, 2006

Påhlsson, Inledning till Skatterätten, Iustus, 2004

Spengel, Concept and Necessity of a Common Tax Base - an academic introduction. I: A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Schreiber, Schön, Spengel (red), Springer, 2008

Ståhl, Fusionsdirektivet, Iustus, 2005

5.2 Tidskrifter

Adda, The Proposal of Implementation of IFRS to SMEs: a Further Tool for Positive Integration of Corporate Income Taxation in the Internal Market?, Intertax, Volym 36, 2008/6-7 s 282-291

Andersson, En frivillig konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB) i EU, Svensk skattetidning 2007/6-7 s 369-394

Andersson, An optional and competitive common consolidated corporate tax base – a comprehensive measure towards a better functioning internal market, Volym 17, EC Tax Review, 2008/3 s 98-99

Benshalom, A Comprehensive Solution for a Targeted Problem: A Critique of the European Union's Home State Taxation Initiative, Volym 48, European Taxation, 2008/12 s 630-641

Calvo, Poncela & Fernandez, A Single European Market with 25 Different Corporate Taxes? Fiscal Disparity in Spain with Regard to its future in the European Union, Intertax, Volym 35, 2007/2 s 122-131

- Dahlberg, Förslag till gränsöverskridande koncernbidrag i form av ”koncernavdrag”, Skattenytt, 2009/12 s 807-811
- Dürschmidt, Comprehensive Approaches to Company Taxation in the European Union and Cross-Border Corporate Reorganizations, Intertax, Volym 35, 2007/3 s 152-182
- Dwi Nugroho, Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events, Volym 18, EC Tax Review 2009/1 s 29-46
- Fernandes & Tenore Conference Report: Common Consolidated Corporate Tax Base: The Possible Content of Community Law Provisions Intertax, Volym 36, 2008/8-9 s 400-409
- Fuest, The European Commission's proposal for a common consolidated corporate tax base, Oxford Review of Economic Policy, 2008/4 s 720-739
- González Sánchez & Fluxà, Problems and Options in Calculating the Tax Base of Companies in the European Union under Home State Taxation, Volym 46, European Taxation, 2006/5 s 197-207
- Holmdahl & Ohlsson, Fler fall om gränsöverskridande koncernbidrag Skattenytt 2008/5 s 244-252
- Holmdahl & Ohlsson Koncernbidragen och EG-rätten Skattenytt 2009/7-8 s 452-462
- Jarass & Obermair, Tax on earnings before interest and taxes instead of profit – fair, simple and competitive: a conceivable initiative of EU Member States for a common consolidated corporate tax base, Volym 17, EC Tax Review 2008/3 s 111-117
- Lindström-Ihre, Ett svenskt perspektiv på gränsöverskridande förlustutjämning, Skattenytt 2004/5 s 315-317
- Mitroyanni & Putzolu, CCCTB and Business Reorganizations The Common Consolidated Corporate Tax Base and Business Reorganizations, Intertax 2009/8-9 Volym 37 s 436-448
- Morris, European Tax Policy Common Consolidated Corporate Taxbase, International Tax Journal, Volym 33, 2007/5 s 29-30, 73
- Mosquera Valderrama, The CCCTB Compatible with National GAAP? What's Next?, Intertax, Volume 36, 2008/8-9 s 359-370
- Mutén (red. Arvidsson), Krister Anderssons Bolagsbeskattningen i det nya Europa – en bokanmälan, Svensk skattetidning 2008/2 s 213-218
- Persson Österman, Strider fusionsdirektivets krav på fast driftställe mot EG-fördragets krav på frihet?, Skattenytt 2004/5 s 259-268
- Simonis, CCCTB: Some Observations on Consolidation from a Dutch Perspective, Intertax, Volym 37, 2009/1 s 19-39

Spengel, Common corporate consolidated tax base – don't forget the tax rates!, Volym 16, EC Tax Review 2007/3 s 118-120

Ståhl (red), Skattenytt Internationellt, Europeiska Unionen, Skattenytt 2003/12 s 98-103

Ström, Rossbol & Norling, Gränsöverskridande fusioner, Svensk Skattetidning 2009/4 s 382-398

Weiner, Formula One. The race to find a common formula to apportion the EU tax base, Volym 17, EC Tax Review 2008/3 s 100-110

5.3 Offentligt tryck

5.3.1 EG-direktiv

Europaparlamentets och Rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar

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 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 23 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser

5.3.2 Övriga publikationer

5.3.2.1 Sverige

Finansdepartementet – Skatte- och tullavdelningen, Koncernavdrag i vissa fall, m.m., september 2009

Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3, mars 2009

Skatteverket (Skatteverkets ställningstaganden), Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag, dnr/målnr/löpnr: 131 440547-09/111, 15 maj 2009

5.3.2.2 EU – Europeiska Gemenskapernas Kommission

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP\ 005\doc\en, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group,

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\035\doc\en, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) Issues related to group taxation

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\039\doc\en, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) Issues related to business reorganizations

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\047\doc\en, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) The mechanism for sharing the CCCTB

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\048\doc\en, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) An overview of the main issues that emerged at the second meeting of the subgroup on group taxation (SG5 – 02 & 03 October 2006)

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB\WP\053\doc\en, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) An overview of the main issues that emerged at the third meeting of the subgroup on group taxation (SG5 – 05 & 06 February 2007)

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP057\doc\en, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) CCCTB: possible elements of a technical outline

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP057annotated\doc\en, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) CCCTB: possible elements of a technical outline Annotated

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP060\doc\en, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) CCCTB: possible elements of the sharing mechanism

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP065\doc\en, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) Anti-abuse rules

Europeiska Gemenskapernas Kommission, CCCTB/WP066\doc\en, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) Various detailed aspects of the CCCTB

Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM (2003)726 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – An Internal Market without company tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges

Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM(2005)702 final, Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home State Taxation pilot scheme [...]

Europeiska Gemenskapernas Kommission, COM(2007) 223 final, Implementing the Community Programme for improved growth and employment and the enhanced

competitiveness of EU business: Further Progress during 2006 and next steps towards a proposal on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

Europeiska Gemenskapernas Kommission, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 – Home State Taxation For Small and Medium-Sized Enterprises, 7 juli 2004

Europeiska Gemenskapernas Kommission, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 A Common Consolidated EU Corporate Tax Base 7 July 2004

Europeiska Gemenskapernas Kommission, ISSN 1725-7557, European Tax Survey – Working paper no 3/2004

Europeiska Gemenskapernas Kommission, KOM(2001) 582 slutlig, Mot en inre marknad utan skattehinder – En strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU

Europeiska Gemenskapernas Kommission, KOM (2006) 824, Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska Ekonomiska och Sociala Kommittén.

Europeiska Gemenskapernas Kommission, SEC(2001)1681 (Bilaga till COM (2001) 582 final), Executive Summary of the Commission Services Study on "Company Taxation in the Internal Market"

Europeiska Gemenskapernas Kommission, SEC(2005) 1785, Commission Staff Working Document - Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home State Taxation pilot scheme [...]

Europeiska Gemenskapernas Kommission, Summary Report of the Workshop on the potential experimental application of "Home State Taxation" to small and medium-sized enterprises in the EU held in Brussels on 17 December 2002

Europeiska Gemenskapernas Kommission, TAXUD C.1/DOC (04) 1410, Outline of a possible experimental application of Home State Taxation to small and medium-sized enterprises

5.3.2.3 EU – Övrigt

BusinessEurope Task Force on CCCTB, Comments on document CCCTB\WP\047 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Sharing Mechanism –

The European Business Initiative on Taxation, Comments on CCCTB WP 57, 59, 60, 61 and 62, december 2007

The European Business Initiative on Taxation, EBIT contribution to the Commission on the CCCTB, november 2006

UNICE Task Force on CCCTB, Comments on document CCCTB\WP\039 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Issues related to Business Reorganisations –

5.4 Rättsfall

5.4.1 EG-domstolen

C-41/74 Yvonne Van Duyn v Home Office [1974] ECR 01337

C-148/78 Criminal proceedings against Tullio Ratti [1979] ECR 01629

C-270/83 Commission of the European Communities v. French Republic (“avoir fiscal”) [1986] ECR 649

C-204/90 Hanns-Martin Bachmann mot Belgien State, [1992] ECR-I 249

C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell’Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, REG 1995 s. I-4165

C-250/95 Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions, REG 1997 s. I-2471

C-168/01 Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën, REG 2003 s. I-9409

C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l’Économie, des Finances et de l’Industrie, REG 2004 s. 2409

C-446/03 Marks & Spencer plc. mot David Halsey, REG 2005 s. I-2057

C-150/04 Kommissionen mot Danmark, REG 2007 s. I-1163

C-231/05 Oy AA, REG 2007 s. I-6373

C-414/06 Lidl Belgium GmbH & CO. KG mot Finanzamt Heilbronn, dom den 15 maj 2008

5.4.2 Regeringsrätten

RÅ 79 1:40

RÅ 80 1:59

RÅ 84 1:16

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1994 ref. 85

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2006 ref. 37

RÅ 2009 ref. 13

RÅ 2009 ref. 14

RÅ 2009 ref. 15

5.5 Internet

Bob van der Made, European Union: Outlook for the CCCTB, International Tax Review juli/augusti 2009 (3/11-09)

<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=25441&SID=721193&SM=&SearchStr=ccctb>

Europeiska Kommissionen Skatte och Tull Unionen, Home State Taxation, 16/1-06 (9/10-09)

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm

Europeiska Unionen, Home State Taxation pilot project for SMEs – frequently asked questions, 10/1-06 (9/10-09)

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/4&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>

Momsinstitutet, Direktiv, (28/9-09), <http://www.momsinstitutet.se/eu/direktiv.html>

Bilaga²⁰²

35 kap.

Koncernbidragets storlek

7 a § Vid tillämpningen av detta kapitel gäller att givaren inte får göra avdrag för koncernbidrag med ett högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdraget.

35 a kap. Koncernavdrag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om att ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag.

Definitioner

2 § Med *svenskt moderföretag* avses i detta kapitel ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett utländskt dotterföretag och som är

1. ett svenskt aktiebolag,
2. en svensk ekonomisk förening,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
5. en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., och
6. en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.

Med *helägt utländskt dotterföretag* avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket och som är utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag och investmentföretag.

3 § Ett företag anses vid tillämpningen av detta kapitel höra hemma i en viss stat, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan stat ska det anses höra hemma i denna andra stat.

4 § Med *företag i intressegemenskap* avses i detta kapitel

1. ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller
2. två företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Förutsättningar

5 § Ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag om

1. dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats,
2. dotterföretaget har varit helägt sedan det började driva verksamhet av något slag till dess likvidationen har avslutats,

²⁰² Förslaget till nya regler om koncernbidrag och koncernavdrag från Finansdepartementets promemoria. Jag har ej med förändringen som de föreslår skall ske i 36 kap. om kommissionärsföretag eftersom jag inte behandlar dessa i min uppsats.

3. avdraget görs vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats,
4. moderföretaget redovisar avdraget öppet i självdeklarationen,
5. dotterföretaget inte under tio år närmast före likvidationen eller därefter men före likvidationens avslutande har överlåtit en väsentlig del av den rörelse som bedrivits under denna period till företag i intressegemenskap med dotterföretaget, och
6. det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som efter likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma.

6 § En förlust är slutlig om den inte på något sätt har utnyttjats eller skulle kunna ha utnyttjats av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma.

En förlust är inte slutlig om den inte kan utnyttjas av dotterföretaget i hemviststaten på grund av avsaknaden av en rättslig möjlighet till detta eller på grund av att denna möjlighet är begränsad i tiden.

Koncernavdragets storlek

7 § Avdrag får inte göras med ett belopp som

1. överstiger förlusten hos det helägda dotterföretaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande eller vid likvidationens avslutande, eller
2. överstiger ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget.

Det belopp som får dras av ska räknas om till svenska kronor enligt valutakursen den dag likvidationen avslutades. För omräkning ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken för respektive svenska bankdag användas. Om det inte har fastställts någon kurs för den dag likvidationen har avslutats ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.

8 § Förlusten hos dotterbolaget skall beräknas

1. dels enligt lagstiftningen i den utländska stat där företaget hör hemma,
2. dels som om dotterföretaget var ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige.

Vid beräkningen ska bortses från förluster som har uppkommit innan dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i 5 § 2.

Om företaget har tillgångar vars skattemässiga värde understiger marknadsvärdet ska tillgångarna anses avyttrade till marknadsvärdet vid beräkningen av förlustens storlek.

9 § Förlusten enligt 8 § ska minskas med belopp som det direktägda dotterföretaget under tio år närmast före likvidationen eller därefter men före likvidationens avslutande har överfört till ett företag i intressegemenskap genom

1. utdelning som har fått dras av vid bestämmande av den beskattningsbara inkomsten,
2. överlåtelse av tillgångar utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet, eller
3. genom andra överföringar av obeskattade värden.

10 § Om en utländsk myndighet eller domstol har meddelat beslut av betydelse för beräkningen av koncernavdrag och som innebär att koncernavdrag har gjorts med för högt belopp, ska moderföretaget ta upp mellanskillnaden det beskattningsår då beslutet har meddelats.

Om beslutet innebär att avdrag har gjorts med för lågt belopp, får mellanskillnaden på begäran av moderföretaget dras av det beskattningsår då beslutet har meddelats. Avdrag får inte göras med ett belopp som överstiger ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget.