

# Koncernbidrag ut ur Sverige

- En analys av den svenska koncernbidragsrättens utveckling ur ett  
internationellt perspektiv

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Juridiska Institutionen

Programmet för juris kandidatexamen

Tillämpade Studier 30 p

Skatterätt ht 2007

Författare: Marie Englund

Handledare: Bo Svensson

# Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>4</b>
1.1	Bakgrund .....	4
1.2	Syfte .....	4
1.3	Metod .....	5
1.4	Disposition.....	5
1.5	Avgränsning .....	5
<b>2</b>	<b>Svensk intern rätt .....</b>	<b>7</b>
2.1	Bakomliggande principer .....	7
2.2	Definition.....	8
2.3	Förutsättningar.....	9
2.3.1	<i>Krav på företaget</i> .....	10
2.3.2	<i>Sambandet med skattefri utdelning</i> .....	11
2.4	Koncernbidrag som omkostnad .....	12
<b>3</b>	<b>Koncernbidragsrätten och dubbelbeskattningsavtal.....</b>	<b>14</b>
3.1	Dubbelbeskattningsavtalens diskrimineringsartiklar .....	14
3.2	Diskrimineringsförbudets förhållande till svensk intern rätt.....	15
3.2.1	<i>Diskrimineringsförbudets förhållande till svensk koncernbidragsrätt</i> .....	16
<b>4</b>	<b>EG-rätten .....</b>	<b>19</b>
4.1	Diskrimineringsartiklarnas relation till EG-rättens diskrimineringsförbud .....	20
4.1.1	<i>Regelkonkurrens</i> .....	21
4.2	Sveriges acklimatisering av EG-rätten genom 35:2 a IL .....	22
4.2.1	<i>Moderföretag, dotterföretag och systerbolag</i> .....	23
4.2.2	<i>Fusionsregeln</i> .....	24
4.2.3	<i>Bidrag som kunnat förmedlas</i> .....	25
<b>5</b>	<b>EGD och Marks &amp; Spencer .....</b>	<b>26</b>
5.1	Art 43 .....	26
5.1.1	<i>Rule of reason-doktrinen</i> .....	27
5.2	EG-domstolens praxis avseende etableringsfriheten .....	27

5.3	EGD och resultatutjämnning .....	29
5.4	Marks & Spencer .....	30
5.4.1	<i>Domstolens bedömning</i> .....	31
5.4.2	<i>Prövningen i High Court</i> .....	33
5.5	Marks & Spencers påverkan på svensk rättstillämpning .....	34
<b>6</b>	<b>Rättspraxis efter Marks &amp; Spencer .....</b>	<b>37</b>
6.1	C- 231/05 Oy AA.....	37
6.1.1	<i>Domstolens bedömning</i> .....	38
6.1.2	<i>Oy AA och svensk rätt</i> .....	40
<b>7</b>	<b>Analys.....</b>	<b>41</b>
7.1	Den svenska koncernbidragsrättens utveckling.....	41
7.2	Tolkning av rättsläget.....	43
7.2.1	<i>Tolkningsalternativ 1; Vidareutveckling av praxis?</i> .....	43
7.2.2	<i>Tolkningsalternativ 2: Ett steg tillbaka?</i> .....	45
7.2.3	<i>Avvägning</i> .....	47
7.3	Vad är en slutlig förlust? .....	49
7.4	I vilka situationer kan koncernbidrag över gränserna medges? .....	54
7.5	Avslutande reflektioner .....	56
<b>8</b>	<b>Källförteckning .....</b>	<b>58</b>

## Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	Europeiska Gemenskapen
EGD	EG-domstolen
EGF	EG-fördraget
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen
KamR	Kammarrätten
KL	Kommunalskattelagen
LänsR	Länsrätten
M & S	Marks & Spencer
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens Årsbok

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Grundtanken bakom den svenska koncernbidragsrätten är att koncernbidraget skall utgöra ett verktyg för att åstadkomma en fördelning av vinster mellan svenska bolag inom samma koncerner. Den resultatutjämnande effekten uppnås genom att koncernbidraget är avdragsgillt för givaren och beskattas hos mottagaren. Den ursprungliga tanken bakom regleringen var att enbart svenska bolag skulle omfattas. Att utländska bolag inte inkluderades berodde på att man ville förhindra att skattepliktiga vinster skulle komma att flyttas bort från den svenska skattebasen. Att utländska bolag på detta sätt inte tillgivits liknande möjligheter har lett till att koncerner med utländska bolag kommit att hamna i en sämre position än svenska koncerner. Eftersom både EG-rätten och de flesta dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått innehåller förbud mot diskriminering har det visat sig vara svårt för Sverige att hålla fast vid detta förhållningssätt. Den svenska koncernbidragsrätten har därför i flera avseenden utvecklats gentemot en allt mer generösare syn vid internationella förhållanden. I samband med EGDs prövning av både Marks & Spencer (M & S) och Oy AA har en diskussion initierats om Sverige kan tvingas godta gränsöverskridande koncernbidrag. Denna frågeställning utgör utgångspunkten i min uppsats. Min ambition är att försöka besvara denna fråga i den utsträckning som är möjligt.

## 1.2 Syfte

Mitt syfte med denna uppsats har varit att åskådliggöra den svenska koncernbidragsrättens utveckling och framtid utifrån ett internationellt perspektiv. Att koncernbidragsrätten har kommit att förändras har berott på flera externa faktorer. Den bakomliggande tanken med min framställning har därför varit att visa de interaktioner som finns mellan nationell rätt, dubbelbeskattningsavtalsrätt och EG-rätt. Genom att analysera detta samspel och betrakta den historiska utvecklingen har syftet varit att försöka förmedla en bild över varför den svenska koncernbidragsrätten ser ut som den gör och vilka förändringar den kan tänkas bli tvungen att göra.

### 1.3 Metod

I de deskriptiva delarna av min framställning har jag använt mig av en rättsdogmatisk metod. När det gäller svensk rätt har jag arbetat utifrån de rättskällor som finns att tillgå inom svensk koncernbidragsrätt. Avseende de delar som beskriver dubbelbeskattningsavtalsrätten har jag tagit utgångspunkt i OECD:s Modellavtal och de kommentarer som finns att tillgå till avtalet. Angående frågor kring gemenskapsrätten har jag tagit utgångspunkt i EG-fördraget och den praxis som utvecklats av EGD. I analysen har jag beaktat litteratur och artiklar skrivna av doktrin för att uppnå en samlad bild över rättsfrågorna. Utifrån dessa synpunkter har jag sedan gjort min analys.

### 1.4 Disposition

Tanken bakom min disposition har varit att uppsatsen skall återspegla koncernbidragsrättens utveckling i en kronologisk ordning. Kapitel 1 representerar en ursprungssituation vartefter varje kapitel representerar ett nytt utvecklingssteg. Kapitel 2 demonstrerar dubbelbeskattningsrätten inverkan på svensk koncernbidragsrätt. Kapitel 3 påvisar vilka de inledande förändringar som behövde ske i anledning av Sveriges medlemskap i EU. Nästföljande två kapitel har till främsta uppgift att beskriva de två mycket uppmärksammade målen M & S och Oy AA och varför dessa kommit att äventyra den svenska koncernbidragsrättens framtid. Uppsatsens sista kapitel utgör utvecklingens sista steg och består av en diskussion av rättsläget som det ser ut idag.

### 1.5 Avgränsning

Den svenska koncernbidragsrätten utgör ett mycket brett ämne. Av utrymmesskäl har jag dock inte haft möjlighet att behandla varje aspekt i min framställning. Min uppsats har till främsta syfte att beakta koncernbidragsrätten ur ett internationellt perspektiv. Av denna anledning har jag exempelvis inte kunnat behandla områdets problematik gentemot kapitalskyddsreglerna i associationsrätten.

När det gäller frågor ur ett internationellt perspektiv finns många avgöranden att tillgå, främst från EGD. I anledning av detta har jag inte haft möjlighet att göra en grundläggande genomgång av EGDs utveckling på skatteområdet. Jag har därför valt att återge de avgöranden som haft störst relevans för mitt ämnesval.

När det gäller M & S och Oy AA som diskuteras mer ingående vill jag uppmärksamma att dessa avgöranden innehåller en rad frågeställningar. Jag har dock valt att enbart diskutera de förhållanden som kan anses komma att påverka den svenska koncernbidragsrätten. Detta medför att diskussioner om EG-rätten i stort och EGDs tillvägagångssätt vid prövningen utelämnas från min framställning.

## 2 Svensk intern rätt

### 2.1 Bakomliggande principer

I ett självständigt bolag utgör all sysselsättning en enda verksamhet (tidigare förvärvskälla), vilket innebär att överskott och underskott normalt kan kvittas mot varandra oavsett vilka olika verksamheter som bedrivs inom bolaget. Inom skatterätten utgör en koncern inte någon självständig enhet, utan varje bolag utgör ett eget skattesubjekt. Det finns därför ingen ovillkorlig rätt att kvitta överskott och underskott mellan bolag i en koncern. I vissa situationer har lagstiftaren dock haft svårt att bortse ifrån den intressegemenskap som ändå finns i en sammanslutning av företag. Det har nämligen i regel ansetts finnas ekonomiska och organisatoriska rationella motiv bakom valet av en sådan struktur.<sup>1</sup> Mot bakgrund av detta menade lagstiftaren att det torde vara skattemässigt likgiltigt huruvida man väljer att organisera sin verksamhet i ett bolag eller i en koncern. En koncern skall inte bli föremål för större skattebelastning än om koncernens verksamhet bedrivits i ett enda företag.<sup>2</sup> Företagare skall inte behöva förlora ekonomiskt på sitt val av struktur. Detta ställningstagande är ett utflöde av *neutralitetsprincipen*.<sup>3</sup> Lagstiftaren menade att koncernbidraget var ett bra redskap för att jämställa koncerners ställning med självständiga företag.

Reglerna om öppna koncernbidrag tillkom 1965 och placerades i den då gällande kommunalskattelagen.<sup>4</sup> Tidigare hade enbart koncernbidrag som omkostnad accepterats men genom lagstiftningen gavs nu en större möjlighet till resultatutjämning inom koncerner. I samband med att den kommunala taxeringen av juridiska personer kom att upphöra 1984 placerades reglerna om koncernbidrag i SIL.<sup>5</sup> I övrigt har förutsättningarna för koncernbidragen utvecklats i flera avseenden sedan 1965.<sup>6</sup> Exempelvis gjordes en

---

<sup>1</sup> Eriksson s. 493.

<sup>2</sup> Se bl.a. Prop. 2000/01:22 s. 71.

<sup>3</sup> Wiman s. 68 f.

<sup>4</sup> 43 § 3 mom. (1928:370) KL.

<sup>5</sup> 2 § 3 mom. (1984:1060) SIL.

<sup>6</sup> Prop. 2000/01:22 s. 71.



utvidgning 1979 som möjliggjorde lämnande av koncernbidrag direkt mellan olika koncernbidrag istället för att ”slussa” bidragen mellan varje bolag.<sup>7</sup> Definitionen av moder- och dotterföretag har också kommit att utvidgas vid ett flertal tillfällen. Idag återfinns reglerna om koncernbidrag i 35 kap IL.

## 2.2 Definition

Med termen koncernbidrag menas ett bidrag mellan två företag inom en och samma koncern utan att det utgör betalning för någon prestation. Att företagen bedriver olika verksamheter saknar betydelse. Begreppet skiljer sig från vinstöverföring, i form av skattefri utdelning från dotterföretag, genom att koncernbidrag avser obeskattade medel till skillnad från utdelning som redan beskattats vid ett tidigare skede. Ett koncernbidrag som uppfyller alla förutsättningar angivna i lag medför avdragsrätt för givaren medan bidraget är skattepliktigt för mottagaren, 35:1 IL.

För att anses stå koncernförhållande enligt 35 kap IL ställs det krav på att moderföretaget äger mer än *90 procent* av andelarna i dotterföretaget, 35:2 IL. Bakgrunden till att denna procentsats valts är att denna överensstämde med kravet på ägande för att genomföra tvångsinlösen inför en fusion enligt 1994 års ABL.<sup>8</sup> Det är viktigt att notera att den skatterättsliga koncerndefinitionen skiljer sig mot den associationsrättsliga, vilken enbart kräver mer än 50 procent av andelarna eller rösterna.<sup>9</sup> Ett innehav av 90 procent av rösterna konstituerar alltså inte avdragsrätt till koncernbidraget. Den skatterättsliga koncerndefinitionen används i princip enbart i 35 kap IL, dock med några få undantag. Utöver den höga ägarandelen krävs det även att ägarförhållandet skall ha bestått under hela beskattningsåret eller så länge dotterbolaget ha bedrivit verksamhet, 35:3 p. 3 IL. Den bakomliggande orsaken till detta krav är att man endast skall kunna kvitta överskott och förluster som genererats under den tid företagen utgjort en ekonomisk enhet. Vinster eller

---

<sup>7</sup> Prop. 1978/79:210.

<sup>8</sup> Andersson, Enérus s. 1021.

<sup>9</sup> Se 1:11 ABL. Den civilrättsliga definition påverkar tolkning av lönesummeregeln i 57:12 IL samt reglerna om underskottsavdrag i 40:5 IL.

förluster som härstammar från tid före koncernförhållandets uppkomst får därmed inte användas för kvittning.<sup>10</sup> Det har dock skapats ett undantag för koncerninterna överlåtelser för de fall koncernbidrag hade kunnat lämnas vid oförändrade ägarförhållanden, 35:7 IL.

Koncernbidrag är enbart ett skatterättsligt begrepp. Associationsrättsligt används begreppet överföring av disponibla vinster för att förklara samma överlåtelse. För att tydliggöra att det är det skatterättsliga begreppet som åsyftas brukar man använda benämningen *öppna koncernbidrag*. Med *dolda koncernbidrag* avses överföring av obeskattade vinster på annat sätt exempelvis genom onormal prissättning eller räntefria lån. Det är viktigt att uppmärksamma att dolda bidrag ej sker genom tillämpning av 35 kap IL eftersom kapitlet förutsätter att bidraget redovisas öppet.

I realiteten används koncernbidrag oftast i situationer där det finns ett vinstgivande bolag och ett bolag med förluster, vilket medför att skatteplikten oftast torde sakna effekt. Det finns dock givetvis inget som hindrar att två vinstgivande bolag ger koncernbidrag sinsemellan med skatteplikt som följd för det mottagande bolaget. I övrigt gäller att ett koncernbidrag inte nödvändigtvis behöver betalas ut kontant. Det är således tillräckligt att ett fordringsförhållande uppstår och kan redovisas.<sup>11</sup> Den vinst som faktiskt görs för det givande bolaget genom koncernbidraget är dock inte den hela överförda summan utan enbart 28 procent av beloppet, motsvarande den svenska bolagsskattesatsen. Enligt RÅ 1999 ref. 74 måste det överförda beloppet överensstämma med det belopp som dras av. Därför saknas möjligheter för att få avdrag med ett större belopp än vad som faktiskt överförs.<sup>12</sup>

### 2.3 Förutsättningar

En viktig förutsättning för avdragsrätt enligt 35 kap IL är att både givaren och mottagaren är skattskyldig för näringsverksamhet i Sverige. Koncernbidrag kan föras i olika riktningar

---

<sup>10</sup> Wiman s. 75.

<sup>11</sup> Lodin s. 355.

<sup>12</sup> Wiman s. 69.

och behöver inte enbart ske från moderbolag till dotterbolag.<sup>13</sup> Det är även möjligt att lämna koncernbidrag i längre steg exempelvis mellan två systerbolag under förutsättning att det går att lämna koncernbidrag i varje led, den s.k. *slussningsregeln* 35:6 IL.

Ett koncernbidrag måste också redovisas öppet i deklARATIONERNA enligt 35:2 p. 2 IL. Som ovan nämnts är detta anledningen till att denna typ av koncernbidrag kommit att betecknats som öppna koncernbidrag.<sup>14</sup> Avslutningsvis kan observeras att lagtexten inte innehåller någon begränsning av hur stora belopp som kan lämnas i bidrag.<sup>15</sup>

### **2.3.1 Krav på företaget**

Det är endast vissa företagsformer som får lämna eller ta emot öppna koncernbidrag. Enligt 35:2 IL skall moderbolaget vara ett svensk aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk stiftelse eller svensk ideell förening.<sup>16</sup> Dotterföretaget kan däremot endast vara ett svenskt aktiebolag eller en ekonomisk förening, 35:2 IL. Att handelsbolag inte har kommit att ingå i definitionen beror på att det saknas behov för detta med hänsyn till reglerna om handelsbolagens resultatfördelning. I det fall ett aktiebolag äger ett handelsbolag kan en resultatutjämnning ske enligt allmänna skatterättsliga regler. Ett eventuellt underskott i handelsbolaget kan dras av i aktiebolagets verksamhet. Konsekvensen av att handelsbolag undantagits blir att koncernbidrag inte är möjligt mellan två aktiebolag om det finns ett mellanliggande handelsbolag. Det är därför viktigt att försöka undvika att placera ett aktiebolag under ett handelsbolag i koncernstrukturen.

Bakgrunden till att enbart svenska bolag omfattas är p.g.a. risken för att inkomster kan komma att flyttas från Sverige till länder med lägre skattebelastning. Sverige anses internationellt sett ha en ganska hög skattebelastning och därför är risken stor att stora

---

<sup>13</sup> Eriksson s. 494.

<sup>14</sup> Det finns däremot inget krav på att redovisa koncernbidraget över resultaträkningen enligt RÅ 1998 ref. 6.

<sup>15</sup> Inom doktrin har dock en diskussion förts angående koncernbidragsrättens förhållande till kapitalskyddsreglerna i ABL, se Skatteverkets handledning s. 190 f.

<sup>16</sup> Stiftelsen eller den ideella föreningen får dock inte vara skattskyldiga enligt 7 kap IL.

summor kan komma att flyttas ut från den svenska skattebasen.<sup>17</sup> Den traditionella svenska synen att inte tillåta gränsöverskridande koncernbidrag har dock tvingats till förändring med hänsyn till EG-rätten och den ökade globaliseringen. Till detta kommer jag dock att återkomma till senare. I övrigt får inte heller bolag som p.g.a. dubbelbeskattningsavtal anses ha hemvist i annan stat har rätt att ge eller ta emot koncernbidrag, 35:3 p. 4 IL.

I 35:3 IL har vissa verksamheter undantagits från 35 kap. Detta gäller bl.a. privatbostadsföretag, investmentföretag. Anledningen till detta är att dessa schablonbeskattas.<sup>18</sup> För privatbostadsföretag torde detta undantag i regel inte få någon större betydelse eftersom dessa företagsvarianter sällan ingår i koncerner. Beträffande investmentföretag har i regel de så stor ägarspridning att de ofta är marknadsnoterade varvid det blir svårt att nå upp till en ägarkravet.<sup>19</sup>

För det fall ett företag inte uppfyller kravet på ägandet har regeln i 35:5 IL tillkommit. Genom denna bestämmelse kan koncernbidrag lämnas nedåt i koncernen om bolagen hade kunnat fusioneras. Ta som exempel ett moderbolag som har ett helägt dotterbolag A. Moderbolaget och dotterbolaget äger i sin tur hälften var i ett dotterbolag B. I denna situation kan bidrag lämnas från moderbolaget till dotterbolag B med hjälp av regeln i 35:5 IL.<sup>20</sup>

### **2.3.2 Sambandet med skattefri utdelning**

Den svenska koncernbidragsrätten är intimt sammankopplad med reglerna om skattefri utdelning. Bakgrunden till detta är att det inte skall gå att kringgå utdelningsreglerna genom att istället använda reglerna om koncernbidrag, i de situationer möjligheter till skattefri utdelning saknas. Sambandet kan utläsas genom bestämmelsen 35:3 p. 6 IL som stadgar att en förutsättning för att få lämna koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag

---

<sup>17</sup> Wiman s. 66.

<sup>18</sup> Andersson, Enérus s. 1024.

<sup>19</sup> Wiman s. 74.

<sup>20</sup> Andersson, Enérus s. 1028.

är att utdelning ej skall tas upp hos moderföretaget. Det är dock viktigt att observera att bestämmelsen inte hindrar att koncernbidrag skickas i motsatt riktning.

Enligt 24 kap IL är det en förutsättning för skattefri utdelning att aktierna utgör näringsbetingade andelar. Lageraktier och kapitalplaceringsaktier utgör inte näringsbetingade andelar. Det är därför viktigt att uppmärksamma reglerna i 24 kap IL när man bedömer möjligheten till koncernbidrag. Av utrymmesskäl har jag inte möjlighet att gå igenom alla regler kring karaktäriseringen av aktierna utan vill enbart uppmärksamma läsaren på sambandet.<sup>21</sup>

## 2.4 Koncernbidrag som omkostnad

Utöver reglerna i 35 kap IL finns en alternativ väg att gå för att få avdrag för koncernbidrag. Detta kan ske genom att ge bidraget karaktären av att vara en driftskostnad och för att göra avdrag enligt allmänna grunder. Mot bakgrund av att praxis ställt höga krav för få göra avdrag enligt denna modell torde denna dock aktualiseras först när förutsättningarna i 35 kap IL inte är uppfyllda.<sup>22</sup>

För att avdrag som omkostnad skall godtas krävs ett mycket nära samband mellan de båda företagens verksamhet och i regel vertikal integration.<sup>23</sup> Ett viktigt avgörande i detta sammanhang är RÅ 1943 ref 50, även kallat *Arafartmålet*. RegR uttalade här att det måste finnas en intressegemenskap och ett inre sammanhang mellan bolagens rörelser för att få göra avdrag. I princip krävs ett betydande antal affärer mellan bolagen, eftersom bolagen då likväl kan nå en resultatutjämnande effekt genom intern prissättning.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> De viktigaste reglerna återfinns i 24:14, 24:18, 24:19, 27:6 IL.

<sup>22</sup> Lodin s. 360.

<sup>23</sup> A.a. s. 359.

<sup>24</sup> Wiman s. 85.

Enligt praxis finns möjligheter att få göra avdrag för koncernbidrag som omkostnad även till utländska dotterbolag.<sup>25</sup> I RÅ 1994 ref 85 hade ett svenskt moderbolag gett ett bidrag till ett finskt dotterbolag. Domstolen uttalade här att utgiften måste utgöra en kostnad för att förvärva eller bibehålla intäkter. Kostnaden måste också förväntas kunna ge framtida intäkter, detta behöver dock nödvändigtvis inte ske under samma år. Det räcker emellertid inte att koncernbidraget genererar intäkter inom koncernen utan det är det *givande bolaget* som skall erhålla intäkten.<sup>26</sup> Dessa villkor ansågs uppfyllda i det aktuella fallet, att bidraget faktiskt användes för att täcka en förlust i dotterbolaget ansågs däremot irrelevant. I RÅ 1994 not 697 godtogs ett bidrag från svenskt moderbolag till ett norskt dotterbolag, då syftet var att åstadkomma en vinstgivande försäljning för dotterbolaget på den norska marknaden. RegR har efter dessa avgöranden upprätthållit sin praxis.<sup>27</sup> Huruvida det är möjligt att ge koncernbidrag från ett svensk dotterbolag till ett utländskt moderbolag är dock inte helt klart. Doktrin menar att detta torde medföra en mer restriktiv bedömning för att inte kunna kringgå reglerna om förtäckt utdelning.<sup>28</sup>

Sammanfattningsvis kan konstateras att det inte ställs lika höga krav på ägarinflytande vid dessa fall än vad som gäller för öppna koncernbidraget. Det viktiga är här istället förekomsten av en hög grad av integration och bidragets karaktär av att utgöra en driftskostnad.<sup>29</sup> När det gäller koncernbidrag som omkostnad finns även en viss möjlighet att ge bidrag till utlandet, vilket i princip inte är möjligt med öppna koncernbidrag.

---

<sup>25</sup> Se även SOU 1964:29 sid. 101.

<sup>26</sup> Arvidsson s. 400.

<sup>27</sup> RÅ 1995 not 384, 385, 386, 388. Bristande samband ansågs föreligga i RN 1957 2:5, RÅ 1951 ref 3, RÅ 1969 Fi 1637.

<sup>28</sup> Arvidsson s. 402.

<sup>29</sup> A.a. s. 401.

### 3 Koncernbidragsrätten och dubbelbeskattningsavtal

#### 3.1 Dubbelbeskattningsavtalens diskrimineringsartiklar

Ett dubbelbeskattningsavtal är ett avtal som sluts mellan två eller flera stater där staterna avstår ifrån en del av sina skatteanspråk och åtar sig vissa förpliktelser.<sup>30</sup> I anledning av den ökade internationaliseringen finns en risk för att både fysiska och juridiska personer utsätts för beskattning i flera stater. Dubbelbeskattningsavtal har till syfte att undanröja dubbelbeskattning och kan endast begränsa en stats beskattningsrätt.<sup>31</sup> Ett svenskt dubbelbeskattningsavtal skall antagas som lag av riksdagen och blir då en del av den svenska interna skatterätten.<sup>32</sup>

De flesta dubbelbeskattningsavtal innehåller anti-diskrimineringsartiklar. Artikelnen återfinns i art 24 i OECD:s modellavtal.<sup>33</sup> Artikelnen innebär att en medborgare i en avtalsslutande stat inte i den andra staten skall bli beskattad hårdare eller underkastas hårdare krav än vad en medborgare i den andra avtalsslutande staten gör. Syftet med regeln är att tillförsäkra skattskyldiga med hemvist i samma stat lika behandling.<sup>34</sup> Även statslösa personer har kommit att omfattas av diskrimineringsförbudet.<sup>35</sup> Med *medborgare* avses inte enbart fysiska personer med medborgarskap i en utländsk stat utan även juridiska personer som bildats enligt lagstiftningen i den andra avtalsslutande staten.<sup>36</sup> I artikelnen ingår även ett förbud mot att diskriminera utländska företags fasta driftställen i förhållande till statens inhemska företag.<sup>37</sup> Detta förbud aktualiseras exempelvis då en stat har högre skattesatser på filialverksamhet än företagsverksamhet i landet, eller om överföring av vinst från filialen till företaget beskattas. Däremot kan inte diskrimineringsartikelnen hindra att en stat

---

<sup>30</sup> Ersson, SN 1987 s. 496.

<sup>31</sup> Källqvist s. 39.

<sup>32</sup> Jfr 1:4 RF.

<sup>33</sup> För Sveriges del saknas antidiskrimineringsartiklar i dubbelbeskattningsavtalet med Australien och Nya Zeeland.

<sup>34</sup> Modellavtalet Komm. p. 57.

<sup>35</sup> Modellavtalet art 24 p. 2

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> Modellavtalet art 24 p. 4.

har olika regler för medborgare som är bosatta i landet och som de som inte är det, eftersom detta inte grundas på medborgarskap.<sup>38</sup> Det finns heller inget som hindrar omvänd diskriminering d.v.s. att en stat behandlar sina egna medborgare eller företag sämre än utländska.<sup>39</sup> Artikeln omfattar inte enbart de skatter som omfattas av avtalet utan också övriga skatter.<sup>40</sup>

Bedömning av huruvida lagstiftning är diskriminerande görs genom att den utländske medborgaren eller den juridiska personen jämförs med en hypotetisk skattebetalare i diskrimineringslandet som befinner sig i *samma rättsliga och faktiska situation*. Om resultatet visar att den utländske medborgaren blir föremål för en hårdare beskattning utgör denna diskriminering på grund av medborgarskap.<sup>41</sup> Jag vill dock uppmärksamma läsaren på att diskrimineringsartiklarna inte är relaterat till någon faktisk dubbelbeskattning utan enbart har till syfte att undvika särbehandling.<sup>42</sup>

### 3.2 Diskrimineringsförbudets förhållande till svensk intern rätt

Diskrimineringsförbudens förhållande till svensk rätt har prövats i flertal fall. I RÅ 1987 ref 158, som var ett överklagat förhandsbesked, var det ett holländskt moderbolag som ägde två svenska dotterbolag. Moderbolaget ville överlåta aktierna i ena dotterbolaget till det andra dotterbolaget. Enligt svensk rätt utlöstes inte kapitalvinstbeskattning (tidigare realisationsvinstbeskattning) om moderbolaget var svenskt medan det motsatta gällde om moderbolaget var utländskt. Frågan uppkom huruvida den svenska regleringen var förenlig med diskrimineringsförbudet i det svensk-holländska dubbelbeskattningsavtalet. RegR ansåg att diskriminering förelåg eftersom det holländska bolaget ej kunde använda uppskovsregeln, beskattning kunde därför ej ske av det holländska bolaget.

---

<sup>38</sup> Lindencrona s. 95.

<sup>39</sup> Modellavtalet art 24 p. 6.

<sup>40</sup> Pelin s. 273.

<sup>41</sup> A.a. s. 272.

<sup>42</sup> Lindencrona s. 96.



I det överklagade förhandsavgörandet RÅ 1990 not 507 var det ett belgiskt bolag med fast driftställe i Sverige som skulle fusioneras med sitt belgiska moderbolag. I samband med fusionen skulle tillgångar och skulder komma att överföras till moderbolaget. De skattskyldige begärde förhandsbesked i frågan om fusion kunde ske till bokfört värde utan att aktualisera uttagsbeskattning. En annan fråga var också om fusionen påverkade möjligheterna för fasta driftstället att utnyttja sina förlustavdrag. Både Riskskatteverkets nämnd för rättsärenden och RegR ansåg att inte uttagsbeskattning skulle ske till följd av allmänna principer. När det gällde möjligheten att utnyttja förlustavdrag efter ändrade taxering var detta ej möjligt enligt svensk rätt då fusionen skedde mellan två utländska bolag. RegR menade dock att detta skulle strida mot anti-diskrimineringsartikeln i det svensk-belgiska avtalet och att man därför skulle bortse från dessa bestämmelser i detta fall. I RÅ 1999 ref 58 ansågs ett norskt skadeförsäkringsbolag ha rätt att begära beskattning enligt de regler som svenska skadeförsäkringsföretag, mot bakgrund av diskrimineringsförbudet i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

Sammanfattningsvis kan slutsatsen dras att RegR visat sig ha stor benägenhet att tillämpa diskrimineringsförbuden i dubbelbeskattningsavtalen i förhållande till svensk rätt.

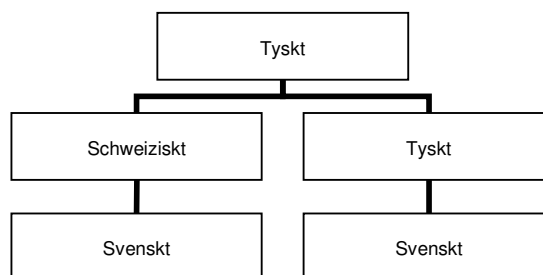
### **3.2.1 *Diskrimineringsförbudets förhållande till svensk koncernbidragsrätt***

En fråga som uppkom under 1990-talet var vilka möjligheter som fanns att använda anti-diskrimineringsartiklarna i dubbelbeskattningsavtalen som ett argument för att medge koncernbidrag över gränserna. Den svenska koncernbidragsrätten gjorde nämligen skillnad på svenskägda bolag och svenska företag med utländska ägare. Skatterättsnämnden har tagit ställning i frågan i ett flertal opublicerade och ej överklagade förhandsavgöranden.<sup>43</sup> När RegR kom att pröva frågan intogs i princip samma ståndpunkt som Skatterättsnämnden. I RÅ 1993 ref 91 I var situationen sådan att ett svenskt moderbolag ville ge koncernbidrag till ett svenskt dotterdotterbolag. Problemet var att det fanns ett mellanliggande amerikanskt bolag. I det då gällande dubbelbeskattningsavtalet med USA fanns inget diskrimineringsförbud. Ett motsvarande förbud fanns dock i arvs- och

gåvoskattsavtalet med USA som kunde anses även omfatta inkomstskatt. RegR menade att diskrimineringsförbudet därför var tillämpligt och att det amerikanska bolaget därför skulle jämföras med ett svenskt bolag. Det var därför möjligt att lämna koncernbidrag.

I RÅ 1993 ref 91 II fanns ett tyskt moderbolag som ägde ett schweiziskt och ett tyskt bolag. Dessa dotterbolag ägde båda var sitt svenskt bolag. Frågan som uppkom var om det två svenska bolagen kunde ge eller ta emot koncernbidrag sinsemellan. Enligt RegR var det diskrimineringsförbudet i både dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland och Schweiz som aktualiserades. RegR menade att det inte gick att tillämpa två dubbelbeskattningsavtal simultant och därmed kunde inte koncernbidrag lämnas.

Fig. 1 RÅ 1993 ref 91 II



I RÅ 1993 not 677 var situationen sådan att ett svenskt moderbolag hade två svenska dotterbolag och ett nederländskt. Moderbolaget ville föra över aktierna i de svenska dotterbolagen till det nederländska bolaget. Frågan var om koncernbidrag kunde ges med avdragsrätt efter den planerade omstruktureringen. Skatterättsnämnden och RegR ansåg detta vara möjligt med hänsyn till diskrimineringsförbudet och den praxis som hade utvecklats.

Som ovan nämnts är en förutsättning för att kunna tillämpa diskrimineringsförbudet att företagen befinner sig i samma rättsliga och faktiska situation. I RÅ 1996 ref. 69 hade RegR att bedöma huruvida ett svenskt bolag som ägdes av ett Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) kunde anses vara ett liknande företag som ett svenskt aktiebolag. RegR

---

<sup>43</sup> Källqvist s. 353.

besvarade frågan jakande eftersom det tyska bolaget kunde ingå i koncerngemenskap och att det enligt tysk rätt fanns möjligheter till resultatutjämning inom koncerner. I RÅ 1998 ref 49 ansågs likaså ett cypriotiskt offshorebolag vara liknande ett svenskt aktiebolag, trots Cyperns speciella skattebestämmelser.

Sammanfattningsvis kan sägas att det efter denna utvecklade praxis fanns en klar linje över diskrimineringsförbudets innebörd och dess omfattning. Diskrimineringsförbuden kunde tillämpas för att få lämna eller ta emot koncernbidrag trots utländskt ägande. Det var däremot inte möjligt att tillämpa två dubbelbeskattningsavtal samtidigt. Rättsfallen har numera inte lika stor relevans efter tillkomsten av 35:2 a IL, men är dock fortfarande av visst intresse för bolag utanför EES. Till detta återkommer jag nedan.

## 4 EG-rätten

År 1995 blev Sverige medlem i Europeiska Unionen. I och med inträdet blev EG-rätten en del av vår nationella rättsordning med skyldigheten att följa både den primära och sekundära EG-rätten. EGD har tidigare fastställt att EG-rätten har företräde framför nationell rätt enligt mål C-6/64 *Van Gend en Loos* och C-26/62 *Costa v. ENEL*.<sup>44</sup>

EG-rätten har till syfte att uppnå en fri rörlighet på en gemensam inre marknad. Direkta skatter ligger visserligen inte inom gemenskapens behörighetsområde men medlemsstaterna har ansetts vara skyldiga att beakta EG-rätten vid utövandet av sin behörighet enligt bl.a. C-279/93 *Schumacker*.<sup>45</sup> På skatteområdet är det diskrimineringsförbudet och ett antal antagna direktiv på skatteområdet som får störst betydelse. Enligt art 12 i EG-fördraget är varje diskriminering p.g.a. nationalitet förbjuden inom fördragets tillämpningsområde. Utöver denna artikel aktualiseras ytterligare fyra diskrimineringsartiklar på den direkta beskattningens område; art 39 för arbetskraft, art 43 för företagsetableringar, artikel 49 för tjänster och art 56 för fri rörlighet av kapital.<sup>46</sup> Samtliga diskrimineringsartiklar har till syfte att undvika diskriminering som sker till följd av att en medborgare har sin hemvist i annan medlemsstat. Med medborgare avses inte enbart privatpersoner utan även företag. Ett företag måste dock ha sitt säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga ledning inom EU.

Genom att använda termen *restriktion* täcker förbudet in både direkt och indirekt diskriminering. Med direkt diskriminering åsyftas en situation då det förekommer skattemässig olikbehandling p.g.a. nationalitet och med indirekt beskattning menas situationer som objektivt sett ser ut att vara rättvisa men som i praktiken kommer att särbehandla medborgare som bor i annan medlemsstat. Själva restriktionsbedömningen sker genom en hypotetisk prövning mellan subjekt som befinner sig i *objektivt jämförbara*

---

<sup>44</sup> Förhållandet mellan gemenskapsrätten och nationell rätt har utvecklats ytterligare i mål C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft* och mål C-106/77 *Simmenthal*.

<sup>45</sup> Se även mål C-264/96, *ICI*.

<sup>46</sup> Samtliga av dessa artiklar har bedömts ha direkt effekt.

*situationer*. En restriktion föreligger då den nationella lagstiftningen har karaktär av att utgöra ett hinder för gränsöverskridande transaktioner.<sup>47</sup>

#### 4.1 Diskrimineringsartiklarnas relation till EG-rättens diskrimineringsförbud

EG-fördraget och skatteavtalen utgör båda folkrättsliga avtal som blivit en del av den nationella rättsordningen.<sup>48</sup> Vad dessa avtal har gemensamt är att de båda innehåller bestämmelser som har till syfte att undanröja särbehandling p.g.a. medborgarskap. Trots att artiklarna har liknande utseende kan ändå vissa skillnader skönjas. En viktig differens som kan nämnas är att bestämmelsernas olika syften; EG-fördragets primära syfte är att undanröja hinder för en fri rörlighet för arbete, kapital och etablering medan skatteavtalens syfte är att undanröja dubbelbeskattning. En annan skillnad är att diskrimineringsartiklarna i avtalen endast behandlar diskriminering på beskattningens område, medan EG-rättens diskrimineringsförbud föreskriver en mer generell likabehandling.<sup>49</sup> Utöver detta är grunden för att kunna använda sig av de båda diskrimineringsförbudet olika. Det är i dubbelbeskattningsavtalen en förutsättning för att medborgaren har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna.<sup>50</sup> För EGF gäller att medborgaren måste ha hemvist inom någon av medlemsstaterna. Slutligen kan ytterligare divergenser kan märkas genom att EG-fördragets diskrimineringsförbud tolkas av en enda domstol, EG-domstolen, medan dubbelbeskattningsavtalen tolkas av nationella domstolar. Det finns dessutom skyldigheter för myndigheter och domstolar att följa EG-rätten och EG-domstolens praxis. Detta gör att EG-rätten torde få en mer enhetlig rättstillämpning.<sup>51</sup>

---

<sup>47</sup> Dahlberg s. 223 f.

<sup>48</sup> Pelin s. 329.

<sup>49</sup> Källqvist s. 322.

<sup>50</sup> Ståhl s. 163.

<sup>51</sup> Källqvist s. 322.

#### 4.1.1 Regelkonkurrens

EG-domstolen har i vissa situationer valt att tillämpa EG-fördragets diskrimineringsförbud även på beskattningsområdet. Detta har skapat en viss regelkonkurrens mellan diskrimineringsförbuden i dubbelbeskattningsavtalen och EG-fördraget. EGDs inställning har dock varit att de båda regelsystemen skall respekteras i den mån detta är möjligt. Detta kan ses genom exempelvis art 293 EGF där det stadgas att medlemsstaterna skall inleda förhandlingar för att säkerställa en avskaffning av dubbelbeskattningen.<sup>52</sup> I art 307 sägs även att avtal som ingåtts av medlemsstaterna innan 1 januari 1958 skall respekteras. I ett par avgöranden har EGD tvingats bedöma de båda förbudens relation till varandra. I mål C-336/96 *Gilly* konstaterade domstolen att medlemsstaterna är suveräna att själva bestämma förutsättningarna för skattskyldigheten. Domstolen uttalade i denna situation att det inte är orimligt att medlemsstaterna tar intryck av den internationella praxis som utvecklats genom exempelvis OECD:s modellavtal.<sup>53</sup> I mål C-307/97 *Saint Gobain* hänvisade domstolen till *Gilly* men tillade att medlemsstaterna p.g.a. skatteavtalen inte kan bortse från gemenskapsreglerna.<sup>54</sup> Domstolen konstaterade därför att ett företag med hemvist i en medlemsstat och som har fast driftställe i annat medlemsland skall ha rätt att åberopa verksamhetslandets avtal.<sup>55</sup> EGD kom därför i detta avgörande att expandera skatteavtalets tillämpningsområde.

I flera mål har EGD prövat huruvida vissa skatteavtalen i sig kan anses utgöra hinder mot den fria rörligheten. Mål C-204/90 *Bachmann* berörde situationen då en nation ingått flera skatteavtal men att vissa skatteavtal är mer förmånliga än andra. Domstolen ansåg att detta i regel missgynnar medborgare från andra medlemsstater och därmed är diskriminerande. I det aktuella fallet kunde diskrimineringen dock rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. Liknande situation var föremål för prövning i mål C-376/03 *D-målet*.

---

<sup>52</sup> Denna bestämmelse har visserligen inte givits direkt effekt men visar ändå på ett principiellt förhållningssätt till regelsystemet.

<sup>53</sup> Mål C-336/96, *Gilly*, p. 30.

<sup>54</sup> Mål C-307/97, *Saint Gobain*, p. 57.

<sup>55</sup> Mål C-307/97, *Saint Gobain*, p. 58.

I detta mål var avtalet mellan Nederländerna och Tyskland inte lika förmånligt som avtalet mellan Nederländerna och Belgien. I målet var dock den aktuella personen enbart begränsat skattskyldig i Nederländerna och kunde därmed inte befinna sig i en objektivt jämförbar situation med obegränsat skattskyldiga. Diskriminering ansågs därmed inte föreligga. I mål C-385/00 *De-Groot* underkände EGD däremot de holländska interna reglerna samt införlivade skatteavtal gällande rätten till personliga avdrag. För utländska inkomster fanns nämligen inte samma avdragsmöjlighet och bedömdes därmed hindra den fria rörligheten.

Den slutsats som kan dras är att EG-domstolens i flera situationer visat respekt inför den internationella skatterättens principer exempelvis genom att hänvisa till OECD:s modellavtal o.s.v. EG-domstolen verkar i många situationer välja att göra en avvägning mellan de båda diskrimineringsförbuden istället för att inta en ”antingen eller” inställning.<sup>56</sup> Det bör dock observeras att i de situationer där skatteavtalen haft ett diskriminerande effekt har EGD inte tagit hänsyn till skatteavtalens karaktär av att vara folkrättsliga avtal eller att avtalet i sig innehåller egna diskrimineringsartiklar. I dessa fall har därmed skatteavtal och nationell rätt bedömts på samma sätt.<sup>57</sup>

#### 4.2 Sveriges acklimatisering av EG-rätten genom 35:2 a IL

Inom svensk koncernbidragsrätt har den traditionella synen varit att företag med utländska företag inte har haft möjlighet att lämna koncernbidrag med avdragsrätt. Exempelvis hade två systerföretag inte möjlighet att ge koncernbidrag till varandra om de ägdes av ett utländskt bolag. I och med Sveriges EU-medlemskap hade vi gjort åtaganden att följa EG-rätten. Härmed uppkom diskussioner huruvida den svenska regleringen stod i överensstämmelse med etableringsfriheten och dess diskrimineringsförbud i art 43 EGF. Dessutom kunde en utveckling skönjas inom svenskt näringsliv mot att allt fler koncerner kom att ha internationella inslag. Det ansågs därmed finnas en risk för att den svenska lagstiftningen kunde försvåra etablering för gränsöverskridande koncerner samt ha en

---

<sup>56</sup> Ståhl s. 163 f.

<sup>57</sup> Pelin s. 331.

avskräckande effekt gentemot utländska investerare.<sup>58</sup> I syfte att få en lagstiftning som var mer anpassad till gemenskapsrätten och näringslivets utveckling tillkom år 2001 bestämmelsen 35:2 a IL.<sup>59</sup> Enligt denna bestämmelse skall ett utländskt bolag som hör hemma inom EES-området och som motsvarar ett svenskt företag behandlas som ett svenskt bolag. Detta förutsätter dock att mottagaren är skattskyldig i Sverige. Detta skall även gälla företag som enligt skatteavtal har hemvist i annan stat inom EES och är skattskyldig i Sverige för den del som koncernbidraget hänförs till. Bestämmelsen innebar en utvidgning av ägarregeln. Anledningen till att bestämmelsen endast kom att omfatta bolag inom EES var av kontrollskäl samt för att minimera risken för skatteundandragande.<sup>60</sup> Till följd av bestämmelsens tillkomst var ett flertal andra bestämmelser tvungna att korrigeras. Resultatet av hela förändringen blev att det kom att möjliggöra lämnande av koncernbidrag i ett större antal situationer än tidigare.

#### **4.2.1 Moderföretag, dotterföretag och systerbolag**

Innan lagändringarna hade möjligheten att lämna koncernbidrag mellan svenska moderbolag och dotterföretags svenska filialer varit ganska små. Genom tillkomsten av de nya reglerna i 35:2 a samt 35:3 IL skapades möjlighet att lämna koncernbidrag mellan ett utlandsägt fast driftställe i Sverige och ett svenskt bolag.<sup>61</sup> Förutsättningen för detta är dock att det fasta driftstället är skattskyldig i Sverige. I dessa sammanhang får en öronmärkning ske så bidraget tillkommer det fasta driftstället. Med tillämpning av 35:3 IL går det även numer att lämna koncernbidrag mellan två utlandsägda fasta driftställen i Sverige.<sup>62</sup>

---

<sup>58</sup> Prop. 2000/01:22 s. 72.

<sup>59</sup> Lag 2000:1341.

<sup>60</sup> Prop 2000/01:22 s. 62 f.

<sup>61</sup> Prop 2000/01:22 s. 75.

<sup>62</sup> Ibid.



Genom 35:2 a IL kan vid tillämpning av 35:4 IL koncernbidrag lämnas med avdragsrätt mellan systerbolag med utländsk moder. Likaså är det nu möjligt att lämna bidraget mellan ett utlandsägt fast driftställe i Sverige och ett svenskt bolag som ägs av samma företag.<sup>63</sup>

#### **4.2.2 Fusionsregeln**

Tidigare gällde att endast svenska bolag kunde tillämpa fusionsregeln. Redan innan införandet av 35:2 a IL hade fusionsregelns tillämpning dock förändrats genom C-200/98 X AB och Y AB, där EGD fastställde att rätten till avdrag enligt denna bestämmelse inte får vara beroende av att de bolag som skulle kunna uppgå i moderbolaget är svenska. Däremot var det riktigt att kräva att givaren och mottagaren var svenska skattesubjekt. Efter införandet av 35:2 a IL finns nu en lagstadgad rätt att lämna bidrag från ett moderbolag till ett dotterdotterbolag med ett mellanliggande utländskt bolag, 35:5 IL. Det hade dock redan funnits viss möjlighet till detta mot bakgrund av RÅ 1993 ref 91 I, genom tillämpning av diskrimineringsartiklarna i dubbelbeskattningsavtal. Det blev likaså möjligt att lämna bidrag från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterdotterföretag med fast driftställe i Sverige.<sup>64</sup>

En ytterliggare möjlighet gäller för det fall ett svenskt moderbolag äger flera dotterbolag som är utländska och svenska och dessa i sin tur tillsammans äger ett svenskt bolag. I så fall kan koncernbidrag lämnas från moderbolaget till det svenska dotterdotterbolaget genom lagändringen, se figur 1.2. Detta gäller även om flera av dotterbolagen skulle vara utländska.<sup>65</sup> De nya reglerna kom härigenom att spela ut den praxis som tidigare gällt genom RÅ 1993 ref 91 II (avseende EES-området).

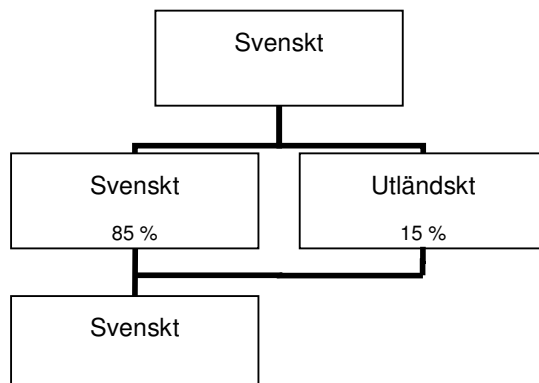
---

<sup>63</sup> Prop 2000/01:22 s. 76.

<sup>64</sup> Prop 2000/01:22 s. 78.

<sup>65</sup> Prop 2000/01:22 s. 77 ff.

Figur 1.2



#### 4.2.3 *Bidrag som kunnat förmedlas*

Slussningsregeln kom också att påverkas av tillkomsten av 35:2 a IL på det sätt att det nu blev möjligt att slussa förbi flera utländska bolag. Detta kan exempelvis illustreras vid en situation med utländskt moderbolag, ett svenskt och ett utländskt dotterbolag och det utländska dotterföretaget i sin tur äger ett svenskt bolag. I denna situation kan numer bidrag lämnas mellan det svenska dotterbolaget till det svenska dotterdotterbolaget. Detsamma gäller om båda dotterbolagen skulle vara utländska men båda bedriver verksamhet via fast driftställe i Sverige.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> Prop 2000/01:22 s. 79 f.

## 5 EGD och Marks & Spencer

### 5.1 Art 43

När EGD tidigare behandlat beskattningsområdet har frågorna främst berört indirekta skatter, så som mervärdesskatt och punktskatter. På senare tid har dock fokus flyttats allt mer till det direkta beskattningsområdet. Vid en bedömning av de nationella beskattningsreglernas förenlighet med EG-rätten aktualiseras primärt diskrimineringsförbudet i art 43 EGF. Som ovan nämnts har denna artikel till syfte att främja etableringsfriheten inom EU. Enligt art 48 EGF omfattas även juridiska personer som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen. Artikel 43 har givits direkt effekt och är därmed omedelbart tillämplig på fysiska och juridiska personer i medlemsstaterna.<sup>67</sup> I övrigt är moder- och dotterbolagsdirektivet inte tillämpligt vid bedömning av koncernbidragsfrågor. Detta beror på att direktivet inte behandlar det första ledet i dubbelbeskattningen som sker av en näringsinkomst och inte heller koncernbidragets skattemässiga konsekvenser.<sup>68</sup>

Syftet med etableringsfriheten är att förhindra all diskriminering som grundas på var en medborgare är bosatt eller vart ett bolag har sitt säte. Förbudet täcker in både primär och sekundär etablering, d.v.s. full etablering eller överflyttning av bolag respektive etablering via dotterbolag eller filial. Bedömningen av om en aktuell skattebestämmelse i verksamhetsstaten utgör ett hinder sker genom jämförelse med inhemska rättssubjekt som befinner sig i en faktisk liknande situation.<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> Se bl.a. mål C-81/87 *Daily Mail*.

<sup>68</sup> Rådets direktiv 90/435/ EEG.

<sup>69</sup> För mer information se Pålsson s. 109 ff.

### 5.1.1 *Rule of reason-doktrinen*

I undantagsfall kan en bestämmelse som anses utgöra hinder mot den fria rörligheten ändå godtas. I EG-fördraget finns vissa uttryckliga undantag enligt vilka en begränsning av friheterna kan rättfärdigas.<sup>70</sup> Utöver dessa undantag har det i praxis utvecklats vissa möjligheter att rättfärdiga en inskränkning som motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset (*rule of reason*-doktrinen).<sup>71</sup> EGD har principiellt godtagit flera rättfärdigande grunder. Som ett exempel kan nämnas om lagstiftningen har till syfte att bevara skattesystemets inre sammanhang. Denna grund har dock enbart godtagits i ett enda mål.<sup>72</sup> Andra exempel utgör om bestämmelserna har till syfte att förhindra skatteflykt eller att uppnå effektiv skattekontroll. I ett fall har även en bestämmelse som grundats på den skatterättsliga territorialitetsprincipen kunnat rättfärdigas.<sup>73</sup>

Ett krav som ställs för att kunna acceptera inskränkningen är att den skall vara proportionell d.v.s. inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med bestämmelsen. Det får inte heller finnas mindre ingripande sätt att uppnå samma ändamål. Proportionalitetsbedömningen har visat sig vara det svåraste kravet att uppfylla i EGDs bedömning. Mot bakgrund av detta har domstolen visat sig vara mycket restriktiv till att bevilja undantag enligt *rule of reason* -doktrinen.<sup>74</sup>

## 5.2 EG-domstolens praxis avseende etableringsfriheten

Nationella skattebestämmelsers förenlighet med etableringsfriheten har kommit att prövas av EGD vid ett flertal fall sedan slutet på 1980-talet. Det första avgörandet på skatteområdet var mål C-270/83 *Avoir Fiscal*. Enligt den dåvarande franska lagstiftningen hade utländska bolag med fast driftställe i Frankrike inte samma möjligheter att göra skatteavdrag som inhemska bolag. EGD ansåg att reglerna var diskriminerande eftersom

---

<sup>70</sup> Se art 39,46 och 55 EGF.

<sup>71</sup> Se bl.a. mål C-8/74 *Dassonville*, mål C-120/78 *Cassis de Dijon*, mål C-55/94 *Gebhard*.

<sup>72</sup> Se mål C-204/90 *Bachmann*.

<sup>73</sup> Se bl.a. mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, mål C-250/95 *Futura*.

<sup>74</sup> Dahlberg s. 236.

konsekvensen blev att utländska bolag kom att beskattas hårdare än inhemska. Domstolen uttalade likaledes i målet att ekonomiska aktörers val av juridisk form inte får begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser.<sup>75</sup> Ett annat välkänt avgörande är mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* där EGD ansåg att öppen diskriminering förelåg, eftersom utländska bolag med fast driftställe i Grekland kom att beskattas med en högre skattesats än inhemska bolag i Grekland. Även i C-307/97 *Saint Gobain* uttalade domstolen att det är förbjudet att diskriminera filialer i jämförelse med inhemska dotterbolag.<sup>76</sup>

I flera avgöranden har EG-domstolen nöjt sig med att konstatera att den ifrågavarande nationella regleringen utgör ett hinder mot etableringsfriheten.<sup>77</sup> Ett exempel på detta är mål C-324/00 *Lankhorst* som gällde ett tyskt dotterdotterbolag som tagit ett lån från sitt moderbolag. Den ränta som erlades till moderbolaget kom att beskattas som utdelning till följd av de tyska reglerna. Hade de två bolagen varit tyska hade däremot avdrag för ränta medgivits. EGD konstaterade att de tyska reglerna stred mot etableringsfriheten i art 43.<sup>78</sup>

Även indirekt diskriminering har kommit att underkännas i EGDs praxis. I mål C-1/93 *Halliburton* underkändes nederländska regler som stadgade att en stämpelskatt skulle tas ut när utländska bolag sålde sitt fasta driftställe till ett inhemskt bolag inom samma koncern. EGD uttalade att för det fall omständigheterna varit att säljaren varit inhemsk hade stämpelskatten kunnat efterges och därmed var regleringen inte förenlig med etableringsfriheten.

Avslutningsvis kan det konstateras att EGDs sätt att resonera varit varierande beroende på om det varit etablering via bolag eller fasta driftställen som varit föremål för prövning. Det kan också noteras att domstolen använder olika metoder för att avgöra om särbehandling föreligger i det aktuella fallet. Det synes enligt min mening inte heller ha varit särskilt

---

<sup>75</sup> Mål C-270/83, *Avoir Fiscal*, p. 22.

<sup>76</sup> Mål C-307/97, *Saint Gobain*, p. 44.

<sup>77</sup> Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-136/00 *Danner*.

<sup>78</sup> I princip samma brittiska regler var föremål för prövning i mål C-524/04 *Thin Cap*. Även här ansågs bestämmelserna strida mot EG-rätten.

vanligt att domstolen godtagit rättfärdigande grunder enligt rule of reason när det gäller art 43.

### 5.3 EGD och resultatutjämnning

Före M & S hade enbart ett fåtal mål berört nationella resultatutjämningsbestämmelsers förhållande till gemenskapsrätten. Ett av de första målen som behandlade frågan var C-250/95 *Futura* där ett franskt bolag bedrev verksamhet via en filial i Luxemburg. Enligt luxemburgska regler stadgades att tidigare förluster i filialen kunde kvittas gentemot framtida uppkomna vinster under förutsättning att förlusterna hade samband med inkomsterna i Luxemburg. Ett ytterligare krav var att en särskild bokföring skulle upprättas enligt luxemburgska regler för förluståret. EGD menade att kravet på ekonomiskt samband överensstämde med territorialitetsprincipen och därmed var förenligt med EG-rätten. Domstolen konstaterade att kravet ej innebar någon diskriminering p.g.a. medborgarskap eller liknande kriterium. När det däremot kom till bokföringskravet menade domstolen att detta innebar en extra belastning för utländska bolag eftersom dessa måste upprätta två olika bokföringar. Kravet på bokföring gällde visserligen även för inhemska bolag men drabbade utländska bolag hårdare och i anledning av detta ansågs bokföringskravet utgöra ett hinder mot etableringsfriheten. I mål C-264/96 *ICI* prövades den brittiska lagstiftningen, vilken innehöll en möjlighet att få överlåta förluster mellan brittiska bolag inom samma konsortium. En förutsättning för detta var dock att ett holdingbolag skulle äga mer än 90 procent av ett eller flera dotterbolag och att dotterbolaget hade sitt säte i Storbritannien. EG-domstolen ansåg att bestämmelsen stred mot diskrimineringsförbudet i EGF och att inskränkningen inte kunde rättfärdigas. I mål C-307/97 *Saint Gobain* ansåg EGD att det stred mot etableringsfriheten att ett utländskt bolag med filial i Tyskland inte erhöll samma skatteförmåner som ett bolag i Tyskland. Ett annat avgörande, som även påtalats ovan, är mål C-200/98 *X AB och Y AB* där EGD fastställde att fusionsregeln även skall kunna användas för det förhållande då det finns mellanliggande utländska bolag. I mål C-168/01 *Bosal Holding* prövades en nederländsk lagstiftning som innebar att

moderbolag kunde göra avdrag för räntekostnader som var hänförliga till innehav av dotterbolag. En förutsättning var dock att dotterbolaget genererat inkomster i Nederländerna. EGD fann att reglerna utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten. Inskränkningen kunde inte rättfärdigas med hänsyn till bevarandet av skattesystemets inre sammanhang eftersom det saknades ett *direkt samband*. Detta krav kunde inte anses uppfyllt eftersom fördelen och kompensationen av fördelen riktade sig mot två olika skattesubjekt.

Sammanfattningsvis kan uttydas att medlemsstaterna syntes sakna en skyldighet att tillhandahålla regler som möjliggjorde generell förlustutjämnning utöver gränserna. Det fanns dock vissa tendenser som syntes peka mot att medlemsstaterna i vissa fall skulle behöva godta resultatutjämnning internationellt. Frågan om en generell skyldighet skulle kunna åläggas medlemsstaterna kom dock att uppmärksammas i samband med att M & S togs upp till prövning.

#### 5.4 Marks & Spencer

Marks & Spencer plc. var ett bolag som var bildat och registrerat i Storbritannien. Bolaget ägde via ett holdingbolag dotterbolag med hemvist i Belgien, Frankrike och Tyskland. Dotterbolagens verksamhet hade gått med förlust en tid och moderbolaget meddelade därför att verksamheten i Europa skulle läggas ned. I samband med detta ansökte Marks & Spencer om att få göra koncernavdrag (*group relief*) för de förluster som uppkommit i dotterbolagen i Belgien, Tyskland och Frankrike. Till saken hör att dessa förluster var av betydande storlek.

De brittiska reglerna innebär att förluster och vinster från olika koncernbolag kan kvittas mot varandra. Detta sker genom att värdet av förlusten överförs till vinstbolaget. Ett koncernavdrag sker efter yrkande av ett bolag inom samma koncern. En förutsättning för avdrag är dock att vinsterna och förlusterna uppkommit under samma redovisningsperiod. Ett ytterligare krav för att bli beviljad avdrag är att bolaget har sin hemvist i Storbritannien

eller att ett utländskt bolag bedriver näringsverksamhet i Storbritannien via en filial eller agentur.<sup>79</sup>

För Marks & Spencers del var problemet att inget av dotterbolagen vare sig bedrev någon verksamhet i Storbritannien eller hade något fast driftställe där. Mot bakgrund av detta kom bolagets ansökan om koncernavdrag att avslås. Marks & Spencer överklagade avslagsbeslutet till Special Commissioners of Income Tax, där Gammie och Avery Jones i en välargumenterad och saklig dom konstaterade att de brittiska reglerna var förenliga med etableringsfriheten. Därmed kom talan att ogillas. Bolaget överklagade därefter till High Court of Justice som i sin tur begärde förhandsavgörande av EG-domstolen. EGDs uppgift var att besvara frågan om det var förenligt med art 43 och art 48 i EGF att hindra ett moderbolag från att göra avdrag för sina dotterbolags förluster på grund av att dotterbolagen inte hade hemvist i samma medlemsstat som moderbolaget.

#### **5.4.1 Domstolens bedömning**

EG-domstolen började med att uttala att direkta beskattningsområdet inte faller inom EG:s behörighetsområde men att medlemsstaterna ändå måste iaktta gemenskapsrätten vid lagstiftningen inom detta område.<sup>80</sup> Domstolen uttalade att i en situation där ett moderbolag ej får förmånen att utnyttja förluster som uppkommit i dotterbolag med säte i annan medlemsstat kan utgöra ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet. Konsekvensen blir att bolaget blir avskräckt att bilda dotterbolag i andra medlemsstater.<sup>81</sup> Till följd därav konstaterade domstolen att de brittiska reglerna utgjorde en inskränkning av art 43 och 48.<sup>82</sup>

I nästa steg gick domstolen vidare för att pröva om inskränkningen kunde berättigas enligt *rule of reason*-doktrinen. Storbritannien framförde att de torde de ha rätt att vägra avdrag för den utländska förlusten då Storbritannien ej hade beskattningsrätten

---

<sup>79</sup> Art 402 ICTA.

<sup>80</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 29.

<sup>81</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 33.



(*territorialitetsprincipen*). Domstolen besvarade detta påstående med att denna omständighet inte motiverar att koncernavdraget begränsas till enbart förluster som uppkommit i bolag med hemvist i Storbritannien.<sup>83</sup> Vidare uttalade domstolen att en minskning av skatteintäkter i sig inte kunde rättfärdiga inskränkningen. Från Storbritannien framfördes även att det skulle innebära en risk för att förluster kunde komma att beaktas två gånger om inte inskränkningen accepterades. Domstolen medgav att det fanns en risk för detta om koncernavdragsmöjligheten utsträcktes utöver gränserna. Detta kunde begränsas genom bestämmelser som förhindrar avdrag för sådana förluster.<sup>84</sup> En annan grund som kom att prövas var om inskränkningen kunde motiveras gentemot syftet säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Domstolen erkände att det fanns en risk för att beskattningsunderlaget kunde komma att öka eller minska i medlemsstaterna.<sup>85</sup> Den sista berättigande grunden som prövades var risken för skatteundandraganden. Domstolen höll med om att systemet utgjorde ett incitament för att förluster kunde komma att överflyttas till länder med lägre skattesatser.<sup>86</sup> Sammantaget konstaterade domstolen att det med hänsyn till de tre berättigande grunderna kunde anses att den brittiska lagstiftningen var ägnad att uppnå ett legitimt syfte som kunde motiveras med hänsyn till tvingande hänsyn.<sup>87</sup>

Nästa steg för domstolen var att pröva huruvida den inskränkande åtgärden gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syftet. Marks & Spencer och Kommissionen hade framfört att det torde gå att skapa mindre inskränkande åtgärder än ett generellt undantag för koncernavdrag vid situationer med dotterbolag som ej har hemvist eller bedriver verksamhet i Storbritannien. Som exempel framfördes att koncernavdrag skulle godkännas i situationer då utländsk dotterbolag uttömt alla sina möjligheter att göra avdrag för sina förluster i medlemsstaten där bolaget har sin hemvist.<sup>88</sup> Domstolen menade

---

<sup>82</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 34.

<sup>83</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 40.

<sup>84</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 48.

<sup>85</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 46.

<sup>86</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 49.

<sup>87</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 51.

<sup>88</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 54.

att en förlust är slutlig ur ett tidsperspektiv och inte kan överföras till utomstående personer.<sup>89</sup> EGD uttalade dock att det står medlemsstaterna fritt att anta bestämmelser som undantar rent konstlade upplägg som utförs i syfte att kringgå nationell skattelagstiftning.<sup>90</sup> Vid en slutlig bedömning fann dock domstolen att de brittiska bestämmelserna gick utöver vad som kan anses nödvändigt för att uppnå dess huvudsakliga syftet.<sup>91</sup>

Sammanfattningsvis fastslog domstolen att det inte stred mot gemenskapsrätten att generellt begränsa koncernavdragsrätten för moderbolag med förluster i utländska dotterbolag. Däremot menade domstolen att det stred mot art 43 och 48 att inte bereda möjligheter för förlustavdrag i situationer då utländska dotterbolag uttömt sina möjligheter att utnyttja förluster i hemviststaten.

#### **5.4.2      *Prövningen i High Court***

Efter att EGD hade bedömt tolkningsfrågan återstod det för High Court att pröva fallet. Problemet var att punkt 55 i M & S gav upphov till två möjliga tolkningar. Ett alternativ var att tolka domen på ett sätt som resulterade i att den brittiska lagstiftningen inte kunde tillämpas. Detta alternativ innebar att så länge den brittiska lagstiftningens lydelse var densamma skulle avdrag behöva medges för slutliga förluster. Det andra alternativet var att se punkt 55 som ett tillvägagångssätt för att kunna ha kvar den nationella ordningen.<sup>92</sup> High Court valde att tolka punkten enligt det senare tolkningsalternativet. Denna tolkning innebar att det av lagstiftning eller praxis skulle behöva framgå i vilka situationer ett underskott inte kunde utnyttjas i vare sig den utländska staten eller i Storbritannien och i vilka situationer detta skulle bedömas som oproportionellt.<sup>93</sup>

Vid själva prövningen av målet medgav domstolen ej avdrag för underskotten i det franska dotterbolaget. Anledningen till detta var att underskottet delvis hade utnyttjats av det bolag

---

<sup>89</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 55.

<sup>90</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 57.

<sup>91</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 55.

<sup>92</sup> Brokelind, SSKT 2006 s. 652.

<sup>93</sup> *Ibid.*

som köpt dotterbolaget. Frågan om avdrag skulle medges för de övriga dotterbolagens förluster har mig veterligen ännu inte avgjorts. Målet har prövats i flera olika omgångar av flera olika instanser, där det bl.a. har fastställts att förutsättningarna för avdraget skall vara uppfyllda i samband med yrkandet av avdraget och att det är moderbolaget som skall styrka att förutsättningar för avdrag föreligger. Frågan torde ännu vara föremål för bedömning.

### 5.5 Marks & Spencers påverkan på svensk rättstillämpning

Avgörandet M & S har fått stor uppmärksamhet i Sverige. Anledningen till detta är att det resultatutjämningsystem som Storbritannien har, i stort påminner om det svenska. EGD refererade visserligen enbart till de brittiska reglerna, men mot bakgrund av de stora likheterna mellan systemen bedömdes det finnas vissa risker för att domstolen skulle bedöma de svenska reglerna på ett liknande sätt. Detta skapade en diskussion kring huruvida de svenska koncernbidragsreglerna kunde anses strida mot etableringsfriheten. Många kritiker hävdade dock att domen var svårtolkad och det var oklart vilka slutsatser som kunde dras av avgörandet.

Trots att domen i M & S kvarlämnade flera obesvarade frågor kom avgörandet att influera den svenska rättstillämpningen. Ett av de första tillfällen då M & S indirekt kom att påverka svensk rättstillämpning var när LänsR i Vänersborg prövade det s.k. *Lindex-målet*.<sup>94</sup> Vid detta tillfälle hade EGD ännu inte avgjort målet. I målet hade Lindex lämnat koncernbidrag till ett tyskt dotterbolag som hade gått med förlust. Här kom LänsR att pröva huruvida de svenska koncernbidragsbestämmelserna stod i överensstämmelse med art 43 och 48 i EGF. Vid sin bedömning hänvisade domstolen till generaladvokat Moiares förslag till avgörande och kom fram till att de svenska reglerna är jämförbara med de brittiska. LänsR konstaterade därmed att den svenska koncernbidragsrätten utgör en inskränkning av gemenskapsrätten. I domen diskuteras flera rättfärdigande grunder men domstolen ansåg att någon sådan grund ej förelåg i detta fall. LänsR fann därvid att de svenska reglerna strider mot etableringsfriheten och accepterade avdraget för

koncernbidraget för Lindex. Det bör dock tilläggas att denna dom har överklagats till KamR men vilandeförklarades i avvaktan på domen i Oy AA.<sup>95</sup> Eftersom Oy AA nu avgjorts torde målet snart komma att prövas av KamR.

Vidare kan det observeras att Skatterättsnämnden tagit intryck av M & S i ett flertal förhandsbesked. I ett förhandsbesked från 29 september 2006 beviljade Skatterättsnämnden att koncernbidrag lämnades från ett svenskt moderbolag till ett nederländskt dotterbolag.<sup>96</sup> Bakgrunden till detta var att dotterbolaget hade likviderats och inte kunde utnyttja sitt underskott. Däremot medgavs ej avdrag för koncernbidrag till andra utländska dotterbolagen eftersom bolaget ej hade styrkt att förlusterna var slutliga. Från samma datum lämnades ännu ett förhandsbesked i en omvänd situation där koncernbidrag skulle lämnas från svenskt dotterbolag till ett finskt moderbolag.<sup>97</sup> Skatterättsnämnden konstaterade att M & S endast kan tillämpas vid förhållanden där moderbolag ger koncernbidrag till dotterbolag. Avdrag medgavs därför ej i detta fall.

Den 8 november 2006 prövade Skatterättsnämnden ett svenskt bolags möjlighet att göra avdrag för koncernbidrag till ett italienskt och ett nederländskt dotterbolag. Nämnden medgav avdrag för bidrag till det italienska bolaget eftersom dotterbolaget enligt italiensk rätt saknade möjligheter att utnyttja sin förlust.<sup>98</sup> Även koncernbidraget till det nederländska bolaget godtogs eftersom bolaget skulle likvideras och därmed inte längre kunde utnyttja sina förluster.<sup>99</sup>

Skatterättsnämnden har i flera förhandsavgörandet likväl bedömt avdragsmöjligheten mellan systerbolag. I ett förhandsbesked från 1 mars 2007 bedömdes koncernbidrag från ett svenskt bolag till ett danskt systerbolag, där båda bolagen ägdes direkt och indirekt av

---

<sup>94</sup> Mål nr 652-04 och 438-05, LänsR i Vänersborg 2005-05-30.

<sup>95</sup> Se mål RK 2004:652.

<sup>96</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked, 2006-09-29, Skatteverkets rättsfallssamling 28/06.

<sup>97</sup> Ibid.

<sup>98</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked 2006-11-08, Skatteverkets rättsfallssamling 34/06.

<sup>99</sup> Ibid.

ett amerikanskt bolag.<sup>100</sup> Skatterättsnämnden uttalade här att gemenskapsrätten inte var tillämplig eftersom moderbolaget hade sitt säte utanför EU. Vidare diskuterade nämnden möjligheten att tillämpa reglerna om fri kapitalrörelse i denna situation. Nämnden drog dock slutsatsen att reglerna om etableringsfrihet är överordnade dessa regler. Eftersom dessa regler ej kunde tillämpas kunde koncernbidrag inte möjliggöras i denna situation. Ytterligare två förhandsbesked lämnades från samma datum där nämnden konstaterade att M & S ej kan användas vid koncernbidrag från svenska bolag till systerbolag inom EU.<sup>101</sup>

Den 28 maj 2007 lämnades två förhandsbesked.<sup>102</sup> Det ena fallet berörde ett svenskt bolag som skulle lämna koncernbidrag till ett finskt systerbolag, där de båda företagen ägdes av ett brittiskt moderbolag. Avdrag medgavs ej i det första fallet eftersom M & S endast möjliggjorde förlustutjämnning från moderbolag till dotterbolag. I det andra beskedet skulle ett svenskt moderbolag lämna koncernbidrag till sina två ungerska dotterbolag. För dotterbolag A skulle rätten att utnyttja underskottet upphöra enligt ungerska regler medan dotterbolag B skulle likvideras. Avdrag för koncernbidrag accepterades till dotterbolag A. Däremot nekades avdrag för bidraget till dotterbolag B p.g.a. bolaget ej kunde styrka att förlusten var slutlig. Det kan dock ifrågasättas på vilket sätt detta fall egentligen skiljer sig från det holländska förhandsbeskedet från 29 september 2006. För mig synes förhållandena var desamma.

Sammanfattningsvis kan sägas att Skatterättsnämnden, och till viss del även våra förvaltningsdomstolar, har kommit att följa M & S i detalj. Det kan skönjas att skatterättsnämnden valt en relativt restriktiv tolkning av avgörandet genom att endast tillämpa avgörandet från ett moderbolag till ett dotterbolag. Därutöver tycks skatterättsnämnden ha uppställt höga beviskrav för att en förlust skall kunna karakteriseras som slutlig.

---

<sup>100</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked 2007-03-01, Skatteverkets rättsfallssamling 7/07.

<sup>101</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked 2007-03-01, Skatteverkets rättsfallssamling 7/07.

<sup>102</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked 2007-05-28, Skatteverkets rättsfallssamling 13/07.

## 6 Rättspraxis efter Marks & Spencer

Efter M & S har enbart ett fåtal avgöranden diskuterat problemen kring förlustutjämning på EG-nivå. I målet C-196/04 *Cadbury Schweppes* var det brittiska CFC-reglerna föremål för prövning. Trots att målet i sig inte berörde förlustutjämning kom generaladvokat Légers i sitt förslag till avgörande att hänvisa till M & S.<sup>103</sup> Léger uttalade att det i brist på harmonisering på området måste accepteras att det förekommer konkurrens med beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Vidare anför han att gemenskapens friheter inte är skapade för att möjliggöra överföring av vinster och förluster mellan medlemsstaterna. Detta uttalande tyder på att EG inte har för avsikt att tvinga medlemsstaterna en likabehandling på detta område.<sup>104</sup>

I juli 2007 kom dock ytterligare en dom från EG-domstolen som berörde gränsöverskridande förlustutjämning, C-231/05 *Oy AA*. Många kritiker ansåg att avgörandet skulle få en viktig funktion då det skulle kunna klargöra rättsläget efter M & S.<sup>105</sup> För svensk del var detta avgörande centralt eftersom det finska systemet har mycket stora likheter med de svenska koncernbidragsreglerna.

### 6.1 C- 231/05 Oy AA

Bakgrunden i målet var att ett brittiskt moderbolag ägde 100 procent av det finska bolaget Oy AA (tidigare Esab) via två andra bolag. Verksamheten i moderbolaget hade gått med förlust och förväntades gå i förlust i några år framöver. Eftersom moderbolagets verksamhet var av betydelse även för Oy AAs rörelse avsåg de att lämna ett koncernbidrag till moderbolaget.

---

<sup>103</sup> ECJ, Advocate General Légers Opinion, 2 May 2006, Case 164/04 p. 55.

<sup>104</sup> L.A. Denys, ET 2006 s. 443 f.

<sup>105</sup> Det kan även tilläggas att ett ytterligare mål gällande gränsöverskridande resultatutjämning kan komma att prövas inom kort av EGD. Den franska motsvarigheten till RegR (Conseil d'Etat) har nämligen i samband med prövningen av Oy AA begärt förhandsbesked i målet *Papillon*. Se Brokelind SSKT 2007 s. 535 ff.

Enligt de finska reglerna är en förutsättning för lämnande av koncernbidrag att ett inhemskt bolag äger mer än 90 procent av aktiekapitalet i ett annat inhemskt bolag.<sup>106</sup> Mot bakgrund av att moderbolaget i detta fall inte var finskt fastslog Centralskattenämnden i sitt förhandsbesked att överföringen mellan bolagen ej kunde utgöra ett koncernbidrag och att kostnaden därmed inte avdragsgill för Oy AA. Bolaget överklagade beslutet till Högsta Förvaltningsdomstolen där domstolen konstaterade att samtliga krav för lämnande av koncernbidrag var uppfyllda förutom nationalitetskravet. Domstolen ställde sig frågande till om detta nationalitetskrav var förenligt med gemenskapsrätten. I anledning av detta framförde domstolen en tolkningsfråga till EGD huruvida det var det var förenligt med art 43 och 56 i EGF att ha bestämmelser som medger avdrag för koncernbidrag enbart i de situationer moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat.

### **6.1.1 Domstolens bedömning**

I likhet med andra domar började domstolen med att konstatera att direkta skatter inte ligger inom gemenskapens behörighet men att medlemsstaterna måste respektera EG-rätten vid sin lagstiftning.<sup>107</sup> Domstolen inledde sedan med att pröva om de aktuella finska bestämmelserna utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten. Eftersom avdragsmöjligheten var beroende av att dotterbolagets moder hade sitt säte i Finland uttalade domstolen att det blir mindre attraktivt för bolag med hemvist i annan medlemsstat att etablera dotterbolag i Finland. De finska reglerna utgjorde därmed ett hinder mot etableringsfriheten.<sup>108</sup> Att moderbolaget kunnat uppnå önskat resultat genom etablering av filialverksamhet ansåg inte föranleda någon annan bedömning.<sup>109</sup>

Nästa fråga att avgöra var om inskränkningen av etableringsfriheten kunde motiveras. I målet framfördes samma grunder som bedömts i M & S. När det gäller grunden att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten anförde domstolen att detta argument inte kunde användas för att systematiskt gynna dotterbolag med moderbolag som

---

<sup>106</sup> 8 I 3 § KonsAvL.

<sup>107</sup> Mål C-231/05, Oy AA, p. 18.

<sup>108</sup> Mål C-231/05, Oy AA, p. 39 och 43.

har hemvist i samma medlemsstat. Domstolen uttalade dock att denna grund kan användas i situationer då bestämmelsen har till syfte att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstat rätt att utöva sin beskattningsrätt. I detta fall innebär det att bolagskoncerner kan komma att få välja i vilken medlemsstat dotterbolagets vinst skall beskattas, vilket skulle kunna äventyra fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. När det gäller risken för att förluster kan komma att utnyttjas vid två tillfällen konstaterade domstolen kort att de finska reglerna ej omfattade någon avdragsrätt för förluster, varvid detta argument ej var tillämpligt. Angående risken för skatteundandraganden medgav domstolen att det fanns en risk för fiktiva upplägg i dessa situationer som skulle kunna medföra situationer då förluster kan komma att beaktas dubbelt. EGD medger att de finska reglerna skulle förhindra ett sådant resultat.<sup>110</sup> Sammantaget menade domstolen att det med hänsyn till behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning samt risken för skatteundandraganden förelåg tvingande hänsyn till allmänintresset som är ägnade att uppnå detta ändamål.

I domstolens proportionalitetsbedömning framfördes att den aktuella inskränkningen inte skulle kunna utvidgas så att även gränsöverskridande situationer kom att omfattas. Vidare uttalade domstolen att de finska reglerna inte har till syfte att systematiskt förvägra avdrag för gränsöverskridande koncernbidrag. Det var ej heller möjligt att de finska reglerna inskränkande karaktär skulle kunna förebyggas genom att uppställa villkor för mottagare eller givaren. Det ansågs därmed att den aktuella bestämmelsen ej gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå sitt ändamål.<sup>111</sup> Vad som gäller avseende sådana slutliga förluster som var föremål för prövning i M & S kommenterades dock inte i domen. Avslutningsvis fann domstolen att de finska reglerna ej stod i strid med art 43.<sup>112</sup>

---

<sup>109</sup> Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 40.

<sup>110</sup> Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 59.

<sup>111</sup> Mål C-231/05, *Oy AA*, pp. 64-66.

<sup>112</sup> Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 67.



### **6.1.2 Oy AA och svensk rätt**

Efter avgörandet i Oy AA var de många av medlemsstaternas regeringar som drog en lättande suck. Domen synes tyda mot att medlemstaterna inte behöver utvidga sin resultatutjämnning till att generellt godta internationella förhållanden. Vissa bedömare menar att EGD:s resonemang i domen är helt logiskt. Brokelind förklarar det domstolens ställningstagande mot bakgrund av att de finska reglerna bygger på att en vinst skall beskattas i Finland. I en gränsöverskridande situation kan inte dessa förutsättningar uppfyllas eftersom Finland saknar möjlighet att beskatta bolag med säte utomlands.<sup>113</sup> Långt ifrån alla bedömare delar dock denna åsikt.<sup>114</sup> Men oavsett vad man anser om domen kvarstår en fundamental fråga; hur förhåller sig det finska avgörandet till M & S? Eftersom EGD:s slutsatser i målet Oy AA kom att skilja sig mot vad som framkommit i M & S har många frågetecken skapats. Hur avgörandet skall tolkas och vilken påverkan det kan få på svensk rättstillämpning är ännu svårt att svara på eftersom målet nyligen avgjorts och Skatterättsnämnden ännu inte lämnat något förhandsbesked. Det kan dock observeras att den svenska lagstiftaren i Prop. 2007/08:1 synes ha tolkat det finska avgörandet som ett bevis på att de svenska reglerna kan behållas. Lagstiftaren framför att det vid en allegori mellan det svenska, finska och brittiska reglerna kan ses att det svenska systemet har störst likhet med det finska och att det därmed saknas anledning att anta att EGD skulle göra en annorlunda bedömning av svensk rätt.<sup>115</sup> I anledning av detta föreslås därmed inga lagändringar. Jag är dock långt ifrån säker att detta är en riktig bedömning. Mot bakgrund av detta skall jag i nästa kapitel analysera vilket förhållande M & S och Oy AA har till varandra och vilka konsekvenser detta kan tänkas få för svensk rätt.

---

<sup>113</sup> Brokelind, SSKT 2007 s. 531.

<sup>114</sup> Se bl.a. Barenfeld, SSKT 2006 s. 36.

<sup>115</sup> Prop. 2007/08:1 s. 118.

## 7            **Analys**

### 7.1            Den svenska koncernbidragsrättens utveckling

Den traditionella svenska synen på koncernbidrag har varit att avdrag ej skall medges då det finns en internationell anknytning. Tidigare (innan 1993) ansågs det ytterst tveksamt att koncernbidrag kunde lämnas mellan svenska bolag med mellanliggande utländska bolag. Denna syn kom dock att förändras något efter att RegR slagit fast att det med tillämpning av diskrimineringsförbuden i dubbelbeskattningsavtalen kom att vara möjligt att lämna koncernbidrag mellan två svenska bolag med ett mellanliggande utländskt bolag.<sup>116</sup> Detta utgjorde den första tendensen till att den svenska koncernbidragsrätten kunde tillämpas vid gränsöverskridande förhållanden. Efter Sveriges inträde i EU har vi tvingats utveckla vår koncernbidragsrätt ytterligare för att skapa en lagstiftning som är förenlig med EG-rätten och den fria rörligheten. Ett steg i denna utveckling var tillkomsten av bestämmelsen 35:2a IL. Denna bestämmelse kom att möjliggöra lämnande av koncernbidrag i ett större antal situationer än tidigare. Exempelvis kunde koncernbidrag lämnas mellan svenska bolag trots att det fanns flera mellanliggande utländska bolag.

Fram till denna tidpunkt fanns dock ingen möjlighet för Sverige att tillåta koncernbidrag mellan ett svenskt och ett utländskt bolag. Frågan om förekomsten av en sådan möjlighet uppkom dock i samband med prövningen av M & S. Den svenska regeringen och Skatteverket såg negativt på en sådan utveckling eftersom detta skulle innebära att stora summor kunde komma att flyttas bort från den svenska skattebasen. När målet sedan kom att avgöras bedömdes visserligen frågan i stort till förmån för medlemsstaterna eftersom det klargjordes att medlemsstaterna inte hade någon generell skyldighet att bevilja förlustutjämning över gränserna. Trots detta var inte medlemsstaterna helt säkra på sin position, eftersom EGD i viss mån kom att öppna upp möjligheterna för en viss form av gränsöverskridande förlustutjämning. Den stora efterföljande frågan blev huruvida detta undantag kunde appliceras på andra medlemsstaters rättsordningar.

---

<sup>116</sup> Mål RÅ 1993 ref 91 I.

Vissa bedömare menade att domen inte kunde tillämpas på annan nationell lagstiftning eftersom prövningen varit baserad enbart på det brittiska regelsystemet.<sup>117</sup> Det framhölls att rättfärdigandegrunden om risken för dubbelt utnyttjande av förluster hade prövats gentemot en överföring av förluster och inte av vinster så som är fallet enligt svensk rätt. Därutöver hade proportionalitetsbedömningen gjorts enbart utifrån reglerna i Storbritannien. Från svenskt håll framhölls att Sverige och Storbritannien hade två skilda metoder för konsolidering. Därför ansåg vissa att rättsfallet inte kunna appliceras på svensk rätt. Av den anledning att de båda systemen hade ett gemensamt bakomliggande syfte ansåg dock de flesta bedömare att det ändå fanns en risk för att Sverige skulle behöva utvidga sin koncernbidragsmöjlighet till att även omfatta situationer då andra möjligheter att utnyttja förluster saknades.<sup>118</sup> Att inte bli beviljad avdrag för koncernbidraget i en sådan situation skulle kunna leda till dubbelbeskattning.<sup>119</sup>

Trots att rättsläget efter M & S är oklart kom domen dock att påverka den svenska rättstillämpningen på flera sätt. Ett exempel på detta är att Skatterättsnämnden kom att följa avgörandet mycket restriktivt.<sup>120</sup> Denna praxis kan sammanfattas i att nämnden behandlade rättsfallet som ett argument för att enbart möjliggöra lämnande av koncernbidrag från svenska moderbolag till utländska dotterbolag, där dotterbolaget tydligt kunde bevisa att det saknades möjligheter att utnyttja förlusterna i hemviststaten. Det var därmed inte möjligt att lämna koncernbidrag till utländska moderbolag eller utländska systerbolag. Vidare kom LänsR i Lindex-målet även att ta intryck av målet där domstolen kom att följa Generaladvokat Maduros förslag till avgörande.<sup>121</sup>

När fallet Oy AA togs upp till prövning i EGD var medlemsstaternas förhoppning att rättsläget skulle klarna. Detta blev också i viss mån fallet eftersom det finska resultatutjämnningssystemet, till skillnad från det brittiska, ansågs vara förenligt med art 43

---

<sup>117</sup> Lang, ET vol. 46 2006 s. 56.

<sup>118</sup> Se bl.a. Bärebring, IUR Information nr 8 2003 s. 13f samt Douma & Naumburg, ET nr 9 2006 s. 436.

<sup>119</sup> Se bl.a. Barenfeld, SSKT 2006 s. 33 och Dahlberg (2007) s. 114 f.

<sup>120</sup> Lindström-Ihre, Nilsson, SN 2006 s. 464.

<sup>121</sup> ECJ, Advocate General Poiras Maduro Opinion, 7 April 2005, Case 446/03.

EGF. I och med att domen kom att avvika från vad som framkommit i M & S uppkom dock frågan hur rättsläget nu skulle tolkas; hade M & S spelat ut sin roll eller var fallet fortfarande aktuellt? Det är i denna position koncernbidragsrätten befinner sig idag.

## 7.2 Tolkning av rättsläget

Det kan konstateras att 35 kap IL behandlar utländska bolag mindre förmånligt än svenska bolag, eftersom det krävs att mottagaren är skattskyldig för bidraget i Sverige. Slutsatsen som kan dras är därför att den svenska koncernbidragsrätten utgör ett hinder av etableringsfriheten. Den relevanta frågan som i dagsläget behöver besvaras är dock huruvida denna inskränkning kan rättfärdigas under någon rättfärdigandegrund och om detta kan anses vara proportionellt. Svaret på denna fråga kan hittas genom att studera M & S och framförallt Oy AA. Genom att utreda vilken relation dessa avgöranden har till varandra kan man med en större säkerhet uttala sig om hur de svenska koncernbidragsreglerna förhåller sig till internationell resultatutjämnning.

Bakgrunden till de skilda synsätten i Oy AA och M & S är långt ifrån klar. En rad skillnader mellan de båda målen kan dock observeras. Den stora frågan är huruvida dessa skilda omständigheter i målen föranlett två olika bedömningar eller om domstolen beslutat sig för att förändra praxis. Enligt min åsikt kan domstolens praxis tolkas utifrån två metoder. Mer specifikt innebär detta att man antingen väljer att se det finska avgörandet som en vidareutveckling av M & S eller som ett tillbakaträdande från det samma.

### 7.2.1 *Tolkningsalternativ 1; Vidareutveckling av praxis?*

Ett alternativ att tolka nuvarande praxis är att M & S och Oy AA berör två olika situationer och därmed skall ses som två skilda bedömningar. Tankesättet bakom denna tolkning bygger således på att det finska avgörandet skall ses som en komplettering på området för gränsöverskridande resultatutjämnning i förhållande till M & S. Det finns flera omständigheter som påvisar att de båda fallen berör två olika situationer. En skillnad består i ländernas skilda metoder för att uppnå resultatutjämnningen; det brittiska regelsystemet

behandlar en överföring av förluster medan de finska, i likhet med de svenska, reglerar en överföring av vinster. Lang menar att de specifika detaljerna i de brittiska reglerna var avgörande för utgången i M & S.<sup>122</sup> Detta tyder på att fallet inte nödvändigtvis behöver tillämpas för all resultatutjämnning i andra medlemsstater. En annan skillnad består i att M & S kom att behandla primär etablering medan Oy AA berörde en sekundär etablering. En etablering genom moderbolag skiljer sig gentemot en etablering via dotterbolag. Det torde därmed inte vara självklart att samma regler gäller för båda etableringsformerna. Brokelind anser att EGD har kommit att ställa betydligt strängare krav på värdstater i jämförelse med källstater.<sup>123</sup> Ett exempel som illustrerar detta är att källstatens koncernbidragsregler godtogs i både Futura och Oy AA, medan värdstatens regler inte accepterades i M & S. Att de skilda resultaten i målen torde bero på dessa omständigheter har även kommenterats av Ståhl m.fl.<sup>124</sup> Detta är enligt min synpunkt ett starkt argument för att målen berör två olika situationer och varför fallen kom att behandlas olika.

Vad visar då på att praxis inte har förändrats? De olika resultaten som blev följden av målen kan förklaras i att det finska avgörandet inte berörde en undantagssituation med slutliga förluster. Punkt 41 i domen synes peka på att det enligt det brittiska systemet fanns möjlighet att rulla underskottet framåt.<sup>125</sup> Eftersom målet inte berörde denna problematik saknade EGD anledning att besvara denna fråga. Stöd för detta påstående kan hittas i Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande som synes vara av samma åsikt.<sup>126</sup> Även Dahlberg anser att utgången i Oy AA torde ha blivit annorlunda om det hade varit fråga om slutliga förluster.<sup>127</sup> Dessutom kan det framföras att Oy AA inte på något sätt motsäger vad som lades fram i M & S. Huvudregeln som kan utläsas av de båda målen är fortfarande att medlemsstaterna inte har någon generell skyldighet att utsträcka sina resultatutjämningsmöjligheter internationellt. Hade EGD i Oy AA velat uttrycka att M & S

---

<sup>122</sup> Lang, ET 2006 Feb. s. 56.

<sup>123</sup> Brokelind, SSKT 2006 s. 658.

<sup>124</sup> Ståhl, Persson, Österman s. 157.

<sup>125</sup> Mål C-231/05, Oy AA p. 41.

<sup>126</sup> ECJ, Advocate General Kokotts Opinion, 12 September 2006, Case 231/05 p. 71. Dessa omständigheter påpekas dock inte i domen i Oy AA vilket försvagar detta argument något.

<sup>127</sup> Dahlberg, SN s. 627.

spelat ut sin roll torde det ha funnits utrymme att göra detta. Sammanfattningsvis menar jag därmed att samtliga av dessa argument påvisar att M & S och Oy AA utgör två mål som fortfarande har kvar sin aktualitet. Fallens inbördes förhållande kan sammanfattas på så vis att Oy AA stadgar en huvudregel för internationell resultatutjämnning, medan M & S stipulerar undantaget från denna huvudregel.<sup>128</sup>

Konsekvensen av detta tolkningsalternativ blir att Sverige enligt huvudregeln inte behöver tillåta koncernbidrag till bolag med hemvist i annan medlemsstat. När det däremot gäller situationer där det förekommer *slutliga förluster* bör M & S kunna utnyttjas som ett argument för att bevilja förlustutjämnning trots att mottagaren har hemvist utomlands. Mot bakgrund av detta finns det en stor möjlighet att de svenska reglerna vid EGDs prövning kan komma att bedömas som oförenliga med etableringsfriheten. Inskränkningen skulle visserligen kunna motiveras utifrån de rättfärdigande grunder som framfördes i Oy AA men skulle sannolikt inte klara proportionalitetskravet. För Sveriges del skulle detta innebära att vi skulle behöva utvidga koncernbidragsrätten till att omfatta en viss form av gränsöverskridande förlustutjämnning.

### **7.2.2 Tolkningsalternativ 2: Ett steg tillbaka?**

Mitt andra tolkningsalternativ bygger på att Oy AA innebär ett tillbakaträdande från den praxis som följde av M & S. Detta ställningstagande grundas på att de båda fallen berörde två likartade situationer. Ett argument för denna tolkning är att både det brittiska och det finska systemet har samma bakomliggande syfte; att uppnå en resultatutjämnande effekt. Dessutom bygger de båda systemen på att skapa en neutralitet för bolagens etablering via dotterbolag eller filialverksamhet. Det torde sakna relevans vilken metod som utnyttjas av medlemsstaterna för att uppnå den resultatutjämnande effekten eftersom detta enbart reglerar i vilket bolag den slutliga kvittningen sker. Att Skatterättsnämnden synes vara av denna åsikt kan ses i förhandsbeskedet med det holländska bolaget från 29 september 2006

---

<sup>128</sup> Dahlberg, SN 2007 s. 627.

där nämnden ansåg att M & S var tillämpligt även om det berörde en annan metod för resultatutjämnning.<sup>129</sup> Ett annat argument för detta tolkningsalternativ är att EGD under de senaste åren i stor utsträckning kommit att inkräkta på medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet. Eftersom medlemsstaterna inte avsagt sig sin suveränitet på detta område torde EGD vara mycket försiktig att förklara skattelagstiftning som stridande mot etableringsfriheten. Eftersom M & S kom att få mycket kritik för att drabba medlemsstaternas välfärd kan det, enligt min mening, anses som rimligt att EGD valt att backa från tidigare praxis.

Vidare kan det framhållas att domstolen inte kommenterar vad som gäller vid slutliga förluster. Detta kan möjligtvis ses som en markering från domstolens sida att denna praxis inte längre är aktuell. Historiskt sett har domstolen inte velat framhäva att en förändring av praxis har skett. Vidare har det av flera kritiker framförts att domstolens valt att tillämpa flera rättfärdigande grunder kumulativt i M & S kan ses som ett tecken på att domstolen inte varit övertygad i sitt ställningstagande och därmed inte klart beslutat vid vilka situationer fallet skulle tillämpas.<sup>130</sup> Mot denna bakgrund kan det finska avgörandet ses som en tendens på att EGD velat återge medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet genom att undanröja skyldigheten att i vissa undantagsfall medge förlustutjämnning internationellt.

Konsekvensen av denna tolkning blir att den huvudregel som fastställts i M & S saknar aktualitet. Det finns därmed inget utrymme för att få beviljat undantag för gränsöverskridande förlustutjämnning. Denna tolkning skulle innebära att det svenska koncernbidragssystemet kan komma att bevaras. Inte ens i undantagssituationer då möjligheten till utnyttjande av förlusterna uttömts skulle koncernbidrag kunna accepteras. Detta tolkningsalternativ ger inte upphov till några större praktiska problem eftersom de frågetecken som uppkom i M & S i princip inte längre är av betydelse. Mot bakgrund av att de finska och svenska koncernbidragsreglerna i all väsentlighet ser likadana ut torde EGD

---

<sup>129</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked, 2006-09-29, Skatteverkets rättsfallssamling 28/06.

<sup>130</sup> Lang, ET 2006 Feb. s. 59.

inte göra någon annan bedömning av svensk rätt. Detta medför att de svenska koncernbidragsbestämmelserna kan rättfärdigas med hänsyn till behovet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt behovet att förhindra skatteundandraganden. Inskränkningen torde även vara proportionell med hänsyn till dess syfte.

### **7.2.3      *Avvägning***

Vilken tolkning EGD de facto åsyftat genom sina avgöranden i M & S eller Oy AA är ännu oklart. Frågan är mycket komplex och därför kan eventuella slutsatser endast göras med stor försiktighet. Vid en sammanvägning av de ovan anförda argumenten anser jag dock det som mest sannolikt att Oy AA skall ses som en vidareutveckling av den praxis som utvecklats genom M & S. Bakgrunden till detta är att jag anser att argumentet kring de olika etableringsformerna får anses väga tungt. EGDs tidigare praxis visar att värdstater och källstater har kommit att behandlas olika. Detta argument stödjer att Oy AA utgör en komplettering i förhållande till M & S. Att det finska och brittiska regelsystemet har samma bakomliggande syfte bör enligt min åsikt inte vara ett tillräckligt starkt argument för att se Oy AA som en förändring av praxis. Därutöver finner jag det att den omständigheten att det i det finska avgörandet inte förekom slutliga förluster är en av de främsta anledningarna till att bedömningarna skilde sig åt. Eftersom målet inte berörde denna problematik saknades anledning för EGD att bedöma denna frågeställning.

Som ovan nämnts innebär denna tolkning att den svenska koncernbidragsrätten löper stor risk att bedömas som stridande mot EG-rätten. För att undvika detta skulle den svenska lagstiftaren behöva utvidga 35 kap IL till att vid vissa undantagsförhållanden acceptera gränsöverskridande koncernbidrag. Frågan som kan ställas är dock hur den svenska lagstiftaren kommer att agera i denna situation. Rättsutvecklingen är nämligen beroende på vilken inställning lagstiftaren och domstolar har till EG-rätten.<sup>131</sup> Traditionellt sett har domstolar och politiker i Sverige haft en tendens att vara mycket långsam i sin anpassning

---

<sup>131</sup> Brokelind, SSKT 2007 s. 537.



till EG-rätten.<sup>132</sup> De har även visat sig vara ovilliga att begära förhandsbesked av EGD vid oklara rättsfrågor.<sup>133</sup> Mot bakgrund av detta är jag tveksam till att en förändring av svensk koncernbidragsrätt kommer att ske inom någon snar framtid. Jag anser det som mer troligt att den svenske lagstiftaren kommer att tolka rättsläget i ljuset av Oy AA. Eftersom det nu står klart att de finska koncernbidragsreglerna är förenliga med gemenskapsrätten kommer troligen denna dom uppfattas som ett bevis för att svensk koncernbidragsrätt håller. Denna tolkning synes redan ha gjorts av regeringen i årets budgetproposition.<sup>134</sup> En annan viktig aktör i den framtida utvecklingen är RegR. Flera av de förhandsbesked som nämnts ovan har överklagats och kommer därmed inom snar framtid att tas upp till prövning av RegR.<sup>135</sup> Dahlberg synes vara av den åsikten att det finns en stor risk för att RegR kommer att följa Oy AA i sin bedömning.<sup>136</sup> Konsekvensen av detta blir i målen kommer att avgöras till nackdel för de sökande bolagen. Eftersom RegR är högsta instans i skattemål kommer domstolens avgörande utgöra svensk intern praxis. För att förhindra skapandet av en svensk rättstillämpning som inte är förenlig med EG-rätten anser jag att det är viktigt att RegR begär förhandsbesked av EGD för att få klartecken hur det egentligen förhåller sig i frågan.

Om EGD vid en eventuell prövning skulle finna att de svenska koncernbidragsreglerna strider mot EG-rätten skulle detta innebära att 35 kap IL skulle behöva utvidgas till att omfatta gränsöverskridande koncernbidrag vid slutliga förluster. Detta medför att den svenska lagstiftaren och domstolar ställs inför en rad praktiska problem. Ett problem är hur dessa undantagsbestämmelser skall utformas för att inte påverka tillämpningen av den interna koncernbidragsrätten. Vidare är det problematiskt att utreda hur begreppet slutliga förluster skall tolkas och tillämpas. Nedan skall några av dessa problem belysas och diskuteras.

---

<sup>132</sup> Ståhl anser att den svenska lagstiftarens förhållningssätt kan ses som "reaktivt" snarare än "proaktivt".

Ståhl, Sieps 2006:8 s. 9.

<sup>133</sup> Brokelind, SSKT 2007 s. 535.

<sup>134</sup> Prop. 2007/08:1 s. 118.

<sup>135</sup> Se ovan s. 36.

<sup>136</sup> Dahlberg (2007) s. 117.

### 7.3 Vad är en slutlig förlust?

Ett fundamentalt problem för den svenska lagstiftaren är att precisera vad som avses med slutliga förluster. EGD kom inte att utveckla vad som avsågs med definitionen utöver att förlusten skall vara slutlig både tidsmässigt och ur ett personperspektiv.<sup>137</sup> Med att förlusten skall vara slutlig tidsmässigt avses att förlusten inte skall kunna utnyttjas vare sig framåt (*carry forward*) eller bakåt i tiden (*carry back*). Med personperspektivet innebär att förlusten inte kan överföras till något annat bolag. En förlust kan inte anses vara slutlig om underskottet kan användas gentemot ett annat bolag inom koncernen. Detta kan vara fallet om ett dotter- och dotterdotterbolag har hemvist i samma stat och det i detta land finns ett resultatutjämningsystem som kan utnyttjas. I en sådan situation kan inte avdragsrätt medges för förlusten.

Hur begreppet i övrigt skall tolkas har diskuterats flitigt inom doktrin. Om vi tar den svenska lagstiftningen som exempel kan vi konstatera att Sverige tillhandahåller stora möjligheter att utnyttja underskott mot kommande vinster efterföljande år, om man bortser ifrån vissa undantag vid förvärv av förlustbolag osv.<sup>138</sup> Genom de olika fonderingsmöjligheterna som erbjuds för svenska juridiska personer finns även utsikter för att skapa förlustutjämnning bakåt i tiden.<sup>139</sup> Sammantaget anses dock Sverige erbjuda stora möjligheter till avdrag för underskott. Enligt Pelin blir följden av detta system att en förlust enligt svensk rätt endast är slutlig då ett bolag går i konkurs eller likvideras.<sup>140</sup> Han menar att det finns en risk med en allt för restriktiv tillämpning, då konsekvensen kan bli att bolag kan komma att likvideras som annars inte hade behövt likvideras, som ett led i skatteplanering.<sup>141</sup> Barenfeld anför dock att det normalt sett måste anses vara affärsmässigt motiverat att likvidera ett bolag.<sup>142</sup> Detta ställningstagande står dock inte i överensstämmelse med Skatterättsnämndens tolkning i förhandsbeskedet från 29

---

<sup>137</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 55.

<sup>138</sup> Se exempelvis beloppsspärren 40:15 IL och hindrande av överföring av underskott vid verksamhetsavyttringar 38:17 IL.

<sup>139</sup> Se exempelvis 30 kap IL.

<sup>140</sup> Pelin, SN 2006 s. 443.

<sup>141</sup> *Ibid.*

september 2006. I detta fall ansåg nämnden att det sökande bolaget inte skulle medges avdragsrätt, trots att dotterbolaget skulle likvideras.<sup>143</sup> Detta förhandsbesked tyder på att nämnden valt en mycket restriktiv tolkning av definitionen slutliga förluster. Lindström-Ihre m.fl. menar emellertid att det inte kan krävas att bolagen kan visa att framtida möjligheter att utnyttja förlusten har uttömts, eftersom utrymmet för undantaget då blir allt för begränsat. Det borde istället räcka att visa bolaget de facto inte kan komma att utnyttja sin förlust vare sig bakåt eller framåt i tiden.<sup>144</sup> De menar därmed att själva existensen av bestämmelser om att underskott kan rullas framåt eller bakåt i tiden inte i sig skall omöjliggöra avdragsrätt för koncernbidrag. Enligt min åsikt torde koncernbidragsrätten vara beroende av om förlusten slutlighet kan säkerställas med tillräcklig noggrannhet. I övrigt anser jag att avdragsrätt för slutliga förluster endast i mycket särpräglade fall skall kunna nekas, exempelvis då det är uppenbart att en likvidation enbart sker i syfte att kringgå lagstiftning.

En fråga som i detta sammanhang bör bedömas är om domstolens uttalande om att bolaget skall ha "*uttömt de möjligheter som erbjuds*" skall anses innefatta situationer som uppnåtts genom den skattskyldiges eget agerande. Som exempel kan tas att bolag kan avsäga sig rätten till att utnyttja en förlust i konsultation med behörig myndighet. Möjlighet till detta finns i flera medlemsstater så som Holland och Italien, enligt svensk rätt saknas dock denna möjlighet. Barenfeld menar att ett en sådan överenskommelse inte nödvändigtvis behöver ha till syfte att kringgå lagstiftning. Han anser att en sådan ordning istället skulle kunna undanröja osäkerheten kring en förlusts slutlighet.<sup>145</sup> Ett annat exempel på hur den skattskyldiges eget agerande kan framkalla slutliga förluster är frivillig likvidation. När det gäller frivillig likvidation framhäver Johansson att det för svensk lagstiftning varit ett viktigt mål att en koncern inte skall kunna välja var beskattningen sker.<sup>146</sup> Att den skattskyldige kan utnyttja den frivilliga likvidation som ett medel för att skapa

---

<sup>142</sup> Barenfeld, SSKT 2006 s. 33.

<sup>143</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked, 2006-09-29, Skatteverkets rättsfallssamling 28/06.

<sup>144</sup> Lindström-Ihre, SN 2006 s. 464.

<sup>145</sup> Barenfeld, SSKT 2006 s. 33.

<sup>146</sup> Johansson, SN 2007 s. 226.

förutsättningar för förlustutjämning torde inte vara förenligt med detta mål.<sup>147</sup> Barenfeld delar dock inte denna åsikt. Han menar att det ur domstolens proportionalitetsdiskussion kan utläsas att även situationer som uppstått av skattskyldiges eget agerande kan medföra avdragsrätt.<sup>148</sup> Han anser därmed att både likvidationsfallet och situationer då man avsagt sig rätten till att utnyttja förlusten skall omfattas av undantaget. Personligen anser jag att den omständighet att domstolen valde att inte precisera uttrycket ytterligare kan ses som ett ställningstagande att det saknar betydelse hur situationen uppstått. Därmed torde även situationer som uppstått genom den skattskyldiges eget agerande innefattas, i vart fall så länge det skett av affärsmissiga skäl och att det säkerligen kan fastställas att förlusten inte kan utnyttjas flera gånger. Det torde dock inte vara tillräckligt att det utländska bolaget ignorerar att strunta i en möjlighet att utnyttja förluster i hemviststaten eftersom det då finns en uppenbar risk för missbruk.<sup>149</sup>

Vidare har inom doktrin en diskussion förts angående enligt vilken stats lagstiftning underskottet skall beräknas. Alternativen som finns att tillgå är att beräkna underskottet enligt lagstiftning i förlustbolagets hemviststat, enligt lagstiftningen i det mottagande bolagets hemviststat eller enligt båda ländernas regler. I ett förhandsavgörande från 29 september 2006 konstaterade Skatterättsnämnden att underskottet skall beräknas enligt båda lagstiftningarna, där avdrag medges med det lägsta av de två beloppen.<sup>150</sup> Brokelind ifrågasätter dock om detta ställningstagande är rimligt. För det fall de utländska förlusterna enligt svenska regler skulle beräknas till ett mindre belopp, skulle detta innebära att slutliga förluster försvinner.<sup>151</sup> Pelin synes dock inte dela Brokelinds åsikt. Han menar att underskottet rimligtvis bör beräknas enligt lagstiftningen i den stat där skattebasen reduceras, eftersom det främst är denna stat som påverkas av resultatutjämningen. Att prövningen skulle behöva ske enligt olika länders regler anser han dock inte nödvändigtvis

---

<sup>147</sup> Johansson menar därför att en förändring av den frivilliga likvidationen kan behöva ske i framtiden. Ibid.

<sup>148</sup> Barenfeld, SSKT 2006 s. 32 f.

<sup>149</sup> Pelin, SN 2006 s 442.

<sup>150</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked, 2006-09-29, Skatteverkets rättsfallssamling 28/06.

<sup>151</sup> Brokelind SSKT 2007 s. 537.

behöva innebära några komplikationer.<sup>152</sup> I denna del anser jag att Skatterättsnämndens tolkning torde vara mest i rimlig. Visserligen skulle denna metod medföra vissa praktiska problem, eftersom flera beräkningar behöver göras i varje enskilt fall. Jag anser dock att dessa problem inte behöver bli allt för stora. Eftersom det beräknade beloppet kan skilja sig åt avsevärt mellan olika länder torde det ge ett mer rättvisande resultat att beakta flera länders beräkningsmetoder.

En annan fråga som diskuterats är vad som skall gälla om det vid senare tillfällen sker omständigheter som påverkar beräkningen av underskottet. Exempel på detta är om ett underskott efter en omprövning kan komma att omvandlas till ett överskott eller om en bolagsstämma senare år fattar beslut om att en likvidation skall upphöra. Hade dessa omständigheter varit för handen vid tidpunkten för avdragsbeslutet hade bolaget inte haft rätt att lämna koncernbidrag. Frågan är om dessa inträffade omständigheter skall innebära att koncernbidraget skall återföras. Pelin anser att sådana omständigheter inte torde kunna påverka bedömningen av underskottet och avdragsmöjligheten. Han påpekar att ett sådant förhållningssätt kan ses i 47:5 b IL.<sup>153</sup> Huruvida denna analogi rimligen kan göras skall jag låta vara osagt. Barenfeld synes dock vara av samma åsikt som Pelin. Han menar att en bedömning endast kan ske utifrån det som var känt och konstaterbart vid beslutstidpunkten för avdraget, detta följer av principen om förutsägbarhet.<sup>154</sup> Jag anser dock att dessa argument kan ifrågasättas. Ta som exempel ett bolag som avsiktligt redovisar olika belopp felaktigt eller på annat sätt försöker kringgå skattelagstiftning. I dessa fall är det enligt min mening inte rimligt att ett bolag får använda detta belopp som grund för prövning av koncernbidragsrätt efter att dessa felaktigheter uppdagats. För att förhindra skentransaktioner är det därför viktigt att koncernbidraget i vissa situationer kan återföras. Huruvida detta skall gälla även vid andra inträffade omständigheter är jag dock mer tveksam till. Detta skulle kunna äventyra förutsägbarheten i allt för stor utsträckning.

---

<sup>152</sup> Pelin, SN 2006 s. 442.

<sup>153</sup> Ibid.

<sup>154</sup> Barenfeld SSkT 2006 s. 36.

En ytterligare fråga är vilka villkor Sverige kan komma att uppställa vid acceptande av förlustutjämnning utöver gränserna vid slutliga förluster. Som exempel kan nämnas att Sverige för avdrag skulle kräva att bidraget beskattas utomlands. Lindström-Ihre menar att Sverige för avdragsrätt torde kräva att koncernbidraget utgör skattepliktig inkomst enligt reglerna i mottagarens hemviststat motsvarande det krav som idag finns i 35:1 IL.<sup>155</sup> Jag ställer mig dock frågande till stipulerande av liknande villkor eftersom detta inte påverkar den svenska skattebasen. Barenfeld menar på samma sätt att rätten till avdrag inte borde påverkas av om koncernbidraget beskattas i utlandet eller ej. Han menar att det torde räcka att det tas upp i deklarationen.<sup>156</sup> Ett argument för detta kan hittas genom att betrakta den internationella resultatutjämnningen. Exempelvis skulle både Tyskland och Nederländerna behandla koncernbidraget som en utdelning eller aktieägartillskott och därmed i princip undanta beloppet från beskattning.<sup>157</sup> Detta innebär att koncernbidraget inte skulle medföra en ökad skatteintäkt i dessa länder. En jämförelse kan likväl göras med RÅ 2002 not 146 där RegR konstaterade att det inte kan krävas att en fysisk person är obegränsat skattskyldig i annat land för att kunna släppa beskattningen av personen i Sverige. I analogi med detta rättsfall torde inte heller Sverige vid gränsöverskridande resultatutjämnning kunna kräva att det överförda beloppet skall beskattas i utlandet för att kunna bevilja avdrag. Eftersom förlusten är slutlig finns inget utrymme att utnyttja förlusten vid ett annat tillfälle. Att inte medge avdrag då koncernbidraget är skattefritt medför att det utländska bolaget helt utesluts från sin möjlighet att utnyttja förlusten. Ett sådant krav anser jag har stor risk för att komma att bedömas som oproportionellt och därmed stridande mot gemenskapsrätten.<sup>158</sup> Om Sverige skall utvidga sin lagstiftning är det enligt min åsikt därför viktigt att avstå från att uppställande av krav att koncernbidraget skall vara skattepliktig i den mottagande staten.

---

<sup>155</sup> Lindström-Ihre, Nilsson, SN 2006 s. 465. Vid vissa situationer så som likvidation, anser de dock att det saknar betydelse om koncernbidraget beskattas eller ej.

<sup>156</sup> Barenfeld, SSKT 2006 s. 36.

<sup>157</sup> Douma & Naumburg, ET 2006 s. 435. Se även Sec.8b (1) och (5) KStG. Det kan dock tilläggas att utdelning enligt tysk rätt endast undantas från beskattning upp till 95 procent.

<sup>158</sup> Dahlberg, SN 2006 s. 144.

Avslutningsvis anser jag att risken är stor för att terminologin av slutliga förluster kommer att medföra uppenbara problem för Skatteverket, förvaltningsdomstolar och de inblandade bolagen. Detta beror på att metoden för att beräkna underskott enligt olika länders lagstiftning ofta skiljer sig åt och är mycket komplex. Dessutom är det svårt för de inblandade bolagen är att lägga fram bevis som styrker att förlusten de facto är slutlig. Även om EGD inte explicit uttalat att bevisbördan för att förlusten är slutlig ligger på den skattskyldige, torde punkt 56 i domen till M & S enligt min mening närmast föranleda en sådan tolkning.<sup>159</sup> Därutöver hamnar Skatteverket i svår situation då de tvingas bedöma om beviskravet är uppfyllt. Detta är särskilt problematiskt eftersom EGD inte heller kom att precisera vid vilken tidpunkt kraven skall vara uppfyllda eller hur högt beviskravet skall ställas. Det är dock viktigt att komma ihåg att det är viktigt att en undantagsbestämmelse utformas något abstrakt för att kunna förhindra en allt för bred tillämpning. Risken är därmed stor att många frågetecken kommer att kvarstå även efter en lagreglering.

#### 7.4 I vilka situationer kan koncernbidrag över gränserna medges?

En annan fråga som kvarstår är vid vilka förhållanden argumentet med slutliga förluster skall kunna utnyttjas. Att denna möjlighet förekommer då ett svenskt moderbolag lämnar koncernbidrag till utländska dotterbolag med slutliga förluster framgår av M & S. Frågan är dock om detta argument kan användas vid motsatta förhållanden, exempelvis då koncernbidraget lämnas av ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag, så som var fallet i Oy AA. Eftersom EGD kom fram till att de finska reglerna var i överensstämmelse med EG-rätten kunde detta tolkas som att gränsöverskridande koncernbidrag ej kan lämnas i uppåtgående riktning i koncerner. Det är dock viktigt att observera att det i det finska avgörandet fanns en möjlighet att rulla underskottet framåt enligt de brittiska reglerna, vilket gjorde att förlusterna inte kunde kategoriseras som slutliga. Eftersom förutsättningarna Oy AA och M & S därför inte var samma är det inte självklart att Oy AA skall ses som en begränsning av M & S. Dahlberg anser att koncernbidraget torde kunna lämnas vid båda förhållanden för det fall det utländska företaget har slutliga underskott.<sup>160</sup>

---

<sup>159</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 56. Se även Brokelind, SSKT 2006 s. 652.

<sup>160</sup> Dahlberg, SN 2007 s. 627.

Detta ställningstagande skiljer sig från den tolkning Skatterättsnämnden gjort i flera av sina förhandsbesked.<sup>161</sup> I förhandsbeskeden nekade nämnden nämligen koncernbidrag från svenska dotterbolag till utländska moderbolag eller till utländska systerbolag. Jag anser att nämndens valt en allt för restriktiv tolkning av M & S. Intressant att tillägga är att tre ledamöter i nämnden var skiljaktiga i förhandsbeskedet från 29 september 2006, då de ansåg att dotterbolagsetableringen inte principiellt skiljde sig från M & S – fallet.<sup>162</sup> Det kan observeras att det finns vissa skillnader vid etablering av moderbolag och dotterbolag i utlandet. Jag har dock svårt att se varför ett moderbolag torde ha ett större skyddsintresse i detta sammanhang. I en situation där det får anses vara utrett att möjligheterna att utnyttja en förlust uttömts torde det saknas anledning att ifrågasätta vilket bolag i koncernen som får utnyttja underskottet. Detta ställningstagande ligger också i linje med den svenska lagstiftningen, eftersom 35 kap IL inte gör skillnad på i vilken riktning koncernbidraget ges.<sup>163</sup> Att på detta sätt behandla interna och internationella förhållanden olika är inte önskvärt ur rättsäkerhetssynpunkt. Jag anser därför att det mest sannolika torde vara att de båda fallen omfattas av undantaget. Följden av mitt ställningstagande blir att gränsöverskridande koncernbidrag skulle godtas från svenska dotterbolag till utländska moderbolag med slutliga förluster. Därmed finner jag att det jämväl saknas anledning att hindra lämnande av koncernbidrag från ett svenskt bolag till ett utländskt systerbolag om övriga förutsättningar är uppfyllda. Rättsläget kan tolkas på så sätt att rätten till att lämna koncernbidrag utvidgas till att även omfatta utländska bolag, trots att de saknar filial i Sverige. Detta innebär att 35:2 a IL i kombination med M & S gör att ett stort antal koncernförhållanden kan komma att ha möjlighet att få till stånd gränsöverskridande förlustutjämnning inom EU/EES.

En fråga som ännu ej besvarats är om undantaget för slutliga förluster kan komma att tillämpas i förhållande till bolag med säte utanför EU/EES. Skatterättsnämnden bedömde en liknande fråga i ett förhandsbesked, som beskrivits ovan.<sup>164</sup> I detta fall konstaterade

---

<sup>161</sup> Se bl.a. Skatterättsnämnden förhandsbesked, 2006-09-29, Skatteverkets rättsfallssamling 28/06.

<sup>162</sup> Ibid.

<sup>163</sup> Johansson, SN 2007 s. 228.

<sup>164</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked 2007-03-01, Skatteverkets rättsfallssamling 7/07.



nämnden att etableringsfriheten inom EU ej kunde åberopas om moderbolaget hade sitt säte utanför EU. Därutöver uttalade nämnden att etableringsfriheten är överordnad reglerna om kapital och därmed kunde inte heller de tillämpas gentemot stater utanför EU. Frågan är enligt min mening mycket komplicerad att besvara. Jag anser dock att undantaget med slutliga förluster inte bör vara tillämplig gentemot länder utanför EU. Tills vidare anser jag därför att Sverige får falla tillbaka på den interna koncernbidragsrätten i detta avseende. Eftersom bestämmelsen i 35:2 a IL inte täcker in stater utanför EES torde RÅ 1993 ref 91 I att utgöra den enda möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämnning utanför EES. Eftersom det i RÅ 1993 ref 91 II fastställdes att flera dubbelbeskattningsavtal ej kunde tillämpas simultant torde det uppkomma problem i en koncernstruktur med flera mellanliggande bolag med hemvist utanför EES.

## 7.5 Avslutande reflektioner

Den svenska koncernbidragsrätten har kommit att utvidgats i relativt stor utsträckning till att innefatta vissa internationella förhållanden. Att helt utsträcka den svenska resultatutjämnningen till att medge lämnande av koncernbidrag till utländska bolag har dock visat sig vara ett stort steg att ta. Det är viktigt att komma ihåg att skatteområdet är en mycket fundamental fråga för de flesta medlemsstater eftersom den utgör en viktig del i staters finansiering. Så länge medlemsstaterna inte ställer sig bakom ett inrättande av generell förlustutjämnning kommer det att vara komplicerat för EU att driva igenom en harmonisering av gränsöverskridande resultatutjämnning. Det är dessutom viktigt att ha i åtanke att en generell möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning riskerar att skada konkurrensen på den europeiska marknaden. Av denna anledning tror jag inte EGD kommer att våga gå fram på samma sätt som inom andra rättsområden, vilket är till fördel för Sverige.

I dagsläget är det svårt att uttala vad som gäller avseende den svenska koncernbidragsrätten förenlighet med EG-rätten. Något definitivt svar är svårt att erhålla

förrän EGD faktiskt prövat de svenska koncernbidragsreglerna. Oavsett vilken tolkning som görs av rättsläget bedömer jag ändå att den svenska koncernbidragsrätten i stort befinner sig i en säker position. Den eventuella förändring som kan behöva ske på området genom avdragsrätt för slutliga förluster kommer endast att förekomma i rena undantagssituationer. Att det finns ett utrymme att begränsa tillämpningen kan exempelvis ses i High Courts prövning av M & S där domstolen trots EGDs bedömning kom att neka avdrag till det franska dotterbolaget. Hur stor utrymme för ett sådant undantag blir är de svenska domstolarnas och lagstiftarens uppgift att bedöma. Jag anser att det är viktigt att tillämpningen av undantaget begränsas eftersom detta förhindrar risken för konstlade upplägg.

Även om jag i min framställning funnit det sannolikt att Sverige kan komma att behöva godta avdrag för slutliga förluster är det långt ifrån säkert att den svenska rättstillämpningen kommer att följa denna syn. Frågan kan komma att besvaras när KamR/RegR tar upp *Lindex-målet* till prövning. Många bedömare har dock framfört att de tror att Lindex ej kommer att medges avdrag p.g.a. att dotterbolaget fortsatt sin verksamhet. Under liknande förhållanden nekades nämligen M & S avdrag för förlusterna i det franska dotterbolaget. Om detta fall bedöms på samma sätt kommer förlusten troligen inte att kategoriseras som slutlig och därmed kommer frågan om M & S fortsatta tillämplighet inte ställas på sin spets i prövningen. Förr eller senare kommer dock Skatterättsnämnden och Förvaltningsdomstolarna tvingas att ta ställning i frågan.

Avslutningsvis vill jag säga att jag anser det vara beklagligt att EGD efterlämnar så många frågetecken efter sina avgöranden. Efterverkningar av M & S kan ses som ett bra exempel på hur ovissheten skapar en diskrepans mellan lagen och den praktiska tillämpningen i Sverige. Det är dock viktigt att komma ihåg att RegR spelar en viktig roll i denna del, då de genom att begära förhandsbesked kan få klartecken över hur rättsläget ser ut. Min förhoppning är därför RegR i samband med prövningen av de överklagade förhandsbeskeden kommer att hänskjuta frågan till EGD.

## 8 Källförteckning

### Litteratur

- Andersson, Mari, *Inkomstskattelagen – en kommentar. Del II*  
Enérus Saldén, Anita  
Tivéus, Ulf  
Norstedts Juridik, 5:1 u, Stockholm 2005,  
ISBN 91-39-01106-2.
- Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*,  
Juristförlaget, Stockholm 1990  
ISBN 91-7598-198-X.
- Dahlberg, Mattias *Internationell beskattning – En lärobok*  
Studentlitteratur, Lund 2005  
ISBN 91-44-03790-2.
- Dahlberg, Mattias *Internationell beskattning*  
Studentlitteratur, 2:1 u, Polen 2007  
ISBN 978-91-44-02990-0
- Eriksson, Asbjörn *Praktisk beskattningsrätt*,  
Studentlitteratur, 14:1 u, Polen 2007,  
ISBN 978-91-44-04404-0.
- Källqvist, Jan *Internationella skattehandboken*  
Köhlmark, Anders  
Norstedts Juridik, 6 u, Vällingby 2007.  
ISBN 978-91-39-01239-9
- Lodin, Sven-Olof *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2*  
Lindencrona, Gustaf  
Melz, Peter  
Studentlitteratur, 10 u, Lund 2005  
ISBN 91-44-03657-4.

Silfverberg, Christer

Lindencrona, Gustaf

*Dubbelbeskattningsavtalsrätt*  
Juristförlaget, Stockholm 1994  
ISBN 91-7598-642-6.

Pelin, Lars

*Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*  
Prose Design & Grafik, 4 u, Lund 2006  
ISBN 91-631-9358-2.

Påhlsson, Robert

*Likhet inför skattelag*  
Iustus förlag, Västerås 2007  
ISBN 978-91-7678-667-3

Skatteverket

*Handledning för beskattning av inkomst och  
förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3*  
Fritzes, SKV 336 utgåva 6, Stockholm 2007  
ISBN 978-91-38-32363-2.

Ståhl, Kristina

Persson Österman, Roger

*EG-skatterätt*  
Iustus förlag, 2 u Uppsala 2006  
ISBN 91-7678-622-6.

Ståhl, Kristina

*Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk  
skatterätt i förändring?*  
Ny Juridik 4:06, Stockholm 2006  
ISBN 978-91-7199-119-5.

Wiman, Bertil

*Beskattning av företagsgrupper,*  
Norstedts Juridik, Stockholm 2002,  
ISBN 91-39-20313-1.

## Artiklar

Barenfeld Jesper, *Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU*, Svensk Skattetidning 2006.

Brokelind Cécile, *Koncernbeskattningsens framtid efter EGD:s dom i målet Oy AA*, Svensk Skattetidning nr 8 2007.

Brokelind Cécile, *Lindex-målet, fortsättning och slut?*, Svensk Skattetidning nr 9 2006.

Bärebring Anna, *Gränsöverksridande förlustutjämnning i ett EG-perspektiv*, IUR Information nr 8 2003.

Dahlberg Mattias, *Rättsfall: EG-domstolens dom i C-446/03 Marks & Spencer*, Skattenytt nr 3 2006.

Dahlberg Mattias, *Skattenytt internationellt: Finländska koncernbidragsregler förenliga med etableringsfriheten – mål C-231/05 Oy AA*, Skattenytt nr 10 2007.

Denys L.A., *Previous EU proposals for cross-border loss relief*, European Taxation, Volume 46, Number 9, 2006.

Douma Sjoerd, Naumberg Caroline, *Are national tax system éclairé?*, European Taxation nr 9 2006.

Ersson Stefan, *Dubbelbeskattningsavtalen – en inledning*, Skattenytt nr 11 1987.

Gavelin Roger, Carlsson Stefan, Holmdahl Sven Erik, *Koncernbidrag över gränserna*, PWC Okt 2006, tillgänglig på [www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se).

Johansson Linnéa, *Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämnning och dess förenlighet med EG-fördraget*, Skattenytt nr 5 2007.

Lang Michael, *The Marks & Spencer case – The open issues following the ECJ final word*, European Taxation, Volume 46 2006.

Lindström – Ihre Lena, Nilsson Annelie, *Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen I Marks & Spencer – några synpunkter på Skatteverkets tolkningar av domen*, Skattenytt nr 7-8 2006.

Pelin Lars, *Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv*, Skattenytt nr 7-8 2006.

## Rättsfall

### *Rättsfall från svenska domstolar*

RÅ 1951 ref 3

RN 1957 2:5

RÅ 1969 Fi 1637

RÅ 1987 ref 158

RÅ 1990 not 507

RÅ 1993 ref 91 I

RÅ 1993 ref 91 II

RÅ 1993 not 677

RÅ 1995 not 384

RÅ 1995 not 385

RÅ 1995 not 386

RÅ 1995 not 388

RÅ 1996 ref. 69

RÅ 1998 ref. 6

RÅ 1998 ref 49

RÅ 1999 ref 58

RÅ 2002 not 146

Länsrätten i Vänersborg 2005-05-30, målnummer 652-04 & 438-05.

RK 2004:652

*Skatterättsnämnden*

Skatterättsnämnden förhandsbesked, 2006-09-29, Skatteverkets rättsfallssamling 28/06.

Skatterättsnämnden förhandsbesked 2006-11-08, Skatteverkets rättsfallssamling 34/06.

Skatterättsnämnden förhandsbesked 2007-03-01, Skatteverkets rättsfallssamling 7/07.

Skatterättsnämnden förhandsbesked 2007-05-28, Skatteverkets rättsfallssamling 13/07.

*Rättsfall från EG-domstolen*

C-6/64 *Van Gend en Loos*

C-26/62 *Costa v. ENEL*

C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*

C-8/74 *Dassonville*

C-106/77 *Simmenthal*

C-120/78 *Cassis de Dijon*

C-81/ 87 *Daily Mail and General Trust*

C-270/83 *Avoir Fiscal*

C-204/90 *Bachmann*

C-1/93 *Halliburton*

C-279/93 *Schumacker*

C-55/94 *Gebhard*

C-250/95 *Futura Participation SA*

C-264/96 *ICI*

C-336/96 *Gilly*

C-307/97 *Saint Gobain*

C-311/97 *Royal Bank of Scotland*

C-200/98 *X AB och Y AB*

C-324/00 *Lankhorst- Hohorst*

*C-385/00 De-Groot*

*C-168/01 Bosal Holding*

*C-376/03 D-målet*

*C-196/04 Cadbury Schweppes*

*C-446 /04 Marks & Spencer*

*C-231/05 Oy AA*

*C-418/07 Papillon*

### Offentligt tryck

Prop. 1965:126

Prop. 1978/79:210

Prop. 2000/01:22

Prop. 2007/08:1

SOU 1964:29

### Övrigt

Advocate General Poiares Maduro Opinion, 7 April 2005, Case 446/03.

Advocate General Kokott Opinion, 12 September 2006, Case 231/05.

OECD:s Modellavtal

Kommentar till OECD:s Modellavtal

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990