



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Gränsöverskridande förlustutjämning

Är Sveriges nya förhållningssätt förenligt med EG-rätten?

Affärsrättslig magisteruppsats inom företagsbeskattning

Författare: Gustav Ahl

Handledare: Professor Björn Westberg

Framläggningsdatum 2009-12-14

Jönköping december 2009

Magisteruppsats inom företagsbeskattning

Titel:	Gränsöverskridande förlustutjämning - Är Sveriges nya förhållnings-sätt förenligt med EG-rätten?
Författare:	Gustav Ahl
Handledare:	Professor Björn Westberg
Datum:	2009-12-14
Ämnesord	Fri etableringsrätt, företagsbeskattning, förlustutjämning, kon-cernavdrag, koncernbidrag.

Sammanfattning

Magisteruppsatsen belyser de svenska reglerna avseende gränsöverskridande förlustutjämningstransaktioner från ett gemenskapsrättsligt perspektiv. Fokus ligger på utjämningsmöjligheter då förlusten i ett utländskt dotterbolag är slutlig. Det är osäkert vilka grunder som rättfärdigar avdrag. I uppsatsen analyseras därför fyra Regeringsrättsmål i ljuset av den Europeiska gemenskapens domstols domar i Marks & Spencer-fallet och i Oy AA-fallet. Finansdepartementet lämnade förslag på ändrade regler för avdragsrätt vid förlustutjämningstransaktioner mellan koncernbolag den 22 september 2009. Förslaget jämförs med det tidigare lagförslaget om likvidationsavdrag, Regeringsrättsmålen och gemenskapsrätten. Syftet med uppsatsen är att utreda om Sveriges nya förhållnings-sätt är förenligt med gemenskapsrätten.

I det svenska regelverket regleras koncernbidrag i inkomstskattelagen kapitel 35 och fusioner i inkomstskattelagen kapitel 37. För att ett bolag ska beviljas avdragsrätt för ett koncernbidrag ska bidraget vara skattepliktigt hos mottagaren och mottagaren ska vara skattskyldig i Sverige. För att en fusion ska vara kvalificerad ska det fusionerade bolaget direkt innan fusionen vara skattskyldig i Sverige. Dessa förutsättningar är inte uppfyllda när det mottagande eller fusionerade bolaget har sin hemvist i en annan medlemsstat i gemenskapen.

I fallet Marks & Spencer bedömer Europeiska gemenskapens domstol att koncernavdrag kan beviljas mellan moderbolag och dotterbolag i särskilda fall. Förlusten i dotterbolaget ska vara slutlig, vilket innebär att den omöjligen ska kunna utnyttjas av vare sig dotterbolaget självt eller någon utomstående person. Domen i Oy AA-målet innebär att regler som förhindrar avdrag för koncernbidrag kan vara proportionerliga om de vägrar avdrag för koncernbidrag till ett moderbolag och förlusten kan utnyttjas i framtiden. I det Lidl Belgium-fallet behandlar situationen när en förlust uppstår i en filial som är en del av huvudbolaget.

Bestämmelser som inskränker den fria etableringsrätten kan rättfärdigas utifrån tvingande hänsyn till allmänintresset. Motiv för att tillämpa bestämmelser som inskränker den fria etableringsrätten kan vara territorialitetsprincipen, bevarandet av skattesystemets inre sammanhang, neutralitetsprincipen, undvikande av risken för dubbelt beaktande av förluster och risk för skatteflykt. En kombination av flera motiv kan leda till att inskränkande bestämmelser kan rättfärdigas. Bestämmelserna ska även vara legitima och proportionerliga för att de syften som eftersträvas uppnås.

I fyra av de totalt tio rättsfallen som Regeringsrätten meddelade dom i avseende gränsöverskridande koncernbidrag har Skatterättsnämnden ansett förlusten vara slutlig, vilket berättigar till avdrag för koncernbidrag. Skatteverket, Skatterättsnämnden och Regeringsrätten lägger olika innebörd i begreppet slutlig förlust. Oklarheterna utreds därför i ljuset av gemenskapsrätten. Regeringsrätten bedömer att en likvidation av det förlustbetingade dotterbolaget innebär att förlusten är slutlig. Skatterättsnämnden anser att en förlust kan vara slutlig även då det förlustbetingade dotterbolaget upphör att bedriva verksamhet genom att det fusioneras med ett annat koncernbolag och om det finns regler i mottagarstaten som begränsar att en förlust rullas framåt. Skatteverket menar att en förlust är definitiv när dotterbolaget självt eller en utomstående person annan än dotterbolaget inte kan utnyttja förlusten.

Inom Europeiska Unionen har ett arbete med en gemensam skattebas påbörjats. En sådan skattebas skulle troligtvis undanröja en del av de problemen som gränsöverskridande förlustutjämningstransaktioner innebär. I avvaktan på att arbetet med den gemensamma skattebasen blir färdigställd kan gränsöverskridande förlustutjämningstransaktioner underlättas genom att medlemsstaterna enas om definitionen av olika skatterättsliga begrepp.

För att det svenska förhållningssättet ska vara förenligt med gemenskapsrätten måste, enligt min mening, ett förtydligande ske på tre punkter. Jag anser, för det första, att det ska vara möjligt att ge koncernbidrag mellan systerbolag om deras gemensamma moderbolag har sin hemvist i Sverige. För det andra menar jag att det ska vara möjligt att ge koncernbidrag till ett indirekt helägt dotterbolag med slutliga förluster om det totala ägandet är mer än 90 procent. Jag anser också att slutlig förlust, det vill säga att alla möjligheter att utnyttja förlusten i dotterbolagets hemstat har uttömts, ska innefatta förluster på grund av likvidation, konkurs och fusion då all verksamhet i dotterbolagets hemstat upphör.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Avgränsning	3
1.4	Metod och material.....	3
1.5	Disposition.....	4
1.6	Terminologi	5
2	Förlustutjämnning	7
2.1	Olika former av förlustutjämnning inom en koncern	7
2.2	Svenska regler om förlustutjämnning	8
2.2.1	Koncernbidrag	8
2.2.2	Fusion.....	9
2.3	Kommentar.....	9
3	EG-rätten	11
3.1	Rättskällor	11
3.2	EG-domstolen	13
3.2.1	Avgörandet Marks & Spencer.....	13
3.2.2	Avgörandet Oy AA.....	15
3.2.3	Avgörandet Lidl Belgium.....	17
3.3	Rättfärdigandegrunder och motiv	19
3.3.1	Inledning.....	19
3.3.2	Tvingande hänsyn till allmänintresset	20
3.3.3	Territorialitetsprincipen	21
3.3.4	Skattesystemets inre sammanhang.....	21
3.3.5	Neutralitetsprincipen	25
3.3.6	Risk för dubbelt beaktande av förluster	27
3.3.7	Risk för skatteflykt.....	28
3.3.8	Proportionalitetsprincipen	29
3.4	Kommentar.....	31
4	De svenska målen och EG-rätten	33
4.1	Bakgrund.....	33
4.2	Förutsättningar i de aktuella målen	33
4.3	Partsföreträdarnas argumentation.....	36
4.4	Skatteverket	38
4.4.1	Förhållningssätt och argument	38
4.4.2	Min bedömning av Skatteverkets argument.....	39
4.4.3	Ställningstagande	40
4.4.4	Min bedömning av Skatteverkets ställningstagande	42
4.5	Skatterättsnämnden	42
4.5.1	Skatterättsnämnden som rättskälla.....	42
4.5.2	Förhållningssätt och argument	43
4.5.3	Min bedömning av Skatterättsnämndens argument.....	47
4.6	Regeringsrätten.....	48
4.6.1	Förhållningssätt och argument	48
4.6.2	Reflektioner avseende den nya praxisen.....	50

4.7	Skiljepunkter mellan instanserna och kommentar	53
5	Utvecklingen i Sverige	57
5.1	Förslag på åtgärder inom svensk lagstiftning	57
5.1.1	Det gamla lagförslaget om likvidationsavdrag	57
5.1.2	Bakgrund till det nya lagförslaget om koncernavdrag	59
5.1.3	Det nya lagförslagets innehåll.....	61
5.2	Kommentar.....	64
6	Utvecklingen inom EU.....	66
6.1	En gemensam skattebas.....	66
6.2	En gemensam EU-koncern	67
6.3	Kommentar.....	69
7	Avslutande kommentar	71
	Referenslista	73

Figurer

Figur 4-1 avseende RÅ 2009 not 37.	34
Figur 4-2 avseende RÅ 2009 ref 15.	34
Figur 4-3 avseende RÅ 2009 ref 14.	35
Figur 4-4 avseende RÅ 2009 ref 13.	35
Figur 4-5 avseende tidshorisonten för koncernbidrag	50
Figur 4-6 avseende KB mellan systerbolag.....	52

Tabeller

Tabell 4-1 avseende målen Marks & Spencer och Oy AA.	46
---	----

Bilagor

Bolagsskattesatser i EU:s medlemsstater år 2009.....	80
--	----

Förkortningar

AB	aktiebolag
CCCTB	a Common Consolidated Corporate Tax Base, det vill säga en gemensam skattebas för företag
DB	dotterbolag
DDB	dotterdotterbolag
dnr	diarienummer
ECR	European Court Reports
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
EGD	Europeiska gemenskapens domstol
EG-fördraget	konsoliderad version
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FR	Frankrike
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung, tysk bolagsform med begränsat ansvar
Inc.	Incorporated, bolagsform med begränsat ansvar i USA
IL	Inkomstskattelag
IT	Italien
jfr	jämför
KB	koncernbidrag
KF	Kooperativa Förbundet
KG	Kommanditgesellschaft, det vill säga kommanditbolag
Lux	Luxemburg
m.m.	med mera
MB	moderbolag
NL	Nederländerna
NUTEK	Verket för näringslivsutveckling, nu Tillväxtverket
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD:s modellavtal	OECD Model Convention on Income and Capital

p.	punkt
plc	Public limited company, bolagsform med begränsat ansvar i Förenade kungariket
REG	Rättsfallssamling från europeiska gemenskapens domstol
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida
S.a.r.l.	Société à responsabilité limitée, luxemburgsk bolagsform med begränsat ansvar
SAS	Société par actions simplifiée, fransk bolagsform med begränsat ansvar
S.p.A.	Società per Azioni, italiensk bolagsform med begränsat ansvar
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRL	Società a Responsabilità Limitata, italiensk bolagsform med begränsat ansvar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	stycke
SV	Sverige
TY	Tyskland

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det generella ekonomiska ramverket inom EU har förändrats.¹ Multinationella bolag med verksamhet i flera av EU:s medlemsstater ser hela EU som sin hemmamarknad och försöker upprätta effektiva företagsstrukturer, vilket leder till att affärsfunktioner inom koncerner centraliseras.² I medlemsstaternas bolagsskattesystem finns bestämmelser som hindrar gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden, vilka begränsar gränsöverskridande förlustavdrag och kan leda till för hög beskattning i koncerner. Beskattningen av moderbolag inom EU påverkas inte i allmänhet av förluster i dotterbolag. Det krävs därför en förnyad bedömning av EU:s strategi på bolagsbeskattningsområdet.³

Medlemsstaternas ovilja att ta in förluster, som uppkommit i andra medlemsstater i sina skattesystem har bidragit till att arbetet med regelharmoniseringen har försvårats.⁴ Ett omfattande arbete med en gemensam konsoliderad bolagsskattebas har emellertid påbörjats. Den ska utgöra en enhetlig ram för bolagsbeskattning inom EU, vilket bland annat ska leda till systematisk hantering av skattehinder inom gemenskapen. Multinationella bolag med verksamhet i flera medlemsstater ska därmed kunna konsolidera förluster på EU-nivå.⁵

I avsaknaden av gemensam lagstiftning som till exempel en gemensam skattebas måste frågan om gränsöverskridande förlustutjämning behandlas utifrån EG-fördragets grundläggande friheter.⁶ De nuvarande reglerna om förlustutjämning är otillräckliga då de i många fall innebär att beskattningsunderlaget är större än vinsten i en koncern som bedriver verksamhet genom dotterbolag i flera medlemsstater. Det leder till att investeringar i hemstaten favoriseras, vilket motverkar funktionen av den inre marknaden.⁷ För att beskattningen av en multinationell koncern ska kunna liknas vid beskattningen av ett nationellt bolag måste en förlust uppkommen i ett dotterbolag beläget utomlands kunna konsolideras direkt. Koncernen kan då betraktas som en ekonomisk enhet, vilket innebär att risken för att förlusterna lämnas utan beaktande, eller förblir i olika bolag, undviks. En koncern består av flera juridiska personer, varför dessa normalt beskattas separat i medlemsstaterna och i gränsöverskridande situationer. Det är därför möjligt att se

¹ KOM(2001) 582 slutlig, s. 4.

² KOM(2001) 582 slutlig, s. 5.

³ KOM(2001) 582 slutlig, s. 4-10.

⁴ Dwi Nugroho, Adrianto, *Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events*, s. 29.

⁵ KOM(2001) 582 slutlig, s. 16.

⁶ Helminen, Marjaana, *The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in EU*, s. 600.

⁷ Dwi Nugroho, Adrianto, *Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events*, s. 38.

problemet med gränsöverskridande förlustutjämnning ur både juridisk och ekonomisk synvinkel.⁸

EGD har i två mål, Marks & Spencer⁹ och Oy AA¹⁰, analyserat och utrett frågan om sådana transaktioner när verksamhet bedrivs i flera medlemsstater genom bolag. I målet Lidl Belgium¹¹ analyserade EGD möjligheten att konsolidera förluster uppkomna i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än huvudbolaget. Dessa tre mål utgör grunden för hur gränsöverskridande förlustutjämnning ska behandlas nationellt i medlemsstaterna.

Den 11 mars år 2009 meddelade Regeringsrätten dom i tio mål¹², vilka samtliga handlade om gränsöverskridande förlustutjämnningstransaktioner. Samtliga mål avsåg förhandsavgöranden av SRN som SKV överklagade till Regeringsrätten. De tio målen, SKV:s ställningstagande¹³ och Finansdepartementets lagförslag om koncernavdrag¹⁴ ligger till grund för Sveriges nya förhållningssätt avseende gränsöverskridande förlustutjämningsregler.

1.2 Syfte

Denna uppsats syftar till att undersöka huruvida Sveriges nya förhållningssätt avseende gränsöverskridande förlustutjämnningstransaktioner är förenligt med den fria etableringsrätten enligt EG-fördraget. Med Sveriges nya förhållningssätt avses Regeringsrättens domar om gränsöverskridande förlustutjämnningstransaktioner¹⁵, SKV:s ställningstagande¹⁶ som är grundat på ovan nämnda domar och lagförslaget om koncernavdrag¹⁷. Syftet är vidare att undersöka de frågor som uppkommer då alla möjligheter att utnyttja förlusten i det förlustbetingade bolagets hemstat är uttömda.

⁸ Gerson, Anna, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU A Comparative Study of the Unilateral Loss-Compensation Mechanisms in Austria and Denmark*, s. 2-3.

⁹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005.

¹⁰ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007.

¹¹ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008.

¹² Regeringsrätten, mål 6511-06, 6512-06, 1648-07, 3628-07, RÅ 2009 ref 13, RÅ 2009 ref 14, RÅ 2009 ref 15, RÅ 2009 not 35, RÅ 2009 not 36 och RÅ 2009 not 37.

¹³ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, Dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111.

¹⁴ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009.

¹⁵ Regeringsrätten, mål 6511-06, 6512-06, 1648-07, 3628-07, RÅ 2009 ref 13, RÅ 2009 ref 14, RÅ 2009 ref 15, RÅ 2009 not 35, RÅ 2009 not 36 och RÅ 2009 not 37.

¹⁶ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, Dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111.

¹⁷ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009.

1.3 Avgränsning

Då syftet med uppsatsen är att utreda Sveriges nya förhållningssätt avseende gränsöverskridande förlustutjämningstransaktioner och den fria etableringsrätten, ligger fokus på Regeringsrättens domar avseende gränsöverskridande koncernbidrag från mars år 2009, de nuvarande reglerna och de föreslagna ändringarna. I uppsatsen koncentreras analysen till fyra av de totalt tio Regeringsrättsmålen. De fyra utvalda fallen är intressanta att utreda utifrån SRN:s och Regeringsrättens bedömning om möjligheterna att utnyttja förlusten i de förlustbetingade bolagens hemstater är uttömda. Avgränsningen syftar till att fånga in instansernas argumentation i ljuset av EG-rätten.

Uppsatsen avgränsas till att endast ta upp gränsöverskridande förluster, vilket innebär att vinster som till exempel gränsöverskridande utdelning och kapitalvinster lämnas utan beaktande. I de fall vinster ändå nämns i uppsatsen är det endast i syfte att belysa hur vinster och förluster systematiskt behandlas i gränsöverskridande situationer. Avgränsning görs även mot förluster som uppkommer utom koncerner. Jämförelse av andra medlemsstaters förlustutjämningsregler är utanför ramen för denna uppsats, då endast de svenska reglerna i förhållande till EG-rätten belyses. I anslutning till EG-rättsfall förekommer emellertid en viss inblick i andra staters regler, vilket ämnar till att belysa de svenska reglerna.

1.4 Metod och material

Den praktiska juridiska metoden,¹⁸ som är en blandning av värderingar, hanteringstradition, auktoritetsbundenhet och beaktande av olika mål, har använts i uppsatsen och grundas på argumenthierarkier och vågskålsmodellen. Ett visst huvudkriterium, till exempel lagtexten eller den subjektiva lagstiftarviljan, är utgångspunkten för argumenthierarkier. För det fall tillräcklig ledning i huvudkriteriet för att kunna avgöra den aktuella frågan saknas övergår sökandet till ett på förväg uppställt subkriterium, till exempel förarbeten eller praxis. Om inte heller dessa ger tillräcklig ledning övergår sökandet i ytterligare subkriterium, till exempel ändamålsresonemang.¹⁹

Vågskålsmodellen utgår från att pröva flera olika angreppssätt, metoder och argument.²⁰ Det angreppssätt som de starkaste skälen talar för väljs. Rättsliga frågor ska enligt vågskålsmodellen ses från flera synvinklar. De tolkningsargument som är mest relevanta ska följas, till exempel för det fall förarbeten ger klara besked, men inte i de fall då förarbetena är mer oklara. I svåra fall saknas klara indikationer för viss tolkning och i princip lika starka skäl står emot varandra. Vågskålsmodellen är mer lämpad att klara variationer i förutsättningar på ändamåls- och rättskälleplanet.²¹

Frågeställningen i uppsatsen berör svåra fall, vilket visas av att SRN och Regeringsrätten kommer fram till olika slutsatser. Både argumenthierarkier och vågskålsmodellen används och ämnar till att belysa rättsfrågan allsidigt, vilket torde vara en förutsättning för utredande av svårare frågeställningar.

¹⁸ Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tillämpning av skattelag*, Iustus förlag, 1997, s. 187.

¹⁹ Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tillämpning av skattelag*, Iustus förlag, 1997, s. 186-196.

²⁰ Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tillämpning av skattelag*, Iustus förlag, 1997, s. 186-196.

²¹ Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tillämpning av skattelag*, Iustus förlag, 1997, s. 186-196.

Inledning

I uppsatsen har rättskällorna ordnats enligt lagar, förarbeten, praxis, SRN:s förhandsbesked, SKV:s föreskrifter och doktrin. Rättskällor från EG-rätten används i uppsatsen, vilka har företräde framför nationell rätt på de områden den reglerar.²² EG-rätten kan delas in i primärrätten och sekundärrätten där primärrätten är överordnad. Primärrätten utgörs av fördragen, samt ändringar och tillägg till dessa. Sekundärrätten består av beslut av EG:s institutioner, till exempel förordningar, direktiv och beslut, vilka baseras på primärrätten.²³ I princip har den EG-rätt som är bindande för medlemsstaterna, vilket inkluderar primärrätten, sekundärrätten och internationella avtal, direkt effekt.²⁴ Principen direkt effekt innebär att enskilda, inför nationella domstolar och myndigheter, kan åberopa gemenskapsrättsliga bestämmelser som utgör grund för individuella rättigheter eller skyldigheter.²⁵ EGD:s praxis ger vägledning i hur EG-rätten ska tolkas.²⁶

SRN:s förhandsbeskeds betydelse som rättskälla är begränsad då de endast är uttalande om vad som hittills varit gällande rätt. De är inte möjliga att använda som grund för antaganden eller prognos för hur Regeringsrätten skulle bedöma en likartad fråga.²⁷

Innan EGD meddelar dom i ett mål föregås det normalt av ett yttrande från en generaladvokat.²⁸ Yttrandena innehåller analyser av EG-rätten och rättsutredningar som kan vara till stor hjälp vid tolkning av domen.²⁹

1.5 Disposition

Uppsatsen är logiskt disponerad, vilket innebär att först beskrivs helheten, varefter detaljer och resultat analyseras.³⁰ Uppsatsen blir därmed överskådlig och lättillgänglig. Avsnitt två till sex avslutas med mina kommentarer, vilka syftar till att binda ihop avsnitten med syftet och slutsatserna i avsnitt sju.

I nästkommande avsnitt redogörs för de aktuella reglerna i intern svensk rätt avseende *förlustutjämning*. Redogörelsen syftar till att beskriva de grundläggande förutsättningarna för att avdragsrätt för förlustutjämning ska föreligga. En kort kommentar avslutar avsnittet.

²² Mål C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*, [1963] ECR 3, s. I-161 och mål C- 6/64, *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, [1964] ECR 1141, s. I-211, se även Melin, Mats och Schäder, Göran, *EU:s konstitution*, Norstedts juridik, sjätte upplagan, 2004, s. 47.

²³ Melin, Mats och Schäder, Göran, *EU:s konstitution*, Norstedts juridik, sjätte upplagan, 2004, s. 65-66.

²⁴ Se Craig, Paul och De Búrca, Gráinne, *EU Law Text, Cases and Materials*, Oxford University Press, tredje upplagan, s. 178.

²⁵ Melin, Mats och Schäder, Göran, *EU:s konstitution*, Norstedts juridik, sjätte upplagan, 2004, s. 39.

²⁶ Se Melin, Mats och Schäder, Göran, *EU:s konstitution*, Norstedts juridik, sjätte upplagan, 2004, s. 133.

²⁷ Se nedan avsnitt 4.5.1.

²⁸ Artikel 222 EG.

²⁹ Se Craig, Paul och De Búrca, Gráinne, *EU Law Text, Cases and Materials*, Oxford University Press, tredje upplagan, s. 88.

³⁰ Jensen, Ulf m.fl., *Att skriva juridik*, Iustus förlag, fjärde upplagan, 2006, s. 25.

Inledning

Därefter, i avsnitt tre, beskrivs *EG-rätten* utifrån den fria etableringsrätten och hur inskränkningar kan rättfärdigas. Först refereras de aktuella EG-rättsfallet och därefter analyseras rättfärdigandegrunderna och motiven. EGD:s domar ligger till grund för svensk rättstillämpning, varför det är viktigt att tydliggöra vilka grunder som kan rättfärdiga bestämmelser som inskränker den fria etableringsrätten. Avsnittet avslutas med mina kommentarer som binder samman avsnittet med syftet.

Sedan, i avsnitt fyra, beskrivs och analyseras *de svenska målen och EG-rätten* avseende gränsöverskridande koncernbidrag och de olika instansernas argumentation. Avsnittet belyser de motiv och grunder som EGD ansett rättfärdiga inskränkande bestämmelser. I avsnittet finns mina kommentarer efter varje instans. Avsnittet avslutas med att instansernas skiljepunkter sammanknits tillsammans med mina kommentarer.

Senare, i avsnitt fem, behandlas *utvecklingen i Sverige*. Till följd av domarna i de svenska målen har ett lagförslag om koncernavdrag lämnats. Analysen av lagförslaget knyts samman med de svenska målen och det tidigare lagförslaget om likvidationsavdrag. Avsnittet avslutas med mina kommentarer.

Till sist, i avsnitt sex, behandlas kort *utvecklingen inom EU*. I avsnittet utreds några principer som ligger till grund för hur gränsöverskridande förlustutjämningstransaktioner kan behandlas i framtiden. Mina kommentarer avslutar avsnittet.

Slutligen, i avsnitt sju, presenteras mina *avslutande kommentarer* baserade på kommentarerna från avsnitten två till sex.

1.6 Terminologi

I uppsatsen förekommer ett antal uttryck som jag önskar förtydliga.

Med *carry back* avses möjligheten att utnyttja förluster bakåt i tiden.

Med *carry forward* avses möjligheten att utnyttja förluster framåt i tiden.

Med *förlustavdrag* avses avdrag för förluster. I detta sammanhang inryms begreppet under förlustutjämnning.

Med *förlustbetingat bolag* avses bolag med löpande förluster. Avdragsutrymmet utgörs av den ackumulerade förlusten som investeraren har förlorat. Det är således den ackumulerade förlusten som är relevant i det här sammanhanget.

Med *förlustutjämnning* avses ett samlingsbegrepp för transaktioner som utjämnar resultatet inom koncerner.

Med *koncernavdrag* avses de, av Finansdepartementet, förslagna bestämmelserna om avdrag för utländska dotterbolag som trätt i likvidation.

Med *koncernbidrag* avses de värdeöverföringar som regleras i inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) kapitel 35.

Med *likvidationsavdrag* avses de, av utredningen SOU 2005:99, föreslagna bestämmelserna om avdrag för utländska dotterbolag som trätt i likvidation.

Inledning

Med *Organshaft* avses de tyska bestämmelserna som grundas på ett avtal mellan moderbolag och dotterbolag, vilka innebär att överskott eller underskott hos dotterbolaget förs över till moderbolaget, i vilket resultatutjämnning genomförs.

2 Förlustutjämning

2.1 Olika former av förlustutjämning inom en koncern

Det är möjligt att bedriva verksamhet genom olika associationsformer, vilket framgår av IL 2:3-5a. En oberoende associationsform är till exempel ett bolag motsvarande ett aktiebolag, i enlighet med IL 2:4. En beroende associationsform är till exempel ett fast driftställe, vilket kan utgöras av bland annat ett kontor eller en filial och framgår av IL 2:29. En skillnad mellan de olika associationsformerna är att oberoende enheter är egna juridiska personer medan beroende associationsformer betraktas som del av en juridisk person.³¹

19 av gemenskapens medlemsstater tillämpar någon form av inhemskt system för koncernbeskattning. Sju medlemsstater tillämpar ett system med överföring av förluster inom en koncern, elva medlemsstater tillämpar sammanslagning av skatteresultaten inom en koncern och en medlemsstat tillåter fullständig skattekonsolidering.³²

Både koncernbidrag och överföring av förluster inom en koncern omfattas av systemet för överföring av förluster inom en koncern.³³ Förlustutjämning inom en koncern innebär att en uppkommen förlust i ett koncernbolag kan överföras till ett vinstgenererande bolag inom samma koncern. En vinst kan överföras mellan koncernbolag genom att det vinstgenererande bolaget lämnar koncernbidrag till det förlustbetingade bolaget. Konsekvenserna blir desamma förutsatt att koncernbidraget lämnas för att täcka en förlust inom koncernen. Sammanslagning av skatteresultaten innebär att samtliga vinster och förluster som är uppkomna i koncernen slås samman i moderbolaget. Vid tillämpning av fullständig skattekonsolidering upprättas endast en resultaträkning för hela koncernen och ingen hänsyn tas till att de olika bolagen utgör egna juridiska personer.³⁴

Det finns två möjliga sätt att genomföra förlustutjämning, vertikalt och horisontellt.³⁵ En uppåtgående vertikal förlustutjämning innebär att ett dotterbolag för över sin förlust till moderbolaget eller att moderbolaget för över sin vinst till dotterbolaget. En nedåtgående vertikal förlustutjämning innebär att moderbolaget för över sin förlust till dotterbolaget eller att dotterbolaget för över sin vinst till moderbolaget. En horisontell förlustutjämning innebär att ett dotterbolag för över sin vinst eller förlust till ett annat dotterbolag då båda bolagen ägs av samma moderbolag.³⁶

Vinster hänförliga till ett fast driftställe i någon av staterna som ingått ett skatteavtal, vilket baseras på OECD:s modellavtal, kan beskattas i den stat där det fasta driftstället

³¹ Dahlberg, Mattias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement on Capital*, Kluwer Law International, 2005, s. 153-155, se även mål C-212/97, *Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, REG 1999, p. 15.

³² KOM(2006) 824 slutlig, s. 7.

³³ KOM(2006) 824 slutlig, s. 7.

³⁴ KOM(2006) 824 slutlig, s. 7.

³⁵ KOM(2006) 824 slutlig, s. 7.

³⁶ KOM(2006) 824 slutlig, s. 7.

bedriver näringsverksamhet.³⁷ Armlängdsprincipen tillämpas på positiva och negativa resultat som uppkommit i det fasta driftstället, vilket resulterar i att om det fasta driftstället genererar vinst ska det behandlas som en egen enhet.³⁸ Om en vinst är föremål för beskattning i båda av de avtalsslutande staterna ska skatten avräknas i hemstaten, antingen genom avräkningsmetoden eller genom friställningsmetoden.³⁹ Det är vanligt att OECD:s medlemsstater behandlar vinster och förluster symmetriskt men modellavtalet presenterar ingen enhetlig lösning utan det är de avtalsslutande staternas inhemska lagar som bestämmer hur en förlust ska behandlas.⁴⁰

2.2 Svenska regler om förlustutjämning

2.2.1 Koncernbidrag

Koncernbidrag inom Sverige kan lämnas i ett antal situationer. Enligt IL 35:3 kan ett moderbolag lämna koncernbidrag till ett helägt⁴¹ dotterbolag. Det framgår av IL 35:4 att koncernbidrag kan lämnas mellan två helägda dotterbolag med samma moderbolag och mellan bolag som kan fusioneras, enligt IL 35:5. För att avdragsrätt för ett koncernbidrag ska beviljas måste ett antal förutsättningar vara uppfyllda, vilka framgår av IL 35:3-6. Koncernbidraget ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, enligt IL 35:1 1 st., och det förutsätts att det råder ett koncernförhållande mellan det givande och det mottagande bolaget, enligt IL 35:2-6. Regeln i IL 35:6 innebär att för att ett koncernbidrag till bolag som ägs indirekt eller till ett systerbolag ska kunna dras av ska det vara möjligt att ge bidraget med avdragsrätt till alla mellanliggande bolag. IL 35:7 fastställer att om ett helägt dotterbolag får ett nytt moderbolag under beskattningsåret anses dotterbolaget varit helägt under hela året förutsatt att inga fler ägarförändringar sker det året och att givaren och mottagaren är skattskyldiga i Sverige.⁴²

Ett bolag anses, enligt IL 35:2 1 st., vara ett moderbolag om det äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Moderbolaget ska dessutom vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag, en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i IL kapitel 7 eller en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i IL kapitel 7. Ett helägt dotterbolag är ett bolag som ägs till minst 90 procent av andelarna av ett sådant bolag som beskrivits ovan, enligt IL 35:2 2 st.

Ett utländskt bolag som är hemmahörande i en medlemsstat inom EES och motsvarar ett svenskt bolag enligt vad ovan angetts kan behandlas som ett svenskt bolag. För att det

³⁷ Artikel 7(1) OECD:s modellavtal.

³⁸ Artikel 7(2) OECD:s modellavtal, se även Gerson, Anna, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU A Comparative Study of the Unilateral Loss-Compensation Mechanisms in Austria and Denmark*, s. 35.

³⁹ Artikel 23(A) och artikel 23(B) OECD:s modellavtal.

⁴⁰ Kommentar till artikel 23(A) och artikel 23(B), p. 44.

⁴¹ Ett bolag anses helägt om ett annat bolag äger mer än 90 procent av andelarna i det första bolaget, se IL 35:2.

⁴² Proposition 2000/01:22, s. 79-80.

ska vara möjligt måste mottagaren av koncernbidraget vara skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som är hänförlig till bidraget. Ett utländskt bolag som har sin hemvist inom EES enligt ett skatteavtal kan också behandlas som ett svenskt bolag enligt samma förutsättningar, vilket framgår av IL 35:2a.

2.2.2 Fusion

En fusion är, enligt IL 37:3, en ombildning då samtliga tillgångar, skulder och andra förpliktelser hos ett bolag tas över av ett annat bolag, samt att det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. IL 37:11 stadgar att en fusion ska anses vara kvalificerad när det överlåtande bolaget omedelbart före fusionen är skattskyldigt i Sverige för inkomst hänförlig till åtminstone en del av näringsverksamheten. IL 37:12 kräver att det övertagande bolaget omedelbart efter fusionen är skattskyldigt för den näringsverksamhet som det överlåtande bolaget beskattas för. Det krävs dessutom att inkomsten i båda fallen inte är undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal, vilket framgår av IL 37:11-12.

Huvudregeln för beskattning av kvalificerade fusioner, i IL 37:17, stadgar att inkomst eller utgift hänförlig till fusionen är skattefri respektive ej avdragsgill för det överlåtande bolaget. Resultatet för det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs är skattefritt. Det övertagande bolaget träder in i det överlåtande bolagets skattemässiga situation, såtillvida inte spärreglerna aktualiseras, enligt IL 37:18 1 st.

Fusionsspärren återfinns i IL 37:24 och behandlar fusioner där det kvarstår underskott hos det överlåtande bolaget. Den tillämpas inte om koncernbidrag hade kunnat lämnas med avdragsrätt mellan bolagen vid en viss tidpunkt, enligt IL 37:25 1 st. Reglerna innefattar även beloppsspärren, vilken stadgas i IL 40:15-17 och tillämpas med IL 37:21-23 samt koncernbidragsspärren, som framgår av IL 40:18-19. Beloppsspärren och koncernbidragsspärren kan, enligt IL 40:10 1 st., inträda vid ägarförändringar som innebär att underskottsforetagets bestämmande inflytande övergår till ett annat företag. Om underskottsforetaget redan innan ägarförändringen ingår i en koncern, tillämpas emellertid varken beloppsspärren eller koncernbidragsspärren, vilket framgår av IL 40:10 2-3 st. Då syftet med uppsatsen är att belysa möjligheterna till gränsöverskridande transaktioner inom koncerner lämnas koncernbidragsspärren och beloppsspärren utan vidare beaktande därför att det bestämmande inflytandet i de helägda dotterbolagen i de fall jag har valt att belysa inte övergår till ett bolag utom koncernen.

Särskilda regler, vilka stadgas i IL 37:30 1 st., tillämpas om tillgångar, skulder och andra förpliktelser genom fusion förs över från ett bolag i Sverige till ett bolag i en annan medlemsstat. Om tillgångarna, skulderna och förpliktelserna är hänförliga till ett fast driftställe i den andra medlemsstaten har det överlåtande bolaget rätt till avdrag respektive avräkning av en artificiell skatt, enligt IL 37:30 2 st.

2.3 Kommentar

Möjligheter för koncerner att utjämna förluster inom Sverige anser jag vara relativt goda, eftersom det inte ställs något krav att ett koncernbidrags belopp högst får uppgå till förlusten i det mottagande bolaget. Inom koncernen kan bidrag lämnas både vertikalt och horisontellt, uppåtgående och nedåtgående, förutsatt att villkoren i IL kapitel 35 är uppfyllda.

Förlustutjämning

Möjligheten att dra av förluster som uppkommer i ett fast driftställe mot vinster i huvudbolaget är fullt möjligt om båda enheterna är placerade i Sverige och om det fasta driftstället är beläget i en stat som Sverige har ett skatteavtal med. En kvalificerad fusion av ett underskottsbolag och ett vinstgenererande bolag möjliggör förlustutjämning. Förutsatt att bolagen är skattskyldiga i Sverige och att spärreglerna inte aktualiseras torde en sådan förlustutjämning vara relativt okomplicerad att genomföra.

Gränsöverskridande förlustutjämningsbidrag möter emellertid större problem. Jag anser att bolagens behov av att kunna företa förlustutjämningstransaktioner är tydligt, vilket styrks av att 19 medlemsstater har regler för koncernbeskattning. Det är också tydligt att regelverken i medlemsstaterna skiljer sig åt. Problemen som uppstår när förlustutjämnningen sker över gränser anser jag har sitt ursprung i hur medlemsstaterna behandlar transaktionerna nationellt. Jag menar därför att en harmonisering av regelverket för gränsöverskridande förlustutjämningstransaktioner skulle stimulera inhemska koncerner att investera i andra medlemsstater.

3 EG-rätten

3.1 Rättskällor

Medlemskapet i EU innebär att medlemsstaterna har inskränkt sin suveränitet till förmån för den nya rättsordning som den europeiska ekonomiska gemenskapen utgör.⁴³ Inskränkningen av suveräniteten är en konsekvens av det nya regelverket som är gällande med obegränsad varaktighet.⁴⁴ EG-rätten står över nationell lagstiftning.⁴⁵ Beslut om till exempel direktiv som inverkar på den inre marknadens funktion eller upprättande ska fattas enhälligt.⁴⁶ Medlemsstaterna har därigenom behållit sin behörighet avseende bestämmelser om direkt beskattning. Denna behörighet måste emellertid tillämpas i enlighet med EG-rätten.⁴⁷

EG-fördraget stadgar att den inre marknaden omfattar ett område utan inre gränser genom fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital.⁴⁸ Inskränkningar avseende rätten för personer som har sin hemvist i en medlemsstat att utöva sin fria etableringsrätt i en annan medlemsstat är förbjudna. Förbudet gäller även inskränkningar avseende bildandet av bland annat dotterbolag i andra medlemsstater än i den medlemsstaten personen har sin hemvist. I den fria etableringsrätten inkluderas särskilt bildandet av bolag och utövande av verksamhet i andra medlemsstater, förutsatt att samma villkor som tillämpas för bolag i den medlemsstaten används även för det utländska bolaget.⁴⁹ Bolag som är bildade enligt en medlemsstats lag och har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen ska likställas med fysiska personer.⁵⁰ Artiklarna 56-60 EG behandlar fria kapitalrörelser inom gemenskapen. Vad gäller direkta investeringar är emellertid dessa underordnade den fria etableringsrätten.⁵¹

EGD är behörig att meddela förhandsavgöranden avseende tolkningen av EG-fördraget. En domstol i en medlemsstat får begära förhandsavgörande av EGD om den nationella domstolen anser att ett beslut i frågan är nödvändig för att domstolen ska kunna medde-

⁴³ Mål C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*, [1963] ECR 3, s. I-161.

⁴⁴ Mål C- 6/64, *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, [1964] ECR 1141, s. I-211.

⁴⁵ Mål C- 6/64, *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, [1964] ECR 1141, s. I-211.

⁴⁶ Artikel 94 EG.

⁴⁷ Se till exempel mål C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen*, REG 1995, p. 16, mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, REG 1997, p. 19 och mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)*, REG 1999, p. 19.

⁴⁸ Artikel 14(2) EG.

⁴⁹ Artikel 43 EG.

⁵⁰ Artikel 48(1) EG.

⁵¹ Mål C-251/98, *C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, REG 2000, p. 22 och mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG 2006, p. 33.

la dom. För det fallet att det inte finns något rättsligt medel i nationell lagstiftning för att behandla en sådan fråga ska den nationella domstolen föra frågan vidare till EGD.⁵²

Det så kallade moder/dotterbolagsdirektivet stadgar att om skattebestämmelser behandlar bolag som har sin hemvist i en annan medlemsstat än moderbolaget olika jämfört med om båda bolagen haft hemvist i samma stat, ska dessa elimineras.⁵³ Direktivet behandlar bland annat vinstfördelning i koncerner. Resultatet av att överföra vinster jämfört med förluster blir annorlunda.⁵⁴ Direktivets effektivitet är låg eftersom dess räckvidd är begränsad och genomförandet i medlemsstaterna varierar.⁵⁵

Fusionsdirektivets⁵⁶ syfte är att beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst som uppkommer vid omstruktureringar ska kunna skjutas upp och beskattningsrätten i medlemsstaterna ska bevaras. Det ska undanröja hinder för den inre marknaden genom att dubbelbeskattning ska undvikas.⁵⁷ Direktivet omfattar inte alla bolag om omstruktureringar som kan innebära att förluster som ansamlats i en företagsenhet inte beaktas. Dessutom varierar genomförandet av direktivet i medlemsstaterna, varför även fusionsdirektivets effektivitet är låg.⁵⁸ På grund av den bristande effektiviteten av de båda direktiven har den Europeiska gemenskapens kommission (kommissionen) lagt fram förslag på hur de kan förändras.⁵⁹

Medlemsländerna kan således själva bestämma sina skatteregler men de måste vara förenliga med EG-fördraget.⁶⁰ Det innebär att om en medlemsstat inför en skatteförmån med hänsyn till inhemska bolag måste samma hänsyn tas till bolag som har sin hemvist i andra medlemsstater. Medlemsstaten utövar sin beskattningsrätt om den erbjuder bolag skattelättnad. Situationen är emellertid annorlunda om medlemsstaten inte beskattar ett dotterbolag i en annan medlemsstat eftersom den förra medlemsstaten då har överlämnat beskattningsrätten till den senare.⁶¹

⁵² Artikel 234 EG.

⁵³ Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990, *om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater*.

⁵⁴ Mål C-231/05 *Oy AA*, REG 2007, p. 25-27, se även Helminen, Marjaana, *The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in EU*, s. 599-600.

⁵⁵ KOM(2001) 582 slutlig, s. 10.

⁵⁶ Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990, *om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater*.

⁵⁷ Rådets direktiv 2005/19/EG av den 17 februari 2005, *om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater*.

⁵⁸ KOM(2001) 582 slutlig, s. 40.

⁵⁹ KOM(2001) 582 slutlig, s. 44.

⁶⁰ Se till exempel mål C- 80/94, *G. H. E. J. Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen*, REG 1995, p. 16, mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions.*, REG 1997, p. 19 och mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)*, REG 1999, p. 19.

⁶¹ Martin, Philip, *The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal to the taxing jurisdiction argument*, s. 67.

3.2 EG-domstolen

3.2.1 Avgörandet Marks & Spencer

Huvudfrågan i Marks & Spencer-fallet handlar om huruvida nationella regler i det Förenade kungarikets lagstiftning⁶² innebär en restriktion av den fria etableringsrätten.⁶³ Bolaget Marks & Spencer plc (Marks & Spencer) bedrev verksamhet i Förenade kungariket och i andra medlemsstater genom dotterbolag.⁶⁴ För räkenskapsåren som avslutades den 31 mars 1998, den 31 mars 1999, den 31 mars 2000 och den 31 mars 2001 visade dotterbolagen i Tyskland, Belgien och Frankrike förlustresultat. Marks & Spencer ansökte därför om att få göra koncernavdrag⁶⁵ för förlusterna mot vinsten i moderbolaget.⁶⁶ Domstolen High Court of Justice Chancery Division hänsköt ett antal tolkningsfrågor till EGD.⁶⁷ Syftet med hänskjutandet var att få klarhet i huruvida lagstiftningen inskränker den fria etableringsrätten, vilket skulle innebära att den står i strid med artiklarna 43 EG och 48 EG.⁶⁸

Eftersom koncernavdraget innebär att en förlust i ett koncernbolag kan utnyttjas mot vinster i andra koncernbolag, medför regeln att koncernen åtnjuter en ekonomisk fördel.⁶⁹ Om denna förmån ej beviljas koncerner, vilkas förlustbetingade dotterbolag har sin hemvist i andra medlemsstater, kan det innebära att bolaget avskräcks från att bilda dotterbolag utomlands. Det skulle medföra ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet.⁷⁰ Om koncernen dock beviljas den förmånen behandlas förlusterna på samma vis oavsett om förlusten uppkommit i moderbolagets hemstat eller en annan medlemsstat. En sådan olikbehandling medför att den fria etableringsrätten, som den avses i artiklarna 43 EG och 48 EG, inskränks.⁷¹ För att en inskränkning ska vara tillåten krävs att syftet med inskränkningen är legitimt, förenligt med EG-fördraget och kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Bestämmelsen ska vara ägnad till att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås, utan att den går utöver vad som är nödvändigt.⁷²

⁶² Se mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 3-17.

⁶³ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 28.

⁶⁴ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 2.

⁶⁵ Förenade kungariket tillämpar ett *group-relief* system för förlustutjämning inom koncerner, vilket är hänförligt till ett system med överföring av förluster inom en koncern, jfr KOM(2006) 824 slutlig, s. 7.

⁶⁶ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 22.

⁶⁷ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 26.

⁶⁸ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 27-28.

⁶⁹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 32.

⁷⁰ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 33.

⁷¹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 34.

⁷² Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 35.

EGD hänvisar till att den skatterättsliga territorialitetsprincipen⁷³ har erkänts av gemenskapsrätten.⁷⁴ Beslutet att moderbolagets hemstat ska beskatta all inkomst medan dotterbolagens medlemsstater endast får beskatta inkomsten som härrör från verksamhet i det landet är i enlighet med den skatterättsliga territorialitetsprincipen.⁷⁵ En bestämmelse som innebär att koncernavdraget begränsas till att endast kunna tillämpas i moderbolagets hemstat måste emellertid motiveras.⁷⁶

Förenade kungariket och övriga medlemsstater⁷⁷ som yttrat sig i frågan har åberopat tre grunder för att rättfärdiga bestämmelsen.⁷⁸ Den första grunden handlar om symmetrin i det inhemska skattesystemet och syftar till att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Den andra grunden innebär att en förlust riskeras att bli beaktad två gånger och den tredje grunden innebär att bestämmelsen ska motverka skatteundandragande.⁷⁹

EGD anser, vad gäller den första grunden, att en minskning av skatteintäkter är ett otillräckligt argument för att rättfärdiga en åtgärd som i princip står i strid med en grundläggande frihet.⁸⁰ Det skulle emellertid vara nödvändigt att tillämpa enbart skattereglerna i en stat på vinster och förluster för att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.⁸¹ Den fördelningen skulle allvarligt äventyras om bolagen gavs möjlighet att välja var deras förluster skulle beaktas.⁸²

Avseende den andra grunden anser EGD att medlemsstaterna måste kunna förhindra risken att en förlust dras av två gånger.⁸³ En bestämmelse som förbjuder avdrag för sådana förluster innebär att en sådan risk undanröjs.⁸⁴ Vad gäller den tredje grunden anser EGD att om bolaget får möjlighet att överföra förluster aktualiseras en risk att dessa organiseras så att de riktas mot bolag, vilkas hemvist är i medlemsstater som tillämpar de lägsta skattesatserna.⁸⁵ Skatteundandragande kan hindras genom att förbjuda koncernavdrag.⁸⁶

⁷³ Mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions.*, REG 1997, p. 22.

⁷⁴ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 39.

⁷⁵ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 39.

⁷⁶ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 40.

⁷⁷ Förenade kungariket, Tyskland, Grekland, Frankrike, Irland, Nederländerna, Finland och Sverige.

⁷⁸ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 42.

⁷⁹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 43.

⁸⁰ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 44.

⁸¹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 45.

⁸² Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 46.

⁸³ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 47.

⁸⁴ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 48.

⁸⁵ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 49.

⁸⁶ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 50.

Vid en sammantagen bedömning av de tre grunderna menar EGD att inskränkningen är ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Bestämmelsen är vidare avsedd att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås.⁸⁷

EGD anser emellertid att bestämmelsen i princip går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syfte som eftersträvas om två situationer är uppfyllda.⁸⁸ Den första situationen är då dotterbolaget har uttömt samtliga möjligheter att, i sin hemstat, beakta förlusterna det beskattningsår som avdraget avser. Förlusterna från tidigare beskattningsår ska ej heller kunna överföras till utomstående eller kunna dras av mot tidigare vinster. Den andra situationen är då dotterbolaget saknar möjlighet att utnyttja förlusterna i framtiden av dotterbolaget självt eller av en utomstående.⁸⁹ Om båda dessa situationer är uppfyllda strider det mot artiklarna 43 EG och 48 EG att förbjuda avdrag från vinst i moderbolag för att täcka förlust i ett dotterbolag som har sin hemvist i en annan medlemsstat.⁹⁰

3.2.2 Avgörandet Oy AA

Avgörandet Oy AA behandlar frågan om ett dotterbolag har avdragsrätt för ett koncernbidrag⁹¹ som lämnas till ett moderbolag och om de finska reglerna om koncernbidrag är förenliga med EG-fördraget. Oy AA är dotterbolag i en koncern och har sin hemvist i Finland. Moderbolaget i koncernen har sin hemvist i en annan medlemsstat.⁹²

EGD framhåller att en bestämmelse som inskränker etableringsfriheten endast kan rättfärdigas om den är av tvingande hänsyn till allmänintresset. I sådant fall krävs det att bestämmelsen syftar till att säkerställa att det eftersträvande målet uppnås. Bestämmelsen måste även vara proportionerlig.⁹³

Finland, Tyskland, Nederländerna och Förenade kungariket anser att en inskränkande bestämmelse kan motiveras utifrån behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.⁹⁴ För att undvika skatteflykt bör den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna upprätthållas. Medlemsstaterna hänvisar, avseende det andra motivet, till territorialitetsprincipen som de⁹⁵ anser ge uttryck för samstämmighet ifråga om fördelningen av beskattningsrätten.⁹⁶ Om avdragsrätt beviljas för

⁸⁷ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 51.

⁸⁸ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 55.

⁸⁹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 55.

⁹⁰ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 56.

⁹¹ Finland tillämpar regler om koncernbidrag för förlustutjämning inom koncerner, vilka är hänförliga till ett system med överföring av förluster inom en koncern, jfr KOM(2006) 824 slutlig, s. 7.

⁹² Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 2.

⁹³ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 44.

⁹⁴ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 45.

⁹⁵ Finland, Sverige och Förenade kungariket.

⁹⁶ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 45-47.

överföringar från ett bolag i en medlemsstat till ett annat bolag i en annan medlemsstat riskeras den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten att rubbas.⁹⁷

Då överföringen inte utgör skattepliktig inkomst i det mottagande bolagets hemviststat riskeras att det koncernbidragsgivande dotterbolagets vinst undgår beskattning. Det leder till en risk att en förlust utnyttjas dubbelt.⁹⁸ Beviljande av avdragsrätt kan leda till att koncerner bildar bolag i medlemsstater med låg beskattning och riktar sina förluster till det bolaget.⁹⁹

EGD hänvisar till att den första grunden, den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten, godtogs i målet *Marks & Spencer*, då det även förelåg en risk för dubbelt utnyttjande av förluster och skatteflykt.¹⁰⁰ Medlemsstaterna kan genom avtal bestämma hur beskattningsrätten ska fördelas dem emellan.¹⁰¹ Om bestämmelsens ändamål är att bevara medlemsstatens beskattningsrätt för verksamhet bedriven inom dess territorium kan den rättfärdigas för att undvika att bolagen ges valmöjlighet att bestämma i vilken medlemsstat förluster eller vinster ska beaktas.¹⁰²

Den andra grunden, om risken att förluster kan utnyttjas dubbelt, är inte aktuell i målet då de finska koncernbidragsreglerna inte tillåter avdrag för förluster.¹⁰³ Risken för skatteflykt förstärks, enligt EGD, av att de finska koncernbidragsreglerna tillåter att bidrag ges även om mottagaren genererar vinst. De finska bestämmelserna hindrar att skattepliktiga underlag överförs till andra medlemsstater där skillnaden på beskattningsunderlag eller skattesatser är stor i syfte att undvika skattebetalning i Finland.¹⁰⁴

EGD anser att behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att hindra skatteflykt är tillräckliga grunder för att den inskränkande bestämmelsen ska vara berättigad.¹⁰⁵ EGD anser att bestämmelserna är förenliga med EG-fördraget och omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset, samt är ägnade till att säkerställa att ovanstående ändamål uppnås.¹⁰⁶

⁹⁷ Enligt kommissionen, den finska, svenska och nederländska regeringen samt Förenade kungarikets regering, se mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 48.

⁹⁸ Enligt den finska, tyska, nederländska och svenska regeringen samt Förenade kungarikets regering, se mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 49.

⁹⁹ Enligt kommissionen, den finska, tyska, nederländska och svenska regeringen, samt Förenade kungarikets regering, se mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 50.

¹⁰⁰ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 51, jfr mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 51.

¹⁰¹ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 52.

¹⁰² Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 54-56, jfr mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 46.

¹⁰³ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 57.

¹⁰⁴ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 58-59.

¹⁰⁵ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 60.

¹⁰⁶ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 60.

Koncernbidragsreglerna måste dock prövas om de är proportionerliga.¹⁰⁷ EGD anser att den finska lagstiftningen, även om den inte specifikt syftar till att hindra konstruktion av rent artificiella bolagsstrukturer, står i proportion till de eftersträvande målen.¹⁰⁸ Om bolag ges möjlighet att överföra inkomst genom att den undantas från givarens skattepliktiga vinst, kan bolagskoncerner fritt välja var deras vinster ska beskattas.¹⁰⁹

Den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten skulle rubbas även om särskilda villkor uppställs. Sådana villkor skulle kunna vara att koncernbidrag tillåts, om det beskattas i mottagarstaten eller om det bolag som emottar bidraget har redovisat förluster. Även om villkor uppställs, skulle bolagskoncernen fortfarande ha möjligheten att välja var beskattningen ska ske.¹¹⁰ Det saknas skäl att pröva några andra rättfärdigande grunder än de som EGD framhållit.¹¹¹

3.2.3 Avgörandet Lidl Belgium

Det tyska huvudbolaget Lidl Belgium GmbH & Co. KG (Lidl Belgium), som ingår i Lidl och Schwarz-koncernen, etablerade ett fast driftställe i Luxemburg för att bygga upp verksamhet där.¹¹² Det fasta driftstället redovisade för beskattningsåret 1999 en förlust, vilken huvudbolaget yrkade avdragsrätt för.¹¹³ Huvudfrågan i målet är om det motsvarande tyska skatteverket kan vägra avdrag för förlusten i det luxemburgska fasta driftstället då inkomsten är skattefri i Luxemburg på grund av skatteavtalet mellan Tyskland och Luxemburg utan att det strider mot den fria etableringsrätten.¹¹⁴

Upprättande och ägande av ett fast driftställe i en annan medlemsstat omfattas av artikel 43 EG.¹¹⁵ Då en restriktion av de fria kapitalrörelserna är en direkt följd av ett eventuellt hinder i den fria etableringsrätten faller artikel 56 EG utanför prövningen, vilket innebär att endast artikel 43 EG tas i beaktande.¹¹⁶

Om det i medlemsstaten finns bestämmelser som, vid fastställandet av resultatet, möjliggör att huvudbolaget kan beakta förluster i ett fast driftställe utgör det en skattemässig fördel om denna möjlighet uteblir då det fasta driftstället är beläget i en annan medlemsstat. Det innebär att det är mindre fördelaktigt att bedriva näringsverksamhet genom ett fast driftställe i en annan medlemsstat, jämfört med om det fasta driftstället är beläget i huvudbolagets hemstat. I ett sådant förhållande kan ett bolag avskräckas från att bedriva näringsverksamhet i en annan medlemsstat genom ett fast driftställe. Därav

¹⁰⁷ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 61.

¹⁰⁸ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 63.

¹⁰⁹ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 64, jfr p. 56.

¹¹⁰ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 65.

¹¹¹ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 66.

¹¹² Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 8.

¹¹³ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 10-11.

¹¹⁴ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 14.

¹¹⁵ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 15.

¹¹⁶ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 16-17.

innebär bestämmelsen en inskränkning av den fria etableringsrätten.¹¹⁷ För att en sådan bestämmelse ska kunna rättfärdigas måste den vara proportionerlig, av tvingande hänsyn till allmänintresset och syfta till att säkerställa det eftersträvande ändamålet.¹¹⁸

Medlemsstater¹¹⁹ har hävdats att rättfärdigande, i första hand, kan grundas på behovet av att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och, i andra hand, för att hindra att en förlust beaktas två gånger.¹²⁰ EGD bedömer att om bolag skulle ges valfrihet att bestämma var en förlust ska beaktas äventyras den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹²¹ EGD anser att ändamålet att upprätthålla denna fördelning rättfärdigar en sådan bestämmelse som är aktuell i målet med anledning av att upprätthålla symmetrin mellan rätten att beskatta vinster och rätten att dra av förluster.¹²² Vad gäller den andra grunden, risken att en förlust beaktas två gånger, anser EGD att medlemsstaterna måste kunna avvärja en sådan risk.¹²³

I målet *Marks & Spencer* ansåg EGD att tre motiv¹²⁴ tillsammans bildade underlag för de då aktuella bestämmelserna, medan endast två motiv¹²⁵ krävdes i *Oy AA*-fallet.¹²⁶ I det förhandenvarande fallet är frågan om motiven att behålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra risken att en förlust beaktas två gånger är tillräckliga för att rättfärdiga en inskränkning av den fria etableringsrätten. EGD anser att dessa två motiv är tillräckliga då de syftar till att säkerställa att de eftersträvande målen uppnås.¹²⁷

I den luxemburgska lagstiftningen finns det bestämmelser som möjliggör avdrag för förluster i framtiden.¹²⁸ År 2003 redovisade det fasta driftstället en vinst, vilket innebär att förlusten från år 1999 kan dras av mot den senare genererade vinsten.¹²⁹ Därmed kan

¹¹⁷ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 23-26.

¹¹⁸ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 27.

¹¹⁹ Tyskland, Grekland, Frankrike, Nederländerna, Finland, Sverige och Förenade kungariket.

¹²⁰ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 30.

¹²¹ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 32, jfr mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 46. och mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 55.

¹²² Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 33.

¹²³ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 35, jfr mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 47.

¹²⁴ Behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken att en förlust beaktas två gånger och risken för skatteundandragande, jfr mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 43.

¹²⁵ Behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteflykt, jfr mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 60.

¹²⁶ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 39-41.

¹²⁷ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 42-43.

¹²⁸ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 49.

¹²⁹ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 50.

det inte anses visat att den aktuella bestämmelsen går utöver vad som behövs för att uppnå de legitima ändamål som godkänns av gemenskapen. Bestämmelsen är således proportionerlig.¹³⁰ EGD anser att när ett dubbelbeskattningsavtal föreligger mellan två stater som ger den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget beskattningsrätt skulle avdragsrätt i huvudbolagets hemstat påtagligt äventyra den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹³¹

3.3 Rättfärdigande grunder och motiv

3.3.1 Inledning

Nationella åtgärder, som innebär att utövandet av de i EG-fördraget stadgade grundläggande friheterna förhindras eller gör utövandet mindre attraktivt, ska uppfylla särskilda berättigande grunder. De ska vara tillämpliga på ett sätt som motverkar diskriminering, de ska kunna motiveras utifrån hänsyn till det trängande allmänintresset och de ska vara ägnade att säkerställa att målsättningen som eftersträvas förverkligas genom åtgärderna. Slutligen ska åtgärderna inte gå utöver vad som är nödvändigt för att målsättningen ska uppnås, vilket även benämns proportionalitetsprincipen.^{132 133}

I de ovan refererade rättsfallen framhåller EGD att en bestämmelse som inskränker etableringsfriheten endast kan rättfärdigas om den är av tvingande hänsyn till allmänintresset. Bestämmelsen ska vara proportionerlig och syfta till att de eftersträvar ändamålen uppnås.¹³⁴ De medlemsstater som har lämnat yttranden i rättsfallen¹³⁵ hävdar att en sådan bestämmelse kan motiveras av att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹³⁶ Motivet syftar till att bevara skattesystemets inre sammanhang¹³⁷, med andra ord skattesystemets symmetri¹³⁸.

¹³⁰ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 51 och p. 53.

¹³¹ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 52.

¹³² Martin, Philip, *The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal to the taxing jurisdiction argument*, s. 61.

¹³³ Mål C-55/94, *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, REG 1995, p. 37.

¹³⁴ Se mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 35, mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 44 och mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 27.

¹³⁵ I mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005: Förenade kungariket, Tyskland, Grekland, Frankrike, Irland, Nederländerna, Finland och Sverige, i mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007: Finland, Tyskland, Nederländerna, Sverige och Förenade kungariket och i mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008: Tyskland, Grekland, Frankrike, Nederländerna, Finland, Sverige och Förenade kungariket.

¹³⁶ Se mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 35, mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 44 och mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 27.

¹³⁷ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 45.

¹³⁸ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 33.

Medlemsstaternas övriga motiv skiljer sig i rättsfallen. I målen Marks & Spencer och Oy AA anser medlemsstaterna att en inskränkning kan motiveras utifrån behovet av att hindra skatteflykt.¹³⁹ I målen Lidl Belgium och Marks & Spencer anses en inskränkande bestämmelse motiverad utifrån risken att en förlust beaktas två gånger.¹⁴⁰ EGD bedömer att vissa motiv tillsammans är tillräckliga för att rättfärdiga nationella bestämmelser som inskränker den fria etableringsrätten, förutsatt att de syftar till att säkerställa att de eftersträvande målen uppnås.¹⁴¹

3.3.2 Tvingande hänsyn till allmänintresset

EGD bedömer att en bestämmelse som inskränker den fria etableringsfriheten måste vara av tvingande hänsyn till allmänintresset. Medlemsstaterna motiverar inskränkningarna genom att åberopa territorialitetsprincipen, skattesystemets inre sammanhang och neutralitetsprincipen.¹⁴² Under neutralitetsprincipen inryms diskrimineringskriteriet.¹⁴³

EGD anser att en minskning av beskattningsunderlag är otillräckligt som motiv för att rättfärdiga en inskränkande bestämmelse.¹⁴⁴ En eventuell minskning av skatteintäkter anges inte som grund i artikel 46 EG, varför den omöjliga kan hävdas vara av tvingande skäl av allmänintresse.¹⁴⁵

Det har ifrågasatts om motivet att säkerställa den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten kan bedömas separat, eller om den är beroende av risken att förlusten beaktas två gånger och risken för skatteundandragande.¹⁴⁶ Säkerställandet av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utgör det centrala motivet som är nära sammanlänkad med risken att en förlust beaktas två gånger då territorialitetsprincipen tjänar som medlemsstaternas rätt att beskatta vissa inkomster. Tillsammans med regler som förhindrar dubbelbeskattning utgör de ett internationellt system för staternas beskattningsrätt. Risken för skatteflykt utgör en del av motiven då överföringarna är skattefria i vissa medlemsstater.¹⁴⁷

¹³⁹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 43 och mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 45.

¹⁴⁰ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 43 och mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 30.

¹⁴¹ Se mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 42-43.

¹⁴² Se mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 36 och p. 43, mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 45 och mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 23-26 och p. 30.

¹⁴³ Se Melin, Mats och Schäder, Göran, *EU:s konstitution*, Norstedts juridik, sjätte upplagan, 2004, s. 105-106. Diskrimineringskriteriet inryms i likabehandlingsprincipen som i viss mån innebär detsamma som neutralitetsprincipen. I skattefrågor används normalt neutralitetsprincipen, se SOU 2005:57, bilaga tre, s. 252-254.

¹⁴⁴ Mål C-319/02, *Petri Manninen*, REG 2004, p. 49.

¹⁴⁵ Mål C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer*, REG 1998, p. 28.

¹⁴⁶ Se förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 31 maj 2006 i mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG mot Finanzamt Köln-Mitte*, REG 2007, se även Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, s. 107.

¹⁴⁷ Se mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG mot Finanzamt Köln-Mitte*, REG 2007, p. 41.

3.3.3 Territorialitetsprincipen

Eftersom ett harmoniserat regelverk av hur fastställandet av förluster ska gå till saknas, innebär det att medlemsstaterna själva bestämmer hur bland annat vinster, inkomster, och kostnader ska beräknas samt hur stor del som kan rullas framåt respektive bakåt i tiden.¹⁴⁸ Den skattemässiga territorialitetsprincipen fastslogs i rättsfallet Futura¹⁴⁹ där den luxemburgska staten krävde att en filial beräknade sina förluster enligt luxemburgsk lagstiftning utan beaktande av bolagets totala vinster och förluster.¹⁵⁰

Medlemsstaten, där det förlustbetingade fasta driftstället är beläget, ska bestämma hur förlusterna ska beräknas, förutsatt att medlemsstaten inte diskriminerar utländska bolag eller inskränker etableringsfriheten.¹⁵¹ Om det omöjligt att göra en jämförelse av associationsformerna mellan staterna och därför omöjligt att bestämma i vilken associationsform förlusten har ansamlats i har medlemsstaten rätt att få information från den medlemsstat där huvudbolaget har sin hemvist.¹⁵² Territorialitetsprincipens betydelse är begränsad, då näringsidkaren i rättsfallet var en ensam skattskyldig som bedrev näringsverksamhet genom bolag i en medlemsstat och genom filialer i andra medlemsstater.¹⁵³

Även om EGD anser att principen inte är diskriminerande,¹⁵⁴ har domstolen i Marks & Spencer-fallet ansett att bestämmelser som inskränker den fria etableringsrätten måste motiveras utifrån rättfärdigandegrunderna.¹⁵⁵ I målet Oy AA åberopade medlemsstaterna territorialitetsprincipen för att motivera de inskränkande bestämmelserna. EGD ansåg att bestämmelserna kunde motiveras utan beaktande av territorialitetsprincipen.¹⁵⁶

3.3.4 Skattesystemets inre sammanhang

Rättfärdigandegrunderna tvingande hänsyn till allmänintresset kan motiveras med nödvändigheten att bevara kongruensen i skattesystemet.¹⁵⁷ För att bevara kongruensen i

¹⁴⁸ Mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, REG 1997, p. 33.

¹⁴⁹ Mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, REG 1997.

¹⁵⁰ Mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, REG 1997, p. 21-22.

¹⁵¹ Förslag till avgörande av generaladvokat Lenz föredraget den 5 november 1996 i mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, REG 1997, p. 54.

¹⁵² Artikel 293 EG, Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977, om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område och förslag till avgörande av generaladvokat Lenz föredraget den 5 november 1996 i mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, REG 1997, p. 66-67.

¹⁵³ Se mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, p. 38.

¹⁵⁴ Mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, REG 1997, p. 22.

¹⁵⁵ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 40-41.

¹⁵⁶ Se mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 66.

¹⁵⁷ Mål C-436/00, *X och Y mot Riksskatteverket*, REG 2002, p. 51, jfr mål C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*, [1992] ECR, s. I-249, p. 28 och mål C-300/90, *Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Belgien*, [1992] ECR s. I-305, p. 20-21.

skattesystemet är det viktigt att det föreligger ett direkt samband mellan beviljandet av en skattemässig fördel och den kompensation fördelen genererar.¹⁵⁸

Direkt samband föreligger om olika skattesubjekt behandlas skattemässigt lika.¹⁵⁹ Det existerar således ett direkt samband om ett moderbolag som har dotterbolag i en medlemsstat ges samma skattemässiga fördel som ett moderbolag med dotterbolag i en annan medlemsstat.¹⁶⁰ Moderbolag och dotterbolag utgör egna juridiska personer och är två olika skattesubjekt.¹⁶¹ I sådant fall saknas det direkta sambandet då skattebehandlingen avser två personer.¹⁶²

Det bryter mot kongruensen i skattesystemet att bevilja ett moderbolag som har dotterbolag, vilket bedriver verksamhet i moderbolagets hemstat, en skattemässig fördel om moderbolag som har dotterbolag, vilket bedriver näringsverksamhet i en annan medlemsstat, inte beviljas samma fördel.¹⁶³ Det är möjligt att rättfärdiga en sådan nackdel genom att ett dotterbolag, som har ett utländskt moderbolag, får ta del av skatteförmånen. Det krävs emellertid att direkt samband föreligger mellan skatteförmånen och skatteuttaget hos det missgynnade moderbolaget. Eftersom det handlar om två juridiska personer föreligger inget sådant direkt samband, vilket omöjligen kan skapas mellan ett inhemskt moderbolag och ett annat utländskt moderbolags dotterbolag.¹⁶⁴

En olik skattebehandling av moderbolag kan rättfärdigas då det är irrelevant att jämföra dotterbolag, vilka genererar skattepliktig inkomst i moderbolagets hemstat, med dotterbolag som inte gör det.¹⁶⁵ Om utbetalningar inte beskattas i den medlemsstat som beviljat skatteförmånen på grund av att de beskattas i en annan medlemsstat föreligger ett rättfärdigat motiv för en inskränkande bestämmelse.¹⁶⁶

Om det föreligger en risk att beskattningsunderlaget skulle försvinna vid ett senare tillfälle saknas det direkta sambandet mellan beviljandet av en skattemässig fördel och den kompensation fördelen genererar, varför en inskränkande bestämmelse går utöver vad som är nödvändigt. För att rättfärdiga sådana bestämmelser skulle medlemsstaten till

¹⁵⁸ Mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, p. 29.

¹⁵⁹ Se mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, p. 30-31.

¹⁶⁰ Se mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, p. 31.

¹⁶¹ Mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, p. 32.

¹⁶² Mål C-251/98, *C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, REG 2000, p. 40, se även Martin, Philip, *The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal to the taxing jurisdiction argument*, s. 63.

¹⁶³ Förslag till avgörande av generaladvokat Alber föredraget den 24 september 2002 i mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, p. 78.

¹⁶⁴ Förslag till avgörande av generaladvokat Alber föredraget den 24 september 2002 i mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, p. 79.

¹⁶⁵ Mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, p. 39.

¹⁶⁶ Mål C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*, [1992] ECR, s. I-249, p. 26-28 och mål C-300/90 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Belgien*, [1992] ECR s. I-305, p. 20.

exempel kunna kräva att säkerhet eller garantier ställs för att säkerställa att skatten betalas när personen flyttar till en annan medlemsstat.¹⁶⁷

I Lidl Belgium-fallet bedömer EGD att om inskränkningen har till ändamål att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan den rättfärdigas då bestämmelsen upprätthåller symmetrin mellan rätten att beskatta vinsterna och rätten att dra av förlusterna.¹⁶⁸ I fallet förelåg ett skatteavtal mellan de berörda medlemsstaterna som friställde vissa vinster uppkomna i en medlemsstat från beskattning i den andra. Det har ifrågasatts om det är möjligt att utvidga avtalets tillämpning till att omfatta även förluster.¹⁶⁹ En medlemsstat torde inte kunna hävda att hänsyn tas till skattesystemets inre sammanhang samtidigt som medlemsstaten tillämpar ett skatteavtal där en av de avtalsslutande staterna avsäger sig beskattningsrätt. I sådant fall skulle avdragsrätt kunnat beviljas endast beroende av att Tyskland har av sagt sig beskattningsrätten genom ett skatteavtal.¹⁷⁰ Om EGD hade tillämpat en sådan tolkning tidigare skulle andra rättsfall bedömts annorlunda.¹⁷¹

Symmetribegreppet är detsamma i Lidl Belgium-fallet och i målet Wannsee^{172, 173}. EGD tillämpade emellertid olika motiveringar. I målet Wannsee handlade det om tillämpningen av symmetribegreppet medan Lidl Belgium-målet handlade om att förhindra att förluster beaktas två gånger och fördelningen av beskattningsrätten. Det har ifrågasatts om båda motiven kan bedömas som ett inom begreppet skattesystemets inre sammanhang.¹⁷⁴

Det är omöjligt att göra en strikt tolkning av symmetribegreppet i skattelagstiftningen. I koncerner kan till exempel vinster beskattas i dotterbolag men förluster dras av i moderbolag. För att beskattningen och avdraget ska betraktas som helt symmetriskt ska beskattning och avdrag ske i samma juridiska person. När beskattning och avdrag sker i olika juridiska personer är förhållandet asymmetriskt.¹⁷⁵ Det har framhållits att vinstgenererande och förlustbetingade dotterbolag skulle utgöra en grund för olikbehandling av

¹⁶⁷ Mål C-436/00, *X och Y mot Riksskatteverket*, REG 2002, p. 58-59.

¹⁶⁸ Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 33.

¹⁶⁹ Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, s. 108.

¹⁷⁰ Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, s. 109, se även mål C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, REG 2008, p. 42.

¹⁷¹ Jfr mål C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen*, REG 1995, p. 25.

¹⁷² Mål C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, REG 2008.

¹⁷³ Jfr mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008 med mål C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, REG 2008.

¹⁷⁴ Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, s. 109.

¹⁷⁵ Dörr, Ingmar, *A step forward in the Field of European Corporate Taxation and cross-border Loss Relief: Some Comments on the Marks & Spencer-case*, s. 182.

moderbolag. Enbart ett sådant motiv är emellertid otillräckligt för att behandla moderbolag skattemässigt olika.¹⁷⁶

EGD försöker använda skatteavtal som grund för att medlemsstater i vissa fall är ansvariga för att beakta utländska förluster trots att förluster kan beaktas två gånger under dessa. Det har hävdats att det är motsägelsefullt att EGD accepterar att en förlust måste beaktas i en medlemsstat och samtidigt möjliggöra avdragsrätt två gånger om den faller utanför ramen för skatteavtalet.¹⁷⁷ Det har framhållits att EGD bör undvika att införa ett system som innebär att en förlust måste beaktas en gång inom gemenskapen.¹⁷⁸

Om det i medlemsstatens skattelagstiftning finns villkor som tillåter att holdingbolag, som har sitt säte i medlemsstaten, endast får förvalta aktier i bolag i samma medlemsstat för att beviljas skattelättnad, torde dessa vara en inskränkning av etableringsfriheten.¹⁷⁹ Det innebär att holdingbolag avskräcks från att bilda och förvalta aktier i bolag i andra medlemsstater. En sådan inskränkning drabbar särskilt konsortium, då avdrag för förluster är möjlig i andra bolag. En annorlunda behandling grundad på att bolag som har sin hemvist utomlands inte är en jämförbar situation är diskriminerande.¹⁸⁰ Om målsättningen med en annorlunda behandling motiveras med att behålla kongruens i skattesystemet för att undvika minskat beskattningsunderlag är det otillräckligt för att rättfärdiga en inskränkande bestämmelse.¹⁸¹ Då ett fast driftställe i en medlemsstat beviljas skatteförmåner och den statens beskattningsunderlag minskas därav är inte ett motiv som återfinns i EG-fördraget¹⁸². Motivet kan därför omöjligt åberopas som stöd för rättfärdigande grunden med tvingande hänsyn till allmänintresset.¹⁸³

Risken att tillämpningen av friheterna innebär oberättigade angrepp på medlemsstaternas skattesystems inneboende systematik ska undvikas.¹⁸⁴ Medlemsstaterna har ett legitimt intresse av att säkerställa att skattesystemen ska vara skäliga och betraktas som en

¹⁷⁶ Mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, p. 39, se även Dörr, Ingmar, *A step forward in the Field of European Corporate Taxation and cross-border Loss Relief: Some Comments on the Marks & Spencer-case*, s. 182.

¹⁷⁷ Se mål C-11/07, *Hans Eckelkamp m.fl. mot Belgische Staat*, REG 2008, p. 65, se även Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, s. 110.

¹⁷⁸ Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, s. 110.

¹⁷⁹ Förslag till avgörande av generaladvokat Tesauo föredraget den 16 december 1997 i mål C- 264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer*, REG 1998, p. 16.

¹⁸⁰ Förslag till avgörande av generaladvokat Tesauo föredraget den 16 december 1997 i mål C- 264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer*, REG 1998, p. 18.

¹⁸¹ Förslag till avgörande av generaladvokat Tesauo föredraget den 16 december 1997 i mål C- 264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer*, REG 1998, p. 28.

¹⁸² Se artikel 46 EG.

¹⁸³ Mål C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt*, REG 1999, p. 51 och de förenade målen C-397/98 och C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd m.fl. (C-397/98), Hoechst AG och Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) mot Commissioners of Inland Revenue och HM Attorney General*, REG 2001, p. 59.

¹⁸⁴ Förslag till avgörande av generaladvokat Poyares Maduro föredraget den 7 april 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 66.

helhet. Argumentet är dock otillräckligt i avseende att förhindra de eftersträvade syftena med den inre marknaden. Medlemsstaternas skattesystems integration med den inre marknaden måste främjas.¹⁸⁵

Principen om det skattemässiga sammanhanget utvecklades sent och vilar på allt för rigida grunder, vilka i vissa sammanhang är irrelevanta för att uppnå det eftersträvade syftet. Det inre skattemässiga sammanhanget ska utredas med utgångspunkt i de syften och den systematiken som den ifrågasatta skattelagstiftningen bygger på.¹⁸⁶ Det utgör emellertid en risk att tillåta att förluster uppkomna i dotterbolag utomlands kan överföras eller skjutas upp i etableringsstaten, samtidigt som avdrag kan beviljas i moderbolagets hemstat. Det är i sådana fall möjligt att förlusten beaktas två gånger.¹⁸⁷

3.3.5 Neutralitetsprincipen

Artikel 43 EG och artikel 48 EG garanterar att personer med hemvist inom gemenskapen ska behandlas lika oberoende var denne utövar sin etableringsrätt. Direkt beskattning faller inom medlemsstaternas behörighet men gemenskapsrätten ska ändå iakttas vid utövandet av beskattningsrätten. Varje form av diskriminering, direkt eller indirekt, grundad på nationalitet ska undvikas.¹⁸⁸ Om en inskränkning kan hänföras till en uttrycklig undantagsbestämmelse i EG-fördraget betraktas den som äkta diskriminering och kan endast utgöras av en skillnad på grund av säte eller nationalitet. Andra former av olikbehandling kan emellertid berättigas genom tvingande hänsyn till allmänintresset.¹⁸⁹

Direkt diskriminering innebär att en medlemsstat tillämpar olika regler i jämförbara situationer, medan indirekt diskriminering innebär att en medlemsstat tillämpar samma regel i olika situationer.¹⁹⁰ Direkt beskattning av invånare bosatta i en medlemsstat och invånare bosatta i en annan medlemsstat är två olika situationer.¹⁹¹ Bestämmelser som utgör hinder för den fria rörligheten genom att de hindrar eller avskräcker medborgare att lämna sitt land i syfte att utöva sin fria rörlighet och tillämpas oberoende på arbetstagarens¹⁹² nationalitet är förbjudna.¹⁹³ Diskriminering, eller särbehandling, kan således

¹⁸⁵ Förslag till avgörande av generaladvokat Poiars Maduro föredraget den 7 april 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 66.

¹⁸⁶ Mål C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, REG 2004, p. 67, jfr förslag till avgörande av generaladvokat Poiars Maduro föredraget den 7 april 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 71.

¹⁸⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Poiars Maduro föredraget den 7 april 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 74.

¹⁸⁸ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurtp*, REG 2002, p. 26 och mål C-385/00 *F.W.L. de Groot mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2002, p. 75.

¹⁸⁹ Förslag till avgörande av generaladvokat Alber föredraget den 24 september 2002 i mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, p. 40.

¹⁹⁰ Mål C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, REG 1995, p. 30.

¹⁹¹ Mål C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, REG 1995, p. 31.

¹⁹² Bolag likställs med fysiska personer, se artikel 48 (1) EG.

¹⁹³ Mål C-385/00, *F.W.L. de Groot mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2002, p. 78.

inte motiveras med hänsyn till att bibehålla kongruensen i skattesystemet eller av en effektiv skattekontroll.¹⁹⁴

Medlemsstaterna måste följaktligen behandla invånare i andra medlemsstater på samma sätt som i den egna medlemsstaten.¹⁹⁵ Dessutom måste hemstaten göra det möjligt för invånare att etablera verksamhet i andra medlemsstater.¹⁹⁶ Näringsverksamhet kan utövas genom till exempel dotterbolag, filialer eller kontor. Den fria etableringsrätten innebär bland annat att bolag fritt ska kunna välja etableringsform. Det ska således vara sakna betydelse om ett bolag väljer att etablera sig i en annan medlemsstat genom kontor och filialer eller genom dotterbolag.¹⁹⁷ Det är osäkert huruvida territorialitetsprincipen och neutralitetsprincipen berör olika frågor. För det fall principerna ska bedömas separat kan territorialitetsprincipen rättfärdiga olik skattebehandling avseende jämförbara situationer.¹⁹⁸

Frågan om huruvida det görs skillnad på hur olika etableringsformer behandlas är av stor vikt vid tillämpningen av den fria etableringsrätten.¹⁹⁹ Förluster som uppstår i utländska fasta driftställen kan avräknas mot bolagets vinst men medlemsstaterna är generellt motvilliga att ta in utländska förluster i sina skattesystem. Medlemsstaterna är ovilliga att utvidga förlustutjämningsransaktioner till att omfatta även förluster från utländska dotterbolag.²⁰⁰ Ur ekonomisk synvinkel är det inte möjligt att betrakta en koncern som en enhet om moderbolagets vinst beskattas utan att hänsyn tas till om det förekommer förluster i utländska dotterbolag. Utifrån en sådan synvinkel skulle moderbolagets vinster vara lägre på grund av förlusterna i dotterbolagen, vilket skulle leda till att moderbolaget beskattas lägre.²⁰¹

För att bedöma om den fria etableringsrätten är garanterad har följande utgångspunkt föreslagits.²⁰² Hemstaten måste garantera ett fritt val av etableringsform i en annan medlemsstat och behandla inhemska dotterbolag på samma sätt som den behandlar dotterbolag i en annan medlemsstat. Källstaten ska behandla fasta driftställen och dotterbolag på samma sätt som inhemska, samt säkerställa likabehandlingen av inhemska och utländska dotterbolag.²⁰³

¹⁹⁴ Mål C-55/98, *Skatteministeriet mot Bent Vestergaard*, REG 1999, p. 23.

¹⁹⁵ Se mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)*, REG 1999, p. 29.

¹⁹⁶ Se mål C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer*, REG 1998, p. 16.

¹⁹⁷ Meussen, Gerard, *The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty*, s. 146.

¹⁹⁸ Martin, Philip, *The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal to the taxing jurisdiction argument*, s. 63.

¹⁹⁹ Meussen, Gerard, *The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty*, s. 146.

²⁰⁰ Meussen, Gerard, *The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty*, s. 147.

²⁰¹ Martin, Philip, *The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal to the taxing jurisdiction argument*, s. 66.

²⁰² Meussen, Gerard, *The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty*, s. 146.

²⁰³ Meussen, Gerard, *The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty*, s. 146.

Den dominerande rättsprincipen vid beskattning är att säkra en rättvis skattebehandling. Om ett utländskt dotterbolag får konsolidera sina förluster i moderbolaget, liksom moderbolagets utländska kontor eller filial ges den möjligheten, upprätthålls neutralitetsprincipen.²⁰⁴ Ett bolag som överväger att etablera sig i en annan medlemsstat står inför en situation som innebär att om ett dotterbolag etableras i samma medlemsstat eller om en filial etableras i en annan medlemsstat kan förlusterna dras av mot moderbolagets vinster, medan om ett dotterbolag etableras i en annan medlemsstat är detta inte möjligt.²⁰⁵ En näringsidkare ska ha möjlighet att fritt välja passande etableringsform för att bedriva näringsverksamhet i en annan medlemsstat. Den friheten ska upprätthållas gentemot diskrimineringsåtgärder i lagstiftningen.²⁰⁶

Olikbehandlingen av etableringsformer i andra medlemsstater har öppnat upp för diskussion. Enligt Meussen²⁰⁷ spelar skillnaden av etableringsform en viktig roll, både ur ett skatteperspektiv och ur ett kommersiellt perspektiv. Hemviststaten ska behandla olika etableringsformer på samma sätt. Det torde således stå näringsidkaren fritt att välja etableringsform trots skillnaden i beskattningen.²⁰⁸ Dörr²⁰⁹ anser emellertid att det strider mot neutralitetsprincipen att fasta driftställen får dra av sin förlust mot bolagets vinst då dotterbolag vägras möjlighet till resultatutjämnande transaktioner.²¹⁰ Martin²¹¹ är av uppfattningen att vilken skatteregel som helst som favoriserar inhemska över gränsöverskridande investeringar eller påverkar etableringsformen inte är förenliga med EG-fördragets friheter.²¹²

3.3.6 Risk för dubbelt beaktande av förluster

Dubbelt beaktande av förluster kan uppkomma när samma förlust kan dras av i flera medlemsstater.²¹³ Förbudet mot dubbelt beaktande av förluster kan förstås som ett försök att upprätthålla symmetri i skattesystemen. Målet med bestämmelser som förbjuder dubbelt beaktande av förluster är att förhindra att multinationella koncerner utnyttjar att flera medlemsstaters avdragsrätt överlappar varandra. Utan sådana bestämmelser riske-

²⁰⁴ Dörr, Ingmar, *A step forward in the Field of European Corporate Taxation and cross-border Loss Relief: Some Comments on the Marks & Spencer-case*, s. 183 – 184.

²⁰⁵ Martin, Philip, *The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal to the taxing jurisdiction argument*, s. 65-66.

²⁰⁶ Mål C-270/83, *Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken*, ECR 649, s. IV-377, p. 22.

²⁰⁷ Meussen, Gerard är professor i skatterätt vid Radboud University Nijmegen i Nederländerna.

²⁰⁸ Meussen, Gerard, *The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty*, s. 147.

²⁰⁹ Dörr, Ingmar är doktor i skatterätt.

²¹⁰ Dörr, Ingmar, *A step forward in the Field of European Corporate Taxation and cross-border Loss Relief: Some Comments on the Marks & Spencer-case*, s. 183.

²¹¹ Martin, Philip är före detta vice ordförande för skattefrågor på Marks & Spencer plc.

²¹² Martin, Philip, *The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal to the taxing jurisdiction argument*, s. 68.

²¹³ Gerson, Anna, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU A Comparative Study of the Unilateral Loss-Compensation Mechanisms in Austria and Denmark*, s. 154-155.

rar den stat som beviljar avdrag att minska sin skattebas och på längre sikt äventyra möjligheterna till avdrag för förluster uppkomna i dotterbolag utomlands. Därav ligger det i både multinationella koncerners och medlemsstaters intresse att eliminera sådana effekter.²¹⁴

Beslutet att bilda en koncern ska få samma konsekvenser vad gäller de allmänna bestämmelserna om bolagsbeskattning, varför det är förbjudet att beakta en förlust två gånger i skattesammanhang. Argumentet kan motiveras endast genom att medlemsstaten systematisk vägrar beaktande av förluster uppkomna i utländska dotterbolag säkerställer lagstiftningens systematik.²¹⁵ EGD bedömer att skattesystemets effektivitet är ett tillräckligt motiv för att rättfärdiga en inskränkande bestämmelse med hänsyn till det trängande allmänintresset. Medlemsstater kan därför införa bestämmelser som tillåter att de beskattningsbara inkomsternas storlek och de förluster de har samband med kan kontrolleras på ett precist och klart vis.²¹⁶

3.3.7 Risk för skatteflykt

I Marks & Spencer-fallet godtog EGD motivet att säkra den väl avvägda fördelning av beskattningsrätt mellan medlemsstaterna för att undvika att bolagskoncerner ska kunna välja i vilken medlemsstat förlusterna ska beaktas.²¹⁷ Det finns en risk att det uppstår handel med förluster inom gemenskapen, vilket domstolen uttryckte genom att beskattningsunderlaget skulle öka i en lågskattestat och minska i en medlemsstat som tillämpar högre bolagsbeskattning. I sådana fall kan neutralitetsprincipen ifrågasättas.²¹⁸

Neutralitetsprincipen hindrar bolagen från att dra skattemässiga fördelar av den fria etableringsrätten.²¹⁹ Den verkliga innebörden av fördelningen av beskattningsrätten torde vara att om risk för missbruk föreligger ska den medlemsstats skatteregler där bolaget är hemmahörande tillämpas på både vinster och förluster. Det måste vara visat att en sådan risk för missbruk föreligger, varför motivet inte ensam berättigar inskränkande bestämmelser. Det måste genomföras kontroller om sådana risker verkligen föreligger.²²⁰

²¹⁴ Gerson, Anna, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU A Comparative Study of the Unilateral Loss-Compensation Mechanisms in Austria and Denmark*, s. 154-155.

²¹⁵ Se förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 7 april 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 73.

²¹⁶ Mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer v Administration des contributions*, REG 1997, p. 31 och mål C-254/97, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France och Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation*, REG 1999, p. 18.

²¹⁷ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 49-50.

²¹⁸ Förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 31 maj 2006 i mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG mot Finanzamt Köln-Mitte*, REG 2007, p. 32.

²¹⁹ Se mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 51 och förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 31 maj 2006 i mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG mot Finanzamt Köln-Mitte*, REG 2007, p. 33-35.

²²⁰ Se mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 51 och förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 31 maj 2006 i mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG mot Finanzamt Köln-Mitte*, REG 2007, p. 33-35.

Det har diskuterats huruvida EGD borde ta hänsyn till ekonomiska överväganden i sin bedömning. Endast helt artificiella bolagskonstruktioner som är upprättade med det enda syftet att utnyttja nationell lagstiftning eller skillnaderna mellan olika medlemsländers lagstiftningar kan anses falla utanför EG-fördraget.²²¹ Ett motiv av en inskränkande bestämmelse som är av allmänt slag och inte tar direkt syfte på rena skentransaktioner som företas med enda syftet att kringgå lagstiftningen är otillräckligt. Även om ett bolag som undgår beskattning har sin hemvist i en annan medlemsstat anses det inte som en allmän presumtion för att skatteundandragande eller skatteflykt föreligger.²²²

3.3.8 Proportionalitetsprincipen

I samtliga tre EG-rättsfall som behandlar gränsöverskridande förlustutjämning bedömer domstolen om den rättfärdigade men inskränkande bestämmelsen går utöver vad som är nödvändigt för att de syften som eftersträvas uppnås.²²³ Enligt artikel 46 EG är det möjligt för medlemsstater att bestämma i lagar och förordningar att utländska medborgare ska behandlas särskilt med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Det finns möjlighet att, utöver dessa skäl, tillämpa inskränkande bestämmelser om de är motiverade av tvingande hänsyn till allmänintresset, inom ramen för den så kallade *rule of reason*-doktrinen.²²⁴

Huvudfrågan i målet Oy AA handlade om ett finskt bolag har avdragsrätt för ett koncernbidrag till sitt moderbolag i Förenade kungariket om alla rekvisit i den finska lagstiftningen om koncernbidrag, utom det faktum att moderbolaget har sin hemvist i en annan medlemsstat, är uppfyllda.²²⁵ I Finland måste både det bolag som lämnar koncernbidrag och det bolag som mottar koncernbidrag ha hemvist där. Det är dock möjligt att moderbolaget äger ett dotterbolag i en annan medlemsstat som i sin tur bedriver näringsverksamhet i moderbolagets hemstat genom ett fast driftställe. I sådana fall kan avdrag för förluster beviljas.²²⁶

²²¹ Helminen, Marjaana, *The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in EU*, s. 601.

²²² Mål C-436/00, *X och Y mot Riksskatteverket*, REG 2002, p. 61-62, se även mål C-478/98, *Europeiska kommissionen mot Konungariket Belgien*, REG 2000, p. 45, mål C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer*, REG 1998, p. 26 och de förenade målen C-397/98 och C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd m.fl. (C-397/98)*, *Hoechst AG och Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) mot Commissioners of Inland Revenue och HM Attorney General*, REG 2001, p. 57.

²²³ Se mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 53, mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 61 och mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 44.

²²⁴ Se mål C-8/74, *Procureur du Roi mot Benoît och Gustave Dassonville*, [1974] ECR 837, s. II-343, mål C-120/78, *Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, [1979] ECR 649, s. IV-377 och mål C-55/94, *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, REG 1995.

²²⁵ Finland, Sverige och Förenade kungarikets bestämmelser om förlustutjämning inom koncerner är hänförliga till ett system med överföring av förluster inom en koncern, jfr KOM(2006) 824 slutlig, s. 7. Eftersom det är de finska koncernbidragsreglerna som bedömts i avgörandet Oy AA och Förenade kungarikets regler avseende Marks & Spencer-fallet, kan dessa användas för att belysa även de svenska reglerna.

²²⁶ Helminen, Marjaana, *The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in EU*, s. 595.

Tre olika situationer bör belysas utifrån de finska koncernbidragsreglerna. Det första förhållandet handlar om att ett finskt moderbolag lämnar koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag.²²⁷ Den andra situationen rör ett finskt dotterbolag som lämnar koncernbidrag till ett finskt moderbolag eller ett utländskt dotterbolag. Det tredje förhållandet behandlar ett finskt dotterbolag som lämnar koncernbidrag till ett utländskt systerbolag. I samtliga fall är det mer förmånligt att etablera dotterbolag i Finland då avdragsrätten är garanterad. Det torde innebära att finska bolag avskräcks från att etablera dotterbolag i andra medlemsstater.²²⁸ Det har därför ansetts att de finska koncernbeskattningsreglerna går utöver vad som är nödvändigt, varför de inskränker den fria etableringsrätten. Det torde vara otvivelaktigt att en harmonisering av koncernbeskattningen inom gemenskapen är nödvändig nu och för framtiden.²²⁹

Generaladvokaten Sharpstone²³⁰ kritiserar domen Marks & Spencer eftersom den inte stämmer överens med tidigare EGD-praxis avseende likviditetsfördelar. I Marks & Spencer-fallet anses det vara en fördel om en förlust direkt kan dras av mot en vinst i koncernen. Moderbolag förhindras att utöva sin fria etableringsrätt om en sådan åtgärd förbjuds för förluster uppkomna i utländska dotterbolag. Den oförmånliga behandlingen av likviditetsfördelen för de förlustbetingade dotterbolagen utgör en konsekvens som är oproportionerlig.²³¹ EGD valde att acceptera en sådan konsekvens, trots generaladvokatens yttrande, vilket kan vara tecken på en ny trend.²³²

Inför domen i målet Truck Center²³³ påpekade generaladvokaten Kokott²³⁴ att trots att EGD valt att inte beröra likviditetskonsekvensen i Lidl Belgium-fallet, är en sådan konsekvens viktig för att bedöma om en nationell bestämmelse är proportionerlig.²³⁵ Även i detta fall berördes inte frågan av EGD, varför det är osäkert om domstolen har utvecklat en praxis där likviditetskonsekvenser lämnas utan beaktande.²³⁶

²²⁷ Helminen, Marjaana, *The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in EU*, s. 598.

²²⁸ Helminen, Marjaana, *The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in EU*, s. 598.

²²⁹ Helminen, Marjaana, *The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in EU*, s. 601-602.

²³⁰ Sharpstone, Eleanor V.E., generaladvokat vid EGD.

²³¹ Förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston föredraget den 14 februari 2008 i mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn*, REG 2008, p. 28.

²³² Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, s. 112.

²³³ Mål C-282/07, *Belgiska staten - SPF Finances mot Truck Center SA*, REG 2008.

²³⁴ Kokott, Juliane, generaladvokat vid EGD.

²³⁵ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 18 september 2008 i mål C-282/07, *Belgiska staten - SPF Finances mot Truck Center SA*, REG 2008, p. 48-49.

²³⁶ Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, s. 112, jfr förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 18 september 2008 i mål C-282/07, *Belgiska staten - SPF Finances mot Truck Center SA*, REG 2008, p. 48 och förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston föredraget den 14 februari 2008 i mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn*, REG 2008, p. 28 med mål C-212/06, *Gouvernement de la*

3.4 Kommentar

Ur den relativt gedigna praxis som finns inom området för den fria etableringsrätten är det möjligt att dra upp några genomgående linjer för rättstillämpningen. För att en bestämmelse som inskränker den fria etableringsrätten ska kunna rättfärdigas måste den vara av trängande hänsyn till allmänintresset. Utifrån denna rättfärdigande grund motiverar medlemsstaterna sina bestämmelser.

Min uppfattning är att territorialitetsprincipen är av begränsad betydelse vad gäller gränsöverskridande förlustutjämning mellan bolag. En anledning är att principen grundas på ett förhållande mellan huvudbolag och fast driftställe. Möjligheten att utvidga principen till att omfatta även moder-dotterbolagsförhållanden torde vara begränsad. EGD:s bedömning i Marks & Spencer-fallet innebär, enligt min mening, att domstolen endast erkände principen inom gemenskapen utan att explicit hävda tillämpbarheten i en situation mellan två separata juridiska personer. Principens begränsade omfattning uttrycks även i avgörandet Oy AA då EGD godkänner de inskränkande bestämmelserna i finsk lagstiftning utan hänsyn till den. I Lidl Belgium-fallet rådde ett sådant förhållande som territorialitetsprincipen normalt skulle vara applicerbar på men istället valde domstolen att utveckla och analysera begreppet symmetri i skattesystemet. Även om EGD inte klart uttryckt att principen inte ska tillämpas på moder-dotterbolagsförhållanden anser jag att domstolen, genom att ha undvikit att tillämpa den på sådana situationer, visat dess begränsade tillämpningsområde.

Kongruensen i skattesystemet är det motiv som jag anser är bäst riktat för den trängande hänsynen till allmänintresset. Symmetrin i skattesystemen i dess grundform torde vara tillräckligt för att skydda allmänintresset i medlemsstaterna. Motivet är godtagbart om all handel sker inom en stat med samma skattesats och att samma juridiska person å ena sidan blir beskattad för en inkomst som den å andra sidan kan dra av kostnaden för.

I en situation där bolagsstrukturen består av fler bolag som har hemvist i andra medlemsstater och där det föreligger skatteavtal mellan staterna blir situationen mer komplicerad och symmetribegreppets innebörd urholkas. Ur ekonomisk synvinkel utgör en koncern en enhet medan ur juridisk synvinkel består en koncern av flera juridiska personer. Dessa två aspekter står emot varandra vid beräkning av beskattningsunderlaget. När en förlust dras av i ett bolag genom att koncernbidrag lämnas till ett annat bolag upprätthålls inte symmetrin i dess grundform. Om ett skatteavtal mellan två stater stadgar att en stat ska avsäga sig beskattningsrätt till förmån för den andra statens rätt att beskatta vinsten är symmetrin ej upprätthållen.

Min uppfattning är att staterna är ovilliga att lämna ifrån sig möjligheten att själva bestämma sin beskattningsrätt till gemenskapen. Inhemska skatteregler som stadgar avdragsrätt respektive skatteplikt inom en koncern bevarar skattebasen i staten. Skatteavtal bestämmer om de avtalslutande staterna ska göra avkall på sin beskattningsrätt och i så fall i vilken omfattning. Ett överlämnande av den möjligheten skulle innebära ett för stort avsägande av kontroll.

I EGD:s praxis bedöms att generella bestämmelser som inskränker de grundläggande friheterna kan gå utöver vad som är nödvändigt. Jag anser att medlemsstaterna försöker

Communauté française française och Gouvernement wallon mot Gouvernement flamand, REG 2008, p. 52.

bevara sin kontroll över skattebasen genom att bibehålla sådana generella regler. Jag menar att medlemsstater ändrar sitt beteende först när EGD beslutar om att de inhemska skattereglerna inte är förenliga med EG-fördraget trots att de egentligen skulle ha ändrat reglerna långt innan.

Även om de ligger i de flesta bolagens intresse att motverka risken för att en förlust beaktas två gånger, finns det ett fåtal bolag som försöker utnyttja svagheter i den nya lagstiftningen för att skapa skattefördelar genom skatteundandragande eller skatteflykt i samband med att skattelagstiftning förändras. Det är min uppfattning att sådana transaktioner måste förhindras. Det är emellertid viktigt att, för att förhindra sådana utnyttjanden, utforma lagstiftningen på så sätt att den är direkt applicerbar på förhållanden som rör skatteundandragande och skatteflykt. Motiv av inskränkande bestämmelser med risk för skatteflykt när sådana skatteflyktsregler inte specifikt syftar till att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt riskeras bolagskoncerner som företar förlustutjämningstransaktioner av hederliga syften att omfattas. Det kan inte anses vara förenligt med upprätthållandet av den inre marknaden. Vad gäller risken för att en förlust beaktas fler än en gång tror jag i likhet med Gerson²³⁷ att det ligger både i medlemsstaternas och i koncernernas intresse att motverka en sådan risk. Eftersom det torde föreligga samstämmighet mellan de ekonomiska aktörerna och medlemsstaterna, bör ett gemensamt förhållningssätt utan allt för stora svårigheter kunna utformas.

²³⁷ Se Gerson, Anna, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU A Comparative Study of the Unilateral Loss-Compensation Mechanisms in Austria and Denmark*, s. 154-155.

4 De svenska målen och EG-rätten

4.1 Bakgrund

Regeringsrätten meddelade den elfte mars år 2009 dom i tio överklagade förhandsbesked från SRN avseende gränsöverskridande koncernbidrag.²³⁸ Vid Regeringsrättens prövning ansågs de svenska koncernbidragsreglerna innebära att den fria etableringsrätten inskränks. En sådan inskränkning kan vara motiverad om bestämmelsen är uppställd i syfte att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan berörda stater, hindra att förlusten beaktas två gånger och för att förhindra skatteundandragande. Inskränkande bestämmelser måste även vara proportionerliga till det syfte de eftersträvar att uppfylla.²³⁹

Regeringsrätten anser att de svenska reglerna om förlustutjämning går utöver vad som är nödvändigt vad gäller bidrag i syfte att täcka definitiva förluster i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat.²⁴⁰ Domstolen menar därför att villkoret att koncernbidraget ska beskattas i det mottagande dotterbolagets hemstat och att det mottagande dotterbolaget ska vara skattskyldigt för sin näringsverksamhet i Sverige enligt IL kapitel 35 inte bör upprätthållas.²⁴¹

Nedan koncentreras analysen till fyra av de totalt tio målen.²⁴² Dessa fyra är intressanta att jämföra och analysera utifrån SRN:s bedömning om förlusten i det mottagande bolaget är definitiv, vilket bör utgöra grund för avdragsrätt. Dess motivering skiljer sig från Regeringsrättens i de tre fallen, vilket visar att rättsläget tidigare har varit oklart. Det är viktigt att undersöka hur Regeringsrättens motivering förhåller sig till EG-rätten och vad som gäller i de delar Regeringsrätten inte uttalar sig. I ytterligare ett mål ändrar Regeringsrätten SRN:s förhandsbesked. Ändringen behandlar dock inte bedömningen av om en förlust är slutlig utan tidpunkten för när avdrag för koncernbidrag kan göras.²⁴³ I de övriga fem målen har Regeringsrätten ansett att det mottagande bolaget har möjlighet att utnyttja förlusten i sin hemstat, varför avdragsrätt för koncernbidrag vägras.²⁴⁴

4.2 Förutsättningar i de aktuella målen

Tre av målen är referatmål och ett är notismål. Referatmålen är numrerade i omvänd kronologisk ordning, varför jag av tydlighetsskäl väljer att belysa målen i den ordning de ingavs till Regeringsrätten.

²³⁸ Regeringsrätten, mål 6511-06, 6512-06, 1648-07, 3628-07, RÅ 2009 not 35, RÅ 2009 not 36, RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 15, RÅ 2009 ref 14 och RÅ 2009 ref 13.

²³⁹ Se C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005 p. 51 och p. 53, mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 60-61 och mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, REG 2008, p. 42-44.

²⁴⁰ Regeringsrätten, mål 6511-06, RÅ 2009 not 35, RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 15 och RÅ 2009 ref 14.

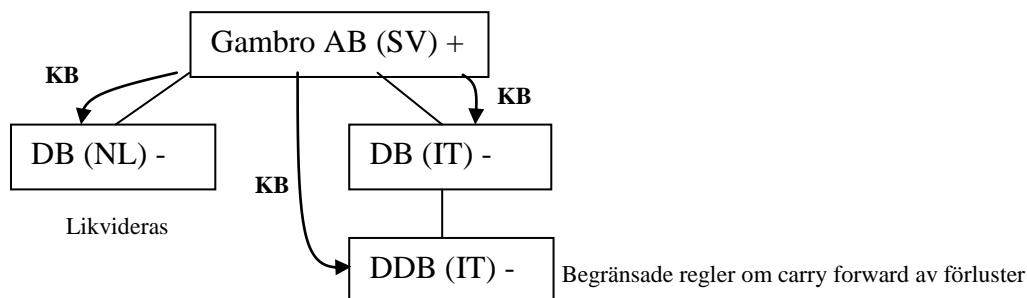
²⁴¹ Regeringsrätten, mål 6511-06, RÅ 2009 not 35, RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 15 och RÅ 2009 ref 14.

²⁴² De fyra målen som analyseras är RÅ 2009 ref 13, RÅ 2009 ref 14, RÅ 2009 ref 15 och RÅ 2009 not 37.

²⁴³ Regeringsrättens, mål 6511-06.

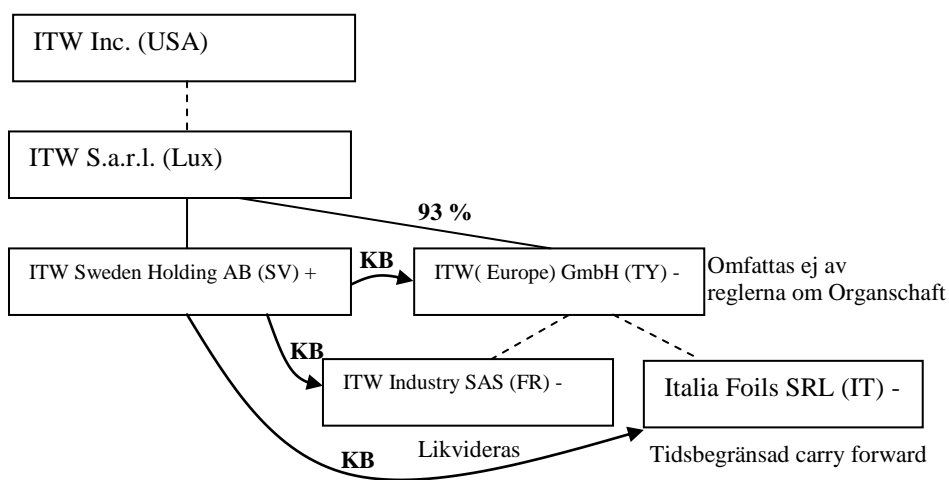
²⁴⁴ Se Regeringsrätten, mål 6512-06, 1648-07, 3628-07, RÅ 2009 not 35 och RÅ 2009 not 36.

I målet RÅ 2009 not 37 (Gambro-fallet) har det vinstgenererande bolaget Gambro AB sin hemvist i Sverige. Gambro AB äger dotterbolag i bland annat Nederländerna och Italien, vilka är förlustbetingade. Beslut om likvidation har fattats för det nederländska bolaget och Italien tillämpar regler som begränsar att en förlust flyttas fram i mer än fem år. Se figur 4-1 avseende Gambro-fallet.



Figur 4-1 avseende RÅ 2009 not 37.²⁴⁵

I RÅ 2009 ref 15 (ITW-fallet) har koncernmoderbolaget ITW Inc. sin hemvist i USA och äger indirekt bolaget ITW Participations S.a.r.l. (ITW S.a.r.l.) som har sin hemvist i Luxemburg. ITW S.a.r.l. äger ITW Sweden Holding AB som har sin hemvist i Sverige och är moderbolag i en svensk underkoncern. ITW S.a.r.l. äger därutöver 93 procent av det tyska bolaget ITW (Europe) GmbH. ITW (Europe) GmbH äger indirekt bolagen ITW Industry SAS i Frankrike och Italia Foils SRL i Italien.²⁴⁶ Bolagen ITW Industry SAS och Italia Foils SRL är förlustbetingade och ITW Sweden Holding AB är vinstgenererande. För att utjämna resultatet inom koncernen önskar ITW Sweden Holding AB lämna koncernbidrag till bolagen ITW (Europe) GmbH, ITW Industry SAS och Italia Foils SRL. Se figur 4-2 avseende RÅ 2009 ref 15.

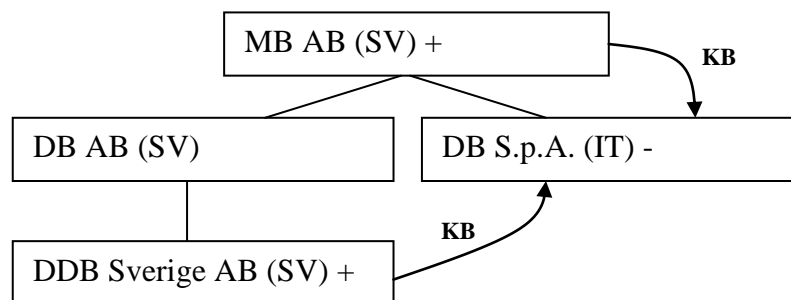


Figur 4-2 avseende RÅ 2009 ref 15.

²⁴⁵ Se förtydligande av ansökan om förhandsbesked, dnr: 205-04/D.

²⁴⁶ Partsföreträdaren anger att det är ITW Participations S.a.r.l. som äger dotterbolaget i Italien och SRN anger att det är ITW (Europe) GmbH som äger det italienska dotterbolaget. Figuren är baserad på SRN:s förhandsbesked. Det torde inte förkomma någon skillnad vid den skattemässiga bedömningen då det italienska dotterbolaget är systerbolag till det svenska oavsett om det ägs direkt av ITW Participations S.a.r.l. eller indirekt genom ITW (Europe) GmbH.

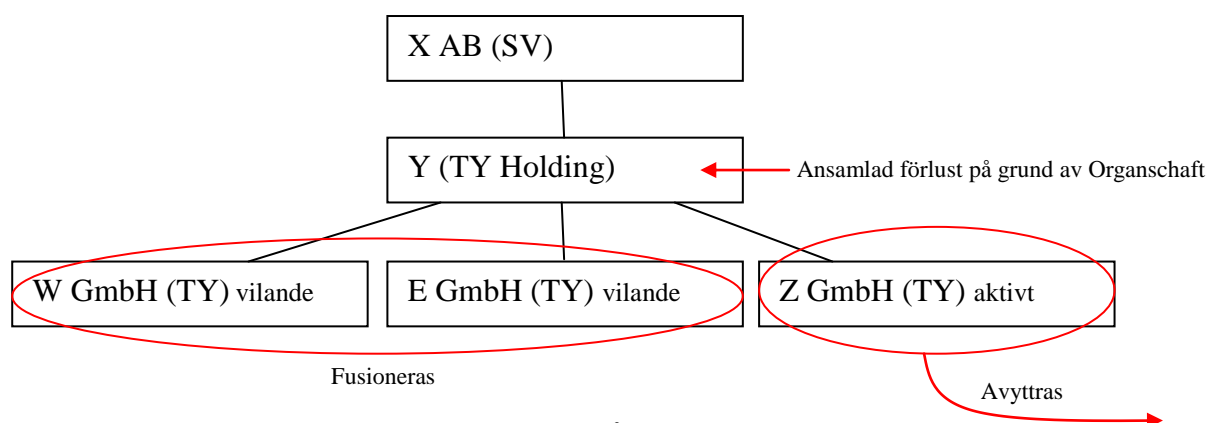
I RÅ 2009 ref 14 äger moderbolaget ett svenskt och ett italienskt dotterbolag. Det svenska dotterbolaget äger ytterligare ett svenskt bolag. För att utjämna resultatet i koncernen önskar det svenska dotterdotterbolaget och moderbolaget lämna koncernbidrag till det förlustbetingade italienska dotterbolaget. Se figur 4-3 avseende RÅ 2009 ref 14.



Figur 4-3 avseende RÅ 2009 ref 14.

I RÅ 2009 ref 13 har moderbolaget X AB sin hemvist i Sverige. X AB äger direkt det tyska holdingbolaget Y. Y-bolaget äger de vilande bolagen W GmbH, E GmbH och det aktiva bolaget Z GmbH. I W GmbH pågår en civilprocess, vilken kan få en gynnsam effekt på W-bolagets resultat om utfallet blir positivt. Tyskland tillämpar regler om Organschaft i koncernförhållanden, vilket i det här fallet innebär att underskottet hänförligt till civilprocessen i W-bolaget har ansamlats i Y-bolaget. Z-bolaget har sedermera avyttrats till en utomstående på marknadsmässiga villkor. W-bolaget och E-bolaget ska fusioneras. Y-bolaget ska avvecklas, vilket kan ske genom att det likvideras eller fusioneras med X AB eller något annat svenskt koncernbolag.

Eftersom X-bolaget är vinstgenererande och det finns en ackumulerad förlust i Tyskland önskar bolagen utjämna resultatet inom koncernen. X AB undrar vilka skattekonsekvenserna blir om det lämnar koncernbidrag till Y-bolaget i samband med likvidationen och beloppet uppgår till den ackumulerade förlusten. X AB frågar även om det är möjligt att genom fusion mellan Y-bolaget och X-bolaget dra av förlusten mot vinsten. Se figur 4-4 avseende RÅ 2009 ref 13.



Figur 4-4 avseende RÅ 2009 ref 13.

4.3 Partsföreträdarnas argumentation

För de fall som är aktuella för analysen finns partsföreträdarens argumentation att tillgå i Gambro-fallet och i ITW-fallet.²⁴⁷ I detta delavsnitt kallas av tydlighetsskäl partsföreträdaren för Gambro-koncernen för Gambro och partsföreträdaren för ITW-koncernen för ITW.

Gambro ställer tre frågor till SRN avseende skattekonsekvenser för koncernbidrag som lämnas från det svenska moderbolaget till de helägda dotterbolagen i Nederländerna och i Italien. Gambro undrar om det föreligger avdragsrätt för koncernbidraget om dotterbolagen saknar skattskyldighet för sin respektive näringsverksamhet i Sverige. Den andra frågan är om beslutet påverkas av huruvida bidraget utgör skattepliktig inkomst i dotterbolagets hemstat. Gambro ifrågasätter även om svaret på de tidigare frågorna påverkas om den fria etableringsrätten enligt artiklarna 43 EG och 48 EG tas i beaktande.²⁴⁸ ITW:s fråga till SRN handlar om det svenska bolaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till de förlustbetingade bolagen i Tyskland och Frankrike med beaktande av den fria etableringsrätten och fria kapitalrörelser enligt artiklarna 43-48 EG och 56-60 EG.²⁴⁹

Efter att de första frågorna ställts till SRN meddelade EGD dom i Marks & Spencer-fallet. Gambro och ITW valde därför att komplettera sina förfrågningar med ytterligare frågor som tar utgången i EG-rättsfallet i beaktande. Gambro undrade om koncernbidrag kan lämnas i samband med likvidation om koncernbidraget uppgår till samma belopp som förlusten och i så fall enligt vilket lands regler förlusten beräknas. Därutöver undrade Gambro om avdragsrätt för koncernbidrag till det italienska bolaget föreligger då koncernbidragets storlek inte överstiger den uppkomna förlusten.²⁵⁰

ITW kompletterade sin ansökan med fyra nya frågor. Den första nya frågan specificerar ITW sin ursprungliga fråga och undrar om det svenska bolaget kan lämna koncernbidrag till det franska bolaget med beaktande av utgången i avgörandet Marks & Spencer då koncernbidragets storlek inte överstiger den uppkomna förlusten i det franska bolaget. Den andra frågan handlar om avdragsrätten påverkas om det franska bolaget likvideras och storleken på koncernbidraget är detsamma som förlusterna i det likviderade bolaget. Därutöver undrade ITW om det förelåg avdragsrätt för koncernbidrag till det italienska bolaget förutsatt att storleken på bidraget understeg förlusten som löpte ut. Avslutningsvis frågade ITW om det har någon betydelse enligt vilket lands regler förlusten beräknas.²⁵¹

Gambro och ITW anser att bestämmelserna i IL kapitel 35 utgör en inskränkning av den fria etableringsrätten som medför att svenska bolag avskräcks att bilda dotterbolag i

²⁴⁷ Se även partsföreträdarens argumentation i Regeringsrätten, mål 6511-06, ansökan om förhandsbesked, dnr: 206-04/D, bilaga 1 och kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 206/04/D.

²⁴⁸ Ansökan om förhandsbesked, dnr: 205-04/D, bilaga 1, s. 2.

²⁴⁹ Ansökan om förhandsbesked, dnr: 176-05/D, bilaga 1, s. 2-3.

²⁵⁰ Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 8.

²⁵¹ Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 9.

andra medlemsstater.²⁵² I Nederländerna, Italien och Tyskland utgör koncernbidrag ett skattefritt aktieägartillskott²⁵³ och avdragsrätt för det svenska moderbolaget skulle därför vägras om villkoret i IL tillämpas strikt.²⁵⁴ I Frankrike betraktas en koncern som en skattenhet och ett koncernbidrag som lämnas från det svenska bolaget beskattas således i Frankrike.²⁵⁵ Gambro och ITW hävdar att de svenska koncernbidragsreglerna, även om de är ändamålsenliga, går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.²⁵⁶

I Marks & Spencer-fallet fastslogs att dotterbolaget först måste göra koncerninterna resultatutjämningsåtgärder eller utnyttja förlusterna mot tidigare års vinster för att avdrag ska beviljas. För att förlusterna ska anses definitiva ska de omöjligen kunna utnyttjas mot tidigare års vinster eller kunna beaktas i framtiden, varken av dotterbolaget självt eller av en utomstående person. I avgörandet Marks & Spencer bedöms även att en förlust i princip alltid ska kunna dras av en gång, vilket Gambro och ITW anser leda till att de slutliga förlusterna i dotterbolagen ska kunna dras av mot vinsten i moderbolaget.²⁵⁷

Gambro och ITW anser att det generella förbudet i IL 35:2-2a gällande att det mottagande bolaget måste vara skattskyldig i Sverige för att avdrag ska beviljas är oproportionerligt. Avdragsrätt bör enligt partsföreträdarna föreligga i de fall bidraget är skattepliktigt i mottagarens hemstat, om det finns en tidsbegränsning för hur länge förlusterna kan utnyttjas, om det mottagande bolaget ska likvideras eller om förlusterna omöjligen kan utnyttjas inom överskådlig tid. Med överskådlig tid avses två till tre år.²⁵⁸

Gambro menar att förlusten i det italienska dotterdotterbolaget är definitiv eftersom den omöjligen kan utnyttjas till följd av de skatteinterna reglerna i Italien som begränsar carry forward av förluster. Förlusten i det nederländska bolaget i Gambro-koncernen är också definitiv till följd av likvidationen. Avdragsrätt bör således föreligga, anser Gambro, då de svenska reglerna är oproportionerliga avseende avdragsrätt för slutliga förluster som omöjligen kan utnyttjas av dotterbolaget själv eller av någon utomstående.²⁵⁹ ITW önskar få frågan om det italienska bolaget i ITW-koncernen beaktad av SRN. Be-

²⁵² Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 3-4 och kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 5.

²⁵³ Ansökan om förhandsbesked, dnr: 205-04/D, bilaga 1 s. 3 och ansökan om förhandsbesked, dnr: 176-05/D, bilaga 1, s. 3.

²⁵⁴ Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 3 och kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 5.

²⁵⁵ Ansökan om förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 3-4.

²⁵⁶ Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 6 och kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 3-4.

²⁵⁷ Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 4-5 och kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 5-6.

²⁵⁸ Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 6-7 och kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 6-8.

²⁵⁹ Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 7.

träffande det franska bolaget i ITW-koncernen bör förlusterna kunna tillgodogöras genom att avdragsrätt för koncernbidrag beviljas, anser ITW.²⁶⁰

4.4 Skatteverket

4.4.1 Förhållningssätt och argument

SKV anser i Gambro-fallet att IL 35:2-2a, gällande att mottagaren av koncernbidraget ska vara skattskyldig i Sverige, kan strida mot EG-rätten. Enligt de svenska reglerna om koncernbidrag ska beloppet dras av hos givaren och tas upp till beskattning av mottagaren, enligt IL 35:1. EGD har fastslagit att kravet på att ett avdragsgiltigt bidrag ska beskattas hos mottagaren inte är diskriminerande.²⁶¹ SKV hävdar därför att de svenska koncernbidragsreglerna i övrigt är förenliga med EG-fördraget.

I Gambro-fallet framkommer att det är likvidationen av det nederländska bolaget avslutas äger moderbolaget dotterbolaget under kortare tid än ett år. SKV menar därför att koncernbidrag omöjligen kan lämnas till det nederländska dotterbolaget samma år som likvidationen avslutas, eftersom villkoret i IL 35:3 3 p. inte är uppfyllt.²⁶² Den tidsmässiga begränsningen i Italien är en följd av interna italienska skatteregler. För det fall koncernbidrag beviljas till det italienska förlustbolaget får Sverige avstå skatteunderlag för att andra medlemsstater har mindre generösa resultatutjämningsregler. SKV anser att en följd av ett sådant resonemang skulle innebära en underminering av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁶³

I ITW-fallet hävdar SKV att avdragsrätt för koncernbidrag i gränsöverskridande situationer endast kan tillkomma moderbolag och i det aktuella målet önskade det svenska bolaget göra avdrag för koncernbidrag lämnade till systerbolag. I annat fall skulle det leda till att bolag i en koncern kan välja var en vinst ska beskattas. Förlusterna i det italienska bolaget kan omöjligen utnyttjas på grund av de begränsande carry forward reglerna. SKV menar att en sådan begränsning i en annan medlemsstat inte utgör grund för avdragsrätt eftersom beskattningsrättens fördelning mellan medlemsstaterna skulle undermineras.²⁶⁴ Bestämmelsen i IL 35:2-2a om mottagarens skattskyldighet i Sverige kan strida mot EG-fördraget, menar SKV. I övrigt, anser SKV, är de svenska koncernbidragsreglerna förenliga med EG-rätten. Det belopp som dras av hos givaren ska tas upp till beskattning hos mottagaren, oavsett storlek på ägandet, innehavstid, värdeöverföring eller beskattning, menar SKV.²⁶⁵ Enligt SKV är medlemsstaters skilda synsätt avseende beskattning av koncernbidrag ett resultat av olika skattemiljöer, vilket varken är diskriminerande eller en brist i de svenska koncernbidragsreglerna.²⁶⁶

²⁶⁰ Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 8.

²⁶¹ Mål C-403/03, *Egon Schempp mot Finanzamt München V*, REG 2005, p. 35-36.

²⁶² SKV:s yrkande i RÅ 2009 not 37, se även SKV:s yrkande i Regeringsrätten, mål 6511-06.

²⁶³ Se SKV:s yrkande i RÅ 2009 not 37, jfr mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 46.

²⁶⁴ Jfr mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 46.

²⁶⁵ Se RÅ 2006 not 40.

²⁶⁶ SKV:s yrkande i RÅ 2009 ref 15.

I RÅ 2009 ref 14 motiverar SKV sitt yrkande att avdrag ska vägras med hänvisning till att EGD inte har fastslagit någon allmän rätt till förlustavdrag i multinationella koncerner. SKV menar att avdrag kan vägras oberoende av om moderbolagets hemstat har regler för resultatutjämnning inom koncerner och oavsett hur sådana eventuella regler ser ut. SKV anser att regler som innebär krav på storlek av andelsinnehav, innehavstid, värdeöverföring eller beskattning inte är diskriminerande. Om medlemsstaten där mottagaren har sin hemvist tillämpar skattefrihet för koncernbidrag är det svenska reglerna varken bristfälliga eller diskriminerande utan beroende av den statens skattemiljö.²⁶⁷ En annorlunda bedömning av att de italienska reglerna som begränsar carry forward av förluster skulle innebära att fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna äventyras, enligt SKV. SKV anser att svenska regler är förenliga med etableringsfriheten och att ändringar av dessa skulle leda till oönskad skatteinpassning. En sådan konsekvens måste förhindras, anser SKV.²⁶⁸

I RÅ 2009 ref 13 grundar SKV sitt ställningstagande på EGD:s dom i Oy AA-fallet. SKV anser att de svenska reglerna är ändamålsenliga och proportionerliga. De svenska reglerna kan endast anses diskriminerande på grund av att det mottagande bolaget måste vara skattskyldigt i Sverige, enligt IL 35:1. För att avdrag ska kunna beviljas måste koncernbidraget vara skattepliktigt i Tyskland och det tyska dotterbolaget ska ha varit helägt under hela året bidraget avser, anser SKV. Godtagandet av de finska koncernbidragsreglerna i Oy AA-fallet torde, enligt SKV, innebära att även de svenska reglerna är förenliga med EG-rätten.²⁶⁹

Vad gäller fusionen i RÅ 2009 ref 13 menar SKV att IL kapitel 37 är proportionerligt och reglerna är rättfärdigade. SKV konstaterar att så länge det tyska dotterbolaget bedriver någon form av verksamhet i Tyskland ska avdrag för koncernbidrag vägras för outnyttjade förluster som hänförs till dotterbolaget. SKV är av uppfattningen att om avdrag för koncernbidrag medges i en sådan situation äventyras den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁷⁰

4.4.2 Min bedömning av Skatteverkets argument

SKV menar att bestämmelsen i IL 35:2-2a om att det mottagande bolaget ska vara skattskyldigt för en del av sin näringsverksamhet i Sverige kan vara oförenlig med EG-fördraget. Jag anser att bestämmelsen är diskriminerande eftersom olik beskattning i sådant fall tillämpas endast beroende av var den mottagande personen har sin hemvist.

SKV menar att kravet att bidraget beskattas hos mottagaren ska upprätthållas för att undvika att fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna rubbas. Jag anser att villkoret kan lämnas utan beaktande utan att fördelningen av beskattningsrätten äventyras. En medlemsstats beslut att tillämpa skattefrihet för koncernbidrag påverkar inte symmetrin i det svenska skattesystemet eftersom om bidraget hade beskattats utomlands hade den svenska staten ändå inte erhållit skattemedel. Jag menar därför att de nu-

²⁶⁷ Se mål C-403/03, *Egon Schempp mot Finanzamt München V*, REG 2005, p. 35-36.

²⁶⁸ SKV:s yrkande i RÅ 2009 ref 14.

²⁶⁹ SKV:s yrkande i RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 14 och RÅ 2009 ref 15.

²⁷⁰ Se SKV:s yrkande i RÅ 2009 not 37, se även mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 44.

varande svenska reglerna är oproportionerliga även i den delen och anser att SKV:s motivering till att reglerna bör ändras är otillräcklig. Det är min uppfattning att reglerna bör kunna ändras så att de är proportionerliga och hindrar önskad skatteanpassning.

SKV gör, enligt min uppfattning, en korrekt bedömning i RÅ 2009 ref 14 avseende att EGD inte fastslagit en allmän avdragsrätt för koncernbidrag mellan bolag inom gemenskapen. SKV:s bedömning i ITW-fallet att koncernbidrag endast ska tillåtas från ett helägt dotterbolag till ett moderbolag anser jag strider mot den fria etableringsrätten. Jag anser att det ska sakna betydelse för beviljandet av avdragsrätt för koncernbidrag om en koncern av affärsmässiga skäl beslutar att organisera verksamheten i flera bolag. I Marks & Spencer-fallet var verksamheten organiserad i olika bolag och koncernavdrag från ett moderbolag till ett dotterbolag med ett mellanliggande holdingbolag beviljades. Jag anser dock att en förutsättning för att avdragsrätt ska föreligga måste vara att det gemensamma moderbolaget har sin hemvist i Sverige. I ITW-fallet hade det givande bolagets och de mottagande bolagens gemensamma moderbolag hemvist i en annan medlemsstat. Därav anser jag att SKV gör en korrekt bedömning när avdragsrätt vägras mellan systerbolagen.

Jag menar att SKV gör en felaktig hänvisning till Oy AA-fallet i RÅ 2009 ref 13 avseende att koncernbidraget är skattefritt i Tyskland eftersom Oy AA-fallet handlade om vinstöverföring och inte om förlustutjämning. Jag anser att SKV gör en för vid tolkning av domen genom att utsträcka tillämpningsområdet till förlustutjämning. I samma mål anser SKV att de svenska bestämmelserna i IL kapitel 37 om fusioner är proportionerliga. Vad gäller villkoret om en fusion är kvalificerad i IL 37:11-12 anser jag att bestämmelserna går utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla det eftersträlvade syftet, då bolag i andra medlemsstater diskrimineras. SKV:s ståndpunkt i den frågan är således, enligt min uppfattning, oförenlig med den fria etableringsfriheten.

4.4.3 Ställningstagande

SKV utfärdade ett ställningstagande²⁷¹ efter att Regeringsrätten meddelat dom i målen. I det fastslås att de svenska koncernbidragsbestämmelserna är oproportionerliga då de innebär att ett bolag kunnat tillgodogöra sig förluster vid avveckling av ett svenskt bolag men inte då förlusten har uppkommit i ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat. I ställningstagandet bedömer SKV att det bolag som ska avvecklas anses helägt om ägarandelen är mer än 90 procent.²⁷² SKV ändrar uppfattning avseende att bidraget ska beskattas i mottagarens hemviststat och anser därför att det mottagande bolaget kan beviljas avdragsrätt, även om det är skattefritt i dess hemstat.²⁷³

Med hänvisning till avgörandena Marks & Spencer och Oy AA beträffande koncernbidragets riktning anser SKV att avdrag endast ska beviljas för koncernbidrag mellan moderbolag och dotterbolag. Dotterbolaget ska vara helägt för att avdragsrätt för koncernbidrag ska beviljas. Det är därför möjligt att vägra avdrag mellan systerföretag, även om

²⁷¹ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 1.

²⁷² Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 5.

²⁷³ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 5.

förlusterna anses definitiva.²⁷⁴ SKV fastslår att avdragsrätt ska vägras om ett utländskt underskottsbolag fusioneras med ett svenskt moderbolag i syfte att kvitta gamla förluster mot vinster i det svenska moderbolaget.²⁷⁵

SKV fastställer i sitt ställningstagande att det måste föreligga en faktisk förmögenhetsöverföring för att avdrag ska beviljas. Senast vid upprättande av bokslut för det sista hela beskattningsåret kan beslut om koncernbidrag fattas. Det innebär att endast förmögenhetsöverföringar som är hänförliga till det beskattningsår som dotterbolaget varit helägt kan tas i beaktande. Enligt svenska regler ska förmögenhetsöverföringen dras av samma beskattningsår som koncernbidraget ges. I gränsöverskridande situationer medges avdrag först påföljande år.²⁷⁶ Vid beräkning av den slutliga förlusten ska båda medlemsstaternas skatteberäkningssätt tas i beaktande och avdrag ska medges först när likvidationen är avslutad. Endast de förluster som uppkommer under den tid dotterbolaget är helägt ska tas i beaktande, anser SKV.²⁷⁷

SKV menar att endast definitiva förluster ska utgöra grund för avdragsrätt avseende gränsöverskridande koncernbidrag. En förlust ska anses definitiv när möjligheterna att i framtiden utnyttja förlusten i hemstaten av dotterbolaget självt eller av en annan utomstående person är uttömda.²⁷⁸ SKV menar att det är oklart huruvida en definitiv förlust föreligger om verksamheten fortsätter bedrivas på annat sätt eller genom ett annat bolag i koncernen i det land där det likviderade bolaget tidigare bedrev verksamhet. Trots det osäkra rättsläget anser SKV att en förlust på grund av det senare förhållandet inte ska anses vara definitiv.²⁷⁹

SKV hävdar att olika skatteregler i olika medlemsstater kan medföra olikbehandling men utgör inte grund för diskriminering. Interna skatteregler i dotterbolagets hemviststat som innebär att förlusten omöjligen kan utnyttjas är en otillräcklig grund för att bevilja avdrag.²⁸⁰ Bolagens möjlighet att välja i vilken medlemsstat en förlust ska beaktas ska, enligt SKV, undvikas.²⁸¹

²⁷⁴ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 4-5, jfr RÅ 2009 ref 13.

²⁷⁵ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 7.

²⁷⁶ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 5.

²⁷⁷ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 7.

²⁷⁸ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 6.

²⁷⁹ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 6.

²⁸⁰ Se mål C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee – Seniorenheimstatt GmbH*, p. 49-52.

²⁸¹ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 6-7.

SKV menar att moderbolag ska visa att de av domstolen uppställda villkoren är uppfyll-
da för att avdragsrätt ska beviljas. Utredningsskyldighet att till exempel ta fram de
handlingar som krävs för att bevilja avdraget faller således på det bolag som yrkar av-
drag.²⁸²

4.4.4 Min bedömning av Skatteverkets ställningstagande

SKV:s ändrade inställning avseende att bidraget kan vara skattefritt i mottagarens hem-
stat för att avdrag ska beviljas anser jag är förenligt med EG-rätten och Regeringsrättens
praxis.²⁸³ I ställningstagandet står SKV fast vid att avdragsrätt ska vägras vad gäller
koncernbidrag till systerbolag. Jag anser att förhållningssättet är ohållbart om det ge-
mensamma moderbolaget och det koncernbidragsgivande dotterbolaget har sina hemvis-
ter i Sverige. Även om SKV vägrar avdrag för koncernbidrag mellan systerbolag med
sitt gemensamma moderbolag i Sverige, kan transaktionen ändå genomföras, varför jag
anser det omotiverat att förbjuda avdrag i sådana situationer. SKV behåller sitt synsätt
att underskott som är omöjliga att utnyttja då dotterbolaget fusioneras med moderbola-
get inte är definitiva. Jag anser att det strider mot EG-rätten att vägra avdrag om bolagen
i koncernen i samband med fusionen upphör att driva verksamhet i dotterbolagets hem-
stat och förlusten är omöjlig att utnyttja.

Eftersom EGD inte har uttalat sig om hur bedömningen av en definitiv förlust ska göras,
anser jag att SKV:s tolkning är osäker. Om motivet är att bevara den svenska skatteba-
sen och säkra statens inkomster är det troligt att en sådan bedömning är oförenlig med
EG-fördragets grundläggande friheter. Det är dock min uppfattning att medlemsstater-
nas möjlighet att själva kunna bestämma skatteregler ska tas i beaktande.²⁸⁴ Jag anser att
en medlemsstat som har begränsande bestämmelser om carry forward eller carry back
avseende förluster i den staten inte ska avgöra om en förlust kan utnyttjas. En medlems-
stat ska således, enligt min uppfattning, kunna införa bestämmelser som stadgar att för-
luster på grund av interna regler i den stat där det förlustbetingade bolaget har sin hem-
vist som begränsar carry forward eller carry back av förluster inte ska vara definitiva
utan att dessa strider mot EG-fördraget.²⁸⁵

4.5 Skatterättsnämnden

4.5.1 Skatterättsnämnden som rättskälla

SRN meddelar förhandsbesked avseende bland annat uttaget av skatt enligt IL, vilket
stadgas i lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor (förhandsbeskedslagen) 1 § 1
st. 1 p. och taxeringslag (1990:324) 1:1 1 st. 1 p. Förhandsbesked lämnas bland annat
när det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning, vilket framgår av
förhandsbeskedslagen 6 § 3 p. I förhandsbeskedslagen 11 § 1 st. stadgas att SKV är

²⁸² Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr:
131 440547-09/111, s. 8, jfr mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 56.

²⁸³ Se yrkande i RÅ 2009 ref 14 att varken RÅ 2006 not 40 eller mål C-403/03, *Egon Schempp mot Fi-
nanzamt München V*, REG 2005 är tillämpligt.

²⁸⁴ Se mål C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-
Seniorenheimstatt GmbH*, REG 2008, p. 49-51.

²⁸⁵ Se mål C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-
Seniorenheimstatt GmbH*, REG 2008, p. 49.

motpart i ärendet då en enskild ansöker om förhandsbesked. Om den enskilde yrkar tillämpning av ett lagakraftvunnet förhandsbesked är det bindande för SKV och allmän förvaltningsdomstol, enligt förhandsbeskedslagen 16 § 1 st. Av förhandsbeskedslagen 22 § 1 st. och 3 st. framgår att både SKV och den enskilde får överklaga förhandsbeskedet till Regeringsrätten.

SRN ska arbeta under domstolsliknande förhållanden men är inte en domstol.²⁸⁶ Det är den domstol som den enskilde eller SKV överklagar till som anses utöva dömande verksamhet och kan enligt artikel 234 EG begära förhandsavgörande av EGD.²⁸⁷ Till skillnad från vad som normalt gäller vid förvaltningsärenden kan SKV endast fastställa ett förhandsbesked från SRN oavsett om det gått SKV emot eller inte. Regeringsrätten kan, om beskedet överklagas, belysa rättspraxis på ett annat sätt än vad som framgår av SRN:s förhandsbesked. Något prövningstillstånd krävs inte för att Regeringsrätten ska ta ställning i frågan.²⁸⁸

SKV och andra myndigheter kan utveckla myndighetspraxis.²⁸⁹ Rättspraxis föreligger när det finns ett stort antal domar från högsta instans från vilka det är möjligt att göra en prognos för likartade fall. Om underrätt eller myndighet har bedömt samma fråga på liknande sätt kan en högre instans döma annorlunda. Om SRN bedömer samma fråga på liknande sätt är det således endast ett uttalande om vad som gällt hittills och kan inte användas som grund för antagande eller prognos för hur Regeringsrätten bedömer en likartad fråga.²⁹⁰

4.5.2 Förhållningssätt och argument

I de fyra för analysen aktuella förhandsbeskeden är dotterbolagen undantagna från beskattning av sin näringsverksamhet i Sverige, varför förutsättningen i IL 35:2-2a brister.²⁹¹ I ett antal fall undantas koncernbidraget från skatteplikt i det mottagande bolagets hemstat. I dessa fall brister även villkoret i IL 35:1 1 st.²⁹²

Vid sin prövning utreder SRN om de svenska reglerna är förenliga med den fria etableringsrätten enligt artiklarna 43 EG och 48 EG och bestämmelserna om fria kapitalrörelser i artiklarna 56-60 EG. Vad gäller de fria kapitalrörelserna är dessa underordnade den fria etableringsfriheten, anser SRN med hänvisning till EGD:s dom *Cadbury Schweppes*.²⁹³

²⁸⁶ Mål C-134/97, *Victoria Film A/S*, REG 1998, p. 15-18.

²⁸⁷ Mål C-134/97, *Victoria Film A/S*, REG 1998, p. 18.

²⁸⁸ Se lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor 22 § 1, se även Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, del 1*, s. 64-66.

²⁸⁹ Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, del 1*, s. 65.

²⁹⁰ Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, del 1*, s. 65-66.

²⁹¹ Se SRN förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 2, SRN förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 2, SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 2 och SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 3.

²⁹² Se SRN förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 4, SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 5 och SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 6.

²⁹³ SRN förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 5, se mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG 2006.

I de fyra aktuella fallen handlar det om en etablering enligt artikel 43 EG. Diskriminering på grund av i vilken medlemsstat ett bolag har sin hemvist är således förbjuden.²⁹⁴ Eftersom förlusten behandlas olika utgör bestämmelsen ett hinder mot den fria etableringsrätten. SRN utreder därför på vilket sätt ett sådant hinder kan rättfärdigas. SRN anser att förhållandena i Marks & Spencer-domen är så pass likartade att de kan anses vägledande för rättstillämpningen i Sverige.²⁹⁵

SRN menar att svenska regler innebär att koncernbidragets belopp kan överstiga den totala förlusten i det mottagande bolaget, medan det i Marks & Spencer-fallet var fråga om koncernavdrag. SRN anser att vägledning från Marks & Spencer-domen endast kan erhållas i situationer då koncernbidragets belopp inte överstiger förlusten i det mottagande bolaget. Koncernbidraget ska således syfta till att täcka den definitiva förlusten i bolaget och bidragets maximala belopp får uppgå till det lägsta skattemässiga resultatet beräknat efter regler i båda medlemsstaterna.²⁹⁶

Det avgörande för att avdragsrätt ska beviljas i dessa fall är, enligt SRN, om dotterbolaget har uttömt möjligheterna att utnyttja förlusterna i hemstaten. SRN grundar sin motivering på 16 punkter i Marks & Spencer-domen, vilka anses vara av vikt för den svenska tillämpningen.²⁹⁷ Punkterna 33-35 är hänförliga till inskränkningen av etableringsfriheten, punkterna 42-51 behandlar de tre motiven för att rättfärdiga inskränkande bestämmelser och punkterna 55-56 innefattar proportionalitetsprincipen.

I Gambro-fallet anser SRN att bolaget har avdragsrätt för koncernbidrag till det nederländska dotterbolaget då möjligheterna att utnyttja förlusten till följd av likvidationen är uttömda.²⁹⁸ Eftersom Italien tillämpar begränsad carry forward avseende förluster anser SRN att avdragsrätt även ska beviljas det italienska dotterbolaget eftersom förlusterna i det bolaget anses definitiva.²⁹⁹

I ITW-fallet hänvisar SRN till EGD:s fastställande att valmöjligheten att bestämma i vilken medlemsstat en vinst ska beskattas ska motverkas. I Marks & Spencer-domen medgavs avdragsrätt för koncernavdrag mellan ett utländskt dotterbolag och ett inhemskt moderbolag. SRN anser att EGD:s praxis inte går längre än situationen i Marks & Spencer. Med hänvisning till territorialitetsprincipen anser SRN att EGD torde be-

²⁹⁴ Se SRN förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 2 och SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 2, se även mål C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer*, REG 1998, p. 21 och mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt*, REG 2002, p. 32.

²⁹⁵ SRN förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 4, SRN förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 2-3, SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 2-3 och SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 3.

²⁹⁶ SRN förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 4, SRN förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 5, SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 4 och SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 3-4.

²⁹⁷ SRN förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 2-3, SRN förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 3-4 och SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 3-4. I SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 3-4 grundas motivering på mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005 p. 42-15 och p. 55-56 och mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, p. 56, p. 60 och p. 62-65.

²⁹⁸ Se även Regeringsrätten, mål 6511-06.

²⁹⁹ SRN förhandsbesked, dnr 205-04/D, s. 5.

gränsa avdragsrätten på liknande sätt som skedde i Futura-fallet.³⁰⁰ Avdragsförbudet i svensk rätt vad gäller koncernbidrag mellan två dotterbolag i olika medlemsstater anses vara förenlig med etableringsfriheten.³⁰¹

Tre ledamöter var skiljaktiga.³⁰² De ansåg, i likhet med majoriteten, att Marks & Spencer-domen innebär att den förmån som uppkommer när ett inhemskt dotterbolag får dra av sin förlust mot vinsten i ett inhemskt moderbolag bör utsträckas till situationer där dotterbolaget har sin hemvist i en annan medlemsstat. Samma förmån uppkommer när ett inhemskt dotterbolag får avdrag för koncernbidrag till ett inhemskt systerbolag. För det fall avdrag för koncernbidrag vägras när ett dotterbolag har sin hemvist i en annan medlemsstat, erhåller bolagen inte samma förmån som om de hade haft sin hemvist i samma stat. Om avdrag vägras i en sådan situation, strider det mot den fria etableringsrätten. De skiljaktiga ledamöterna anser att territorialitetsprincipen är omöjlig att tillämpa som stöd för att vägra avdragsrätt mellan systerbolag som har hemvist i olika medlemsstater.³⁰³

I RÅ 2009 ref 14 fastslår SRN att utgångspunkten för att bevilja avdrag för gränsöverskridande koncernbidrag är en bedömning om förlusterna är omöjliga att utnyttja enligt prövning av förhållandena i dotterbolagets hemstat.³⁰⁴ I det aktuella fallet handlar det om ett koncernbidrag mellan två systerbolag som har hemvist i olika medlemsstater, men moderbolaget har sin hemvist i Sverige. Tillsammans med Italiens begränsade carry forward regler avseende förluster och att det gemensamma moderbolaget har sin hemvist i Sverige kan avdragsrätt för koncernbidrag beviljas.³⁰⁵

Vid bedömningen av RÅ 2009 ref 13 har SRN fått tillgång till informationen i EGD:s avgörande Oy AA. SRN ställer sig därför frågan om domskälen i Oy AA-fallet innebär att Marks & Spencer-domen har en mer begränsad räckvidd än vad SRN tidigare ansett. I detta resonemang framhålls punkterna 42, 43, 60 och 62-65 i Oy AA-domen, vilka behandlar motiven, behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, proportionalitetsprincipen och möjligheten att uppställa villkor.³⁰⁶ Utifrån SRN:s argumentation kan tabell 4-1 uppställas.

³⁰⁰ Se mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, REG 1997, p. 21.

³⁰¹ SRN förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 5.

³⁰² SRN förhandsbesked, dnr: 176-05/D, bilaga tre, s. 1-2.

³⁰³ Jfr förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 7 april 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 61-64.

³⁰⁴ SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 5.

³⁰⁵ SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 5-6.

³⁰⁶ SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 4-5.

Marks & Spencer	Oy AA
<ul style="list-style-type: none"> • Överföring av förluster 	<ul style="list-style-type: none"> • Överföring av vinster
<ul style="list-style-type: none"> • Vinst i MB kvittas mot förlust i DB 	<ul style="list-style-type: none"> • Vinst i DB kvittas mot förlust i MB
<ul style="list-style-type: none"> • Ej möjlighet att utnyttja förlusterna i DB:s hemstat 	<ul style="list-style-type: none"> • Ej uttömt samtliga möjligheter att utnyttja förlusten i MB:s hemstat

Tabell 4-1 avseende målen Marks & Spencer och Oy AA.

I punkten 56 i Oy AA-domen framhålls att bolagen har möjlighet att välja var en vinst ska beskattas. SRN menar att denna valmöjlighet saknas när moderbolaget lämnar ett koncernbidrag till ett dotterbolag i vilket förlusterna är definitiva. De principer som EGD slog fast i avgörandet Marks & Spencer torde omfatta RÅ 2009 ref 13, även om EGD har lämnat en sådan situation oberörd i sin motivering och sina domskäl. SRN anser således att Oy AA-domen utgör en otillräcklig grund om att bestämmelser som inskränker möjligheten till avdrag för koncernbidrag över gränserna skulle vara förenliga med den fria etableringsrätten i alla situationer.³⁰⁷

I RÅ 2009 ref 13 ska Y-bolaget likvideras, vilket torde innebära att möjligheten att utnyttja förlusterna i Tyskland har uttömts. SRN anser att de svenska koncernbidragsreglerna är ändamålsenliga och omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset. Bedömningen sker utifrån om bestämmelserna är proportionerliga, vilket avgörs av om bolaget kan välja i vilken medlemsstat förlusterna ska beaktas, enligt punkten 55 i Oy AA-fallet.³⁰⁸ Enligt SRN bör förlustens uppkomst beaktas. I målet har förlusten överförs till Y-bolaget genom de tyska bestämmelserna om Organshaft, vilket upphör när bolaget likvideras, fusioneras eller avyttras. Förlusterna är hänförliga till det vilande dotterbolag som återstår efter fusionen och avyttringen av bolagen. På grund av den pågående civilprocessen i bolaget kan det erhålla inkomster i framtiden och frågan är om dessa ska beaktas när utredning om alla möjligheter att utnyttja förlusterna i framtiden sker. För att förlusten ska betraktas som definitiv anser SKV att processen måste flyttas till Y-bolaget. Om det skulle uppstå inkomster i framtiden uttagsbeskattas dessa i så fall vid likvidationen av bolaget.³⁰⁹

SRN anser att avdrag får ske först det år likvidationen avslutas. I sådant fall brister villkoret i IL 35:3 3 p. att bolaget ska ha varit ägt hela det år bidraget avser.³¹⁰ Avdrag har medgetts i praxis under vissa förhållanden när bolaget inte har varit helägt ett helt år.³¹¹ SRN menar att likvidation bör vara ett sådant förhållande och kravet på att bolaget ska ha varit ägt hela beskattningsåret bör inte upprätthållas för att bevilja avdrag för koncernbidrag.³¹²

³⁰⁷ SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 5.

³⁰⁸ SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 5.

³⁰⁹ SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 6.

³¹⁰ SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 7.

³¹¹ RÅ 1973 ref 37, RÅ 1990 not 102 och not 103 och RÅ 1994 not 655, se även Regeringens proposition 1999/2000:2 del 2, s. 417.

³¹² SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 7.

Vid en fusion är det tyska bolaget inte skattskyldigt för någon verksamhet i Sverige, vilket innebär att förutsättningen för en kvalificerad fusion i IL 37:11 brister. Det saknas således stöd att föra över det tyska bolagets underskott. EG-rättsligt regleras fusioner i fusionsdirektivet³¹³ men det behandlar inte förlustutjämningsituationer.³¹⁴ Prövningen av om de svenska reglerna om fusion är förenliga med den fria etableringsrätten sker därför utifrån artiklarna 43 EG och 48 EG. SRN anser att Marks & Spencer-domen är vägledande även då en fusion ligger till grund för förlustutjämnning. Bestämmelserna om skattskyldighetskravet i IL 37:11 och tillämpningen av fusionsspärren i IL 37:24-25 är enligt SRN oproportionerliga i situationer då alla möjligheter att utnyttja förlusterna i Tyskland har uttömts. SRN medger därför avdrag för koncernbidraget om den pågående civilprocessen förs över till Y-bolaget.³¹⁵

4.5.3 Min bedömning av Skatterättsnämndens argument

Jag anser att SRN bedömer frågan utifrån EG-rätten på ett tydligare sätt än SKV. I SRN:s argumentation finns en direkt återkoppling till den del av EG-rätten som är aktuell i situationerna då SRN tydligt visar vilka punkter i Marks & Spencer-domen och i Oy AA-domen som tillämpas. SRN anser att bedömningen av om en förlust är slutlig ska ske genom prövning av förhållandena i dotterbolagets hemstat,³¹⁶ vilket jag anser är en riktig tolkning. Jag anser att SRN gör en korrekt tolkning avseende att artiklarna 56-60 EG om fria kapitalrörelser är underordnade den fria etableringsrätten.³¹⁷ Inskränkningar i den fria etableringsrätten påverkar direkt de fria kapitalrörelserna. Det är enligt min uppfattning tydligt att koncernbidragen i de svenska målen syftar till att täcka uppkomna förluster i bolag utomlands. Jag anser därför, i likhet med SRN, att Marks & Spencer-domen är vägledande för den svenska rättstillämpningen till den del koncernbidragen inte överstiger den uppkomna förlusten i dotterbolagen.

SRN:s motivering i Gambro-fallet att förlusten i det italienska dotterbolaget ska vara definitiv kan ifrågasättas. Det är min uppfattning att ett svenskt moderbolag avskräcks från att bilda dotterbolag i Italien om det undanhålls en förmån som dotterbolag i andra medlemsstater ges. Det är således en inskränkning av den fria etableringsrätten som inte kan motiveras utifrån tvingande hänsyn till allmänintresset. SKV framhåller att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten äventyras om avdragsrätt skulle beviljas i ett sådant fall. Frågan är dock vilket ansvar Sverige har att läka en annan medlemsstat bristande skattelagstiftning. Jag anser att en bestämmelse som vägrar avdrag endast på grund av att en internrättslig regel i dotterbolagets hemstat innebär att bolaget har uttömt alla möjligheter att utnyttja förlusten kan införas utan att strida mot EG-fördraget. Jag anser i likhet med SRN att förlust vid likvidation ska vara definitiv och avdragsgill.

³¹³ Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990, om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

³¹⁴ Se även SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 9.

³¹⁵ SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 6-9.

³¹⁶ Se SRN förhandsbesked, dnr: 176-05/D, s. 4, SRN förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 4, SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 5 och SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 5, jfr med mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 55.

³¹⁷ Mål C-251/98, *C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, REG 2000, p. 22 och mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG 2006, p. 33.

Jag anser att SKV och SRN gör en korrekt bedömning av ITW-fallet när båda instanserna vägrar avdrag i en situation mellan två systerbolag, vilkas gemensamma moderbolag har hemvist utomlands. Däremot anser jag, i likhet med de skiljaktiga ledamöterna³¹⁸ att avdrag ska beviljas om det gemensamma moderbolaget har sin hemvist i Sverige. Om avdrag för koncernbidrag vägras mellan systerbolag där ett bolag har sin hemvist i en annan medlemsstat är det mer fördelaktigt att endast bilda inhemska dotterbolag. Svenska moderbolag avskräcks därför från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater, varför jag anser att avdragsförbudet diskriminerar multinationella koncerner. Jag menar att territorialitetsprincipen har en begränsad betydelse då den bedömdes utifrån ett annat förhållande och att EGD har valt att inte grunda sin motivering på principen i varken Oy AA-fallet eller Lidl Belgium-fallet.

I RÅ 2009 ref 14 anser jag att SRN gör en felaktig bedömning av definitiv förlust. Om förlusten hade varit definitiv till följd av en likvidation eller på något annat sätt inte kunnat utnyttjas anser jag att avdragsrätt ska beviljas. En begränsning av avdragsrätt mellan systerbolag, vilkas gemensamma moderbolag har sin hemvist i Sverige, anser jag är omotiverad och diskriminerande.

Det är min uppfattning att domen i Oy AA-fallet kompletterar domen i Marks & Spencer-fallet. Jag anser således att vägledning bör kunna hämtas från båda fallen. I RÅ 2009 ref 13 anser SRN att vägledning kan hämtas från Marks & Spencer-domen trots att Oy AA-fallet avgjorts. Jag menar att SRN gör en korrekt bedömning av rättsfallens tillämpningsområden. Jag anser att SRN:s bedömning att processen måste flyttas till Y-bolaget är riktig eftersom prövning av om bolaget uttömt alla möjligheter att utnyttja förlusterna ska ske i dotterbolagets hemstat. I annat fall är förlusten inte definitiv om framtida inkomster kan användas för att kvitta förlusterna.

SRN:s bedömning att bestämmelserna i IL kapitel 37 avseende fusioner strider mot EG-rätten anser jag är riktig, då jag menar att bestämmelserna går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet. En fusion ska kunna vara kvalificerad även om det överlåtande bolaget inte är skattskyldigt för sin verksamhet i Sverige direkt innan fusionen genomförs.

4.6 Regeringsrätten

4.6.1 Förhållningssätt och argument

Vid sin prövning utgår Regeringsrätten från om de svenska reglerna strider mot den fria etableringsrätten enligt artiklarna 43 EG och 48 EG. Regeringsrätten anser att de svenska koncernbidragsbestämmelserna utgör en inskränkning av den fria etableringsrätten. Sådana inskränkningar kan vara förenliga med EG-rätten om syftet är att säkerställa den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, hindra att en förlust beaktas två gånger och för att förhindra skatteundandragande. Bestämmelserna måste även vara proportionerliga.³¹⁹ De svenska reglerna innebär att avdrag vägras för förluster som uppkommer i utländska dotterbolag oavsett om förlusten är definitiv eller inte. Domstolen anser att de svenska reglerna är oproportionerliga vad gäller täckandet

³¹⁸ De skiljaktiga ledamöterna i SRN förhandsbesked, dnr: 176-05/D, bilaga tre, s. 1-2.

³¹⁹ Se RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 14 och RÅ 2009 ref 13, se även Regeringsrätten, mål 6511-06.

av definitiva förluster eftersom motsvarande förlust skulle kunna ha tillgodogjorts om det förlustbetingade dotterbolaget haft sin hemvist i Sverige.³²⁰

Regeringsrätten anser att upprätthållandet av villkoret om att koncernbidraget ska utgöra en skattepliktig inkomst i mottagarlandet är oberättigat. Regeringsrätten anser således, i likhet med SRN, att mottagarens skattskyldighetskrav, enligt IL 35:2-2a, och att bidraget ska vara skattepliktigt hos mottagaren, enligt IL 35:1 1 st. kan lämnas utan beaktande.³²¹

En likvidation av ett utländskt bolag är i princip detsamma som avyttring av andelarna.³²² En kapitalvinst eller en kapitalförlust på andelar i ett helägt onoterat bolag är skattefri respektive ej avdragsgill för andelsägaren, enligt IL 25a:5. Ett koncernbidrag är däremot avdragsgillt om dotterbolaget är helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår, enligt IL 35:3. Asymmetrin i detta förhållande leder till att ett moderbolag inte kan tillgodogöra sig förlusten i ett svenskt dotterbolag genom att dra av vinsten mot koncernbidrag det beskattningsår som likvidationen avslutas. Om avdrag hade varit möjligt skulle bestämmelserna om avdragsförbud för kapitalförlust vid avyttring av onoterade andelar sakna verkan.³²³ Samordningen av reglerna av kapitalvinstbeskattning av onoterade andelar i helägda dotterbolag och reglerna om koncernbidrag är systematisk.³²⁴

Regeringsrätten bedömer att koncernbidraget inte får överstiga förlusterna i dotterbolaget vid utgången av det sista helägda beskattningsåret eller den slutliga förlusten. Beräkning av förlusten ska ske enligt båda ländernas skatteberäkningsregler och avdrag ska medges för det lägsta beloppet. Avdrag medges vid taxeringen det beskattningsår likvidationen avslutas eftersom det först då kan säkerställas att förlusten är definitiv.³²⁵ Ett svenskt moderbolag kan inte genom att lämna koncernbidrag det beskattningsår då likvidationen avslutas tillgodogöra sig förlusten i ett svenskt dotterbolag. Svenska regler jämför således utländska dotterbolag i förhållande till ett svenskt dotterbolag när det gäller möjligheten för ett moderbolag att täcka en definitiv förlust i ett dotterbolag det år en likvidation har avslutats.³²⁶ Se figur 4-5 avseende tidshorisonten för koncernbidrag.

³²⁰ Se RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 14 och RÅ 2009 ref 13, se även Regeringsrätten, mål 6511-06.

³²¹ Se RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 15, RÅ 2009 ref 14 och RÅ 2009 ref 13, se även Regeringsrätten, mål 6511-06 och SRN:s bedömning i målen.

³²² Se RÅ 2009 not 37 och RÅ 2009 ref 13, se även Regeringsrätten, mål 6511-06.

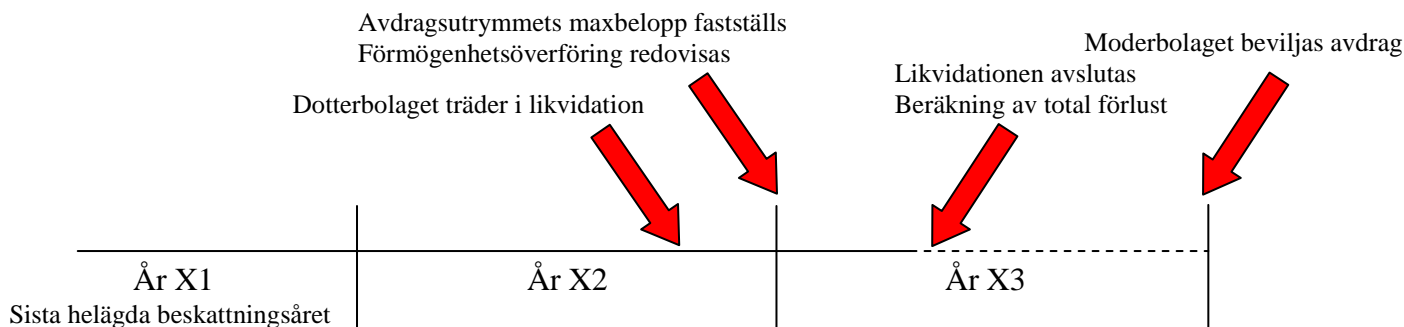
³²³ Se RÅ 2009 not 37 och RÅ 2009 ref 13, se även Regeringsrätten, mål 6511-06.

³²⁴ RÅ 2009 ref 13.

³²⁵ Se RÅ 2009 not 37, se även Regeringsrätten, mål 6511-06.

³²⁶ Se RÅ 2009 ref 13, se även Regeringsrätten, mål 6511-06.

De svenska målen och EG-rätten



Figur 4-5 avseende tidshorisonten för koncernbidrag

Likvidationen av det nederländska dotterbolaget i Gambio-fallet innebär att förlusten är definitiv, varför avdragsrätt för koncernbidraget medges. Regeringsrätten anser dock att det saknas stöd i etableringsrätten för att bevilja avdragsrätt för koncernbidrag till de italienska dotterbolagen i både Gambio-fallet och RÅ 2009 ref 14. Motiveringen till avslaget grundas på att förlusten anses uttömd på grund av en skatteregel i dotterbolagets hemstat trots att dotterbolaget fortfarande har möjlighet att i framtiden generera överskott.³²⁷

I ITW-fallet instämmer Regeringsrätten i SRN:s motivering. Tillämpningen av överföring av definitiva förluster ska begränsas till att förlusten överförs från ett utländskt dotterbolag till ett inhemskt moderbolag. Därav kan avdrag vägras, även om förlusterna i de utländska dotterbolagen är definitiv utan att det strider mot EG-rätten.³²⁸

I RÅ 2009 ref 13 godtar Regeringsrätten SRN:s tolkning om att Marks & Spencers domen är vägledande eftersom alla möjligheter att utnyttja förlusten i hemlandet har uttömts. Regeringsrätten anser att SRN felaktigt lämnat besked om på vilket sätt de tyska reglerna om bland annat Organschaft påverkar avdragsrätten om Y-bolaget likvideras. Informationen om transaktionerna är för bristfällig för att besked ska kunna lämnas, menar Regeringsrätten.

Enligt fusionsdirektivet³²⁹ leder bland annat fusioner normalt till att ett fast driftställe upprättas i det överlåtande bolaget. IL 37:11 innebär att avdrag vägras då det inte är en kvalificerad fusion. Skattskyldighetskravet kan strida mot den fria etableringsrätten, menar Regeringsrätten. Bolaget har i målet inte tydliggjort om det fasta driftställe som uppkommer efter fusionen avvecklas, varför Regeringsrätten anser det vara omöjligt att lämna besked beträffande detta alternativ.³³⁰

4.6.2 Reflektioner avseende den nya praxisen

Den svenska regeringen har tidigare ansett att det inte är nödvändigt att ändra de svenska reglerna om koncernbidrag eftersom de finska reglerna, som i allt väsentligt överensstämmer med de svenska, kunde rättfärdigas. Regeringen menade att de frågor som

³²⁷ Se RÅ 2009 not 37.

³²⁸ Se RÅ 2009 ref 15.

³²⁹ Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990, om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

³³⁰ Se RÅ 2009 ref 13.

lämnades obesvarade i Marks & Spencer-fallet har besvarats i och med domen i Oy AA-fallet.³³¹ Förhållningssättet har emellertid ifrågasatts då bolagen i koncernen Marks & Spencer inte kunde välja i vilken medlemsstat en förlust skulle beaktas. EGD ansåg i Oy AA-fallet att det förelåg en risk för skatteundandragande på grund av det stora handlingsutrymmet för bolagen i en koncern att välja var en förlust ska beaktas. I avgörandet Marks & Spencer saknades sådant handlingsutrymme.³³² Regeringen har sedermera ändrat uppfattning och anser nu att det bör införas regler som beviljar avdrag för svenska moderbolag avseende slutliga förluster i dotterbolag som har sin hemvist inom gemenskapen.³³³

Av de totalt tio målen Regeringsrätten prövade gav domstolen positiva besked i tre av dessa.³³⁴ En gemensam faktor i dessa tre mål var att koncernbidragen gavs till direkt ägda dotterbolag som hade sin hemvist i en annan medlemsstat än Sverige och att de skulle försättas i likvidation.³³⁵

Regeringsrätten gör skillnad på om koncernbidraget lämnas till ett dotterbolag i en annan medlemsstat jämfört med om bidraget hade lämnats till ett svenskt dotterbolag eftersom bidraget till det utländska dotterbolaget kommer att ske ett år senare jämfört med om bidraget hade lämnats till ett svenskt dotterbolag.³³⁶ Se figur 4-5 avseende tidshorisont för koncernbidrag. Det har tidigare ansetts av EGD att underlåta bolagskoncerner likviditetsfördelar på grund av etablering i en annan medlemsstat strider mot den fria etableringsrätten.³³⁷ Regeringsrätten tydliggör att endast koncernbidrag från moderbolag till dotterbolag kan lämnas.³³⁸ Avdrag för definitiv förlust till följd av fusion torde beviljas om det fasta driftstället som normalt uppstår avvecklas.³³⁹

Regeringsrätten upprättade en huvudregel för hur underskotten ska fastställas. Förlusten ska utgöras av den totala ackumulerade förlusten i dotterbolaget till och med det sista hela beskattningsåret och fram till att likvidationen har avslutats. Om det tillkommer förluster det sista delåret ökas inte avdragsutrymmet, däremot minskas det om det uppstår vinst under den perioden. Huvudregeln tillämpas dock med undantag.³⁴⁰ Regerings-

³³¹ Regeringens proposition 2007/08:1, *Budgetpropositionen för 2008 Förslag till statsbudget för 2008, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m.*, s. 118.

³³² Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Visst gäller Marks & Spencer!*, Skattenytt 2008, s. 19-21.

³³³ 2009/10:1, *Budgetpropositionen för 2010 Förslag till statsbudget för 2010, finansplan och skattefrågor m.m.*, s. 170.

³³⁴ Se RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 13 och Regeringsrätten, mål 6511-06.

³³⁵ Se RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 13 och Regeringsrätten, mål 6511-06, se även Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 452-454.

³³⁶ Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 454.

³³⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston föredraget den 14 februari 2008 i mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn*, REG 2008, p. 29.

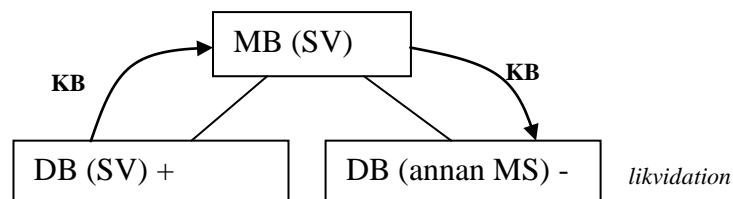
³³⁸ Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 454.

³³⁹ Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 461.

³⁴⁰ Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 457-459.

rättens huvudregel skiljer sig från hur förlusten beräknades i Marks & Spencer-fallet där parterna enats om att endast skatteberäkningsregler i moderbolaget hemstat tillämpades.³⁴¹

Regeringsrätten har fastställt att avdrag ska vägras mellan systerbolag om deras gemensamma moderbolag har sin hemvist utanför Sverige.³⁴² Avdrag torde dock beviljas om systerbolagen har sin hemvist inom gemenskapen och det gemensamma moderbolaget har sin hemvist i Sverige. I annat fall är det möjligt att erhålla avdrag genom att ge koncernbidrag i två steg, se figur 4-6.³⁴³



Figur 4-6 avseende KB mellan systerbolag.

I Marks & Spencer-domen punkt 46 fastslås att bolagskoncerner inte ska ges möjlighet att välja i vilken medlemsstat en förlust ska beaktas. En bolagskoncern torde dock, utan att strida mot EG-rätten, kunna välja i vilket bolag förlusten ska beaktas om bolagen har hemvist i samma medlemsstat. Det svenska beskattningsunderlaget blir detsamma oavsett om avdraget görs i det svenska dotterbolaget eller i moderbolaget, se figur 4-6.³⁴⁴

Inget av de målen Regeringsrätten tog upp till prövning berörde indirekt ägande. Trots det tolkar SKV i sitt ställningstagande att koncernbidrag endast kan lämnas till utländska dotterbolag som är direkt helägda.³⁴⁵ Denna tolkning kan ifrågasättas då Marks & Spencers bolagsstruktur innefattade indirekt helägda dotterbolag.³⁴⁶ Indirekt ägande torde således vara godtagbart även för svenska moderbolag.³⁴⁷

³⁴¹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 22, se även Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 458.

³⁴² Se RÅ 2009 ref 15, RÅ 2009 not 36 och Regeringsrätten, mål 3628-07.

³⁴³ Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 456-457.

³⁴⁴ Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 457.

³⁴⁵ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 5.

³⁴⁶ De förlustbetingade dotterbolagen ägdes av ett mellanliggande holdingbolag i Nederländerna, se Förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 7 april 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 8.

³⁴⁷ Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 456.

Avgörandet Oy AA torde inte innebära att resonemanget i Marks & Spencer-fallet kan lämnas utan beaktande som den svenska Regeringen tidigare har hävdad,³⁴⁸ utan snarare utgör Oy AA-domen en precisering av domen i Marks & Spencer-fallet. Yttrandet i propositionen bör tolkas mot bakgrunden att regeringar ska leda rättsutvecklingen men ingen regering förespråkar regler som innebär att skatteintäkter försvinner.³⁴⁹

4.7 Skiljepunkter mellan instanserna och kommentar

Jag har jämfört instansernas argument, vilket har gjort det möjligt att identifiera på vilka punkter oenighet råder. Skiljepunkterna kan tydligt belysa olika tolkningar av EG-rätten. Mina kommentarer till skiljepunkterna syftar till att tydliggöra om jag anser att Sveriges nya förhållningssätt är förenligt med EG-rätten.

SKV menar att koncernbidrag endast ska tillåtas mellan ett svenskt moderbolag och ett helägt dotterbolag.³⁵⁰ SRN anser att koncernbidragsrätten kan utsträckas till att omfatta koncernbidrag mellan systerföretag om deras gemensamma koncernmoder har sin hemvist i Sverige.³⁵¹ Regeringsrätten instämmer i SKV:s argumentation till den del koncernbidrag ska beviljas mellan ett svenskt moderbolag och ett helägt utländskt dotterbolag. Det är emellertid oklart om Regeringsrätten skulle beviljat koncernbidrag mellan två systerbolag, vilkas gemensamma moderbolag har sin hemvist i Sverige.³⁵² Regeringsrätten anser dock att avdrag för koncernbidrag mellan två systerbolag, vilkas gemensamma moderbolag har sin hemvist utanför Sverige ska vägras.³⁵³ Jag anser att avdragsrätt ska beviljas om det gemensamma moderbolaget har sin hemvist i Sverige, då det annars är möjligt att genom att ge koncernbidrag i två steg uppnår samma effekt. En begränsning av sådant slag som SKV föreslår får således ingen reell effekt.

Jag anser även att ett avdragsförbud för koncernbidrag mellan systerbolag med ett gemensamt moderbolag som har sin hemvist i Sverige diskriminerar multinationella koncerner då en annan bedömning tillämpas mellan systerbolag som båda har sin hemvist i Sverige. IL 35:6 stadgar att koncernbidrag är avdragsgillt mellan systerbolag i situationer där varje mellanliggande bolag har avdragsrätt. Om moderbolaget är svenskt torde således avdrag kunna beviljas. Det bör emellertid observeras att det kan uppkomma problem vid vilken tidpunkt avdraget kan ske. I en helt inhemsk situation sker avdraget samma beskattningsår koncernbidraget ges men i en gränsöverskridande situation förskjuts avdragstidpunkten ett år. Jag anser därför att avdrag mellan systerbolag, vilkas gemensamma moderbolag har sin hemvist i Sverige, ska ske påföljande år i enlighet med avdragstidpunkten för direktägda utländska dotterbolag.

³⁴⁸ Se Regeringens proposition 2007/08:1, *Budgetpropositionen för 2008 Förslag till statsbudget för 2008, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m.*, s. 118.

³⁴⁹ Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 461-462.

³⁵⁰ Se SKV:s yrkande i RÅ 2009 ref 15 och RÅ 2009 ref 14.

³⁵¹ SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 5-6.

³⁵² Se RÅ 2009 ref 14.

³⁵³ Se RÅ 2009 ref 15.

SKV anser att avdrag endast ska beviljas om dotterbolaget är direkt helägt. SRN anser att avdrag ska kunna beviljas även om ägandet är indirekt.³⁵⁴ I de fall som prövades av Regeringsrätten var samtliga bolag direkt helägda, varför det fortfarande är oklart om avdrag för koncernbidrag kan lämnas vid ett indirekt ägande. Jag anser att SKV tolkar EGD felaktigt då bolagsstrukturen i Marks & Spencer-fallet innefattade ett mellanliggande holdingbolag, varför även ett indirekt ägande bör bevilja avdragsrätt. Jag anser att det av affärsmässiga skäl ska vara möjligt att ordna bolagsstrukturen genom direkt och indirekt ägande utan att det påverkar möjligheten till avdrag för koncernbidrag. För att avdrag ska beviljas bör det enligt min mening förutsättas att det direkta och det indirekta ägandet tillsammans uppgår till mer än 90 procent av andelarna.

Begreppet definitiv förlust definieras som att alla möjligheter att utnyttja förlusten i dotterbolagets hemstat har uttömts.³⁵⁵ SKV anser att det endast inträffar vid likvidation medan SRN anser att även begränsade carry forward regler i mottagarstaten innebär att förlusten omöjliggen kan utnyttjas.³⁵⁶ Regeringsrätten anser att likvidation innebär att samtliga möjligheter att utnyttja förlusten i bolagets hemstat har uttömts.³⁵⁷ Regeringsrätten borde, enligt min mening, ha hänskjutit tolkningsfrågan om definitiv förlust till EGD eftersom målen handlar om en tolkning av EG-fördraget där det inte finns några nationella medel i svensk rätt för att behandla frågan. Ett hänskjutande av frågan till EGD skulle möjliggöra utredning av begreppet definitiv förlust. I och med att Regeringsrätten själv valde att tolka begreppet måste det ske i ljuset av EG-rätten. Frågan är om motiven som bolagen framhåller i Regeringsrätten för att tillåta de svenska inskränkande bestämmelserna är av tvingande hänsyn till allmänintresset och om de i så fall är proportionerliga. Jag anser att en likvidation är en definitiv förlust men att begränsad carry forward regler inte ska bevilja avdragsrätt.

Samtliga instanser är eniga om att en faktisk förmögenhetsöverföring måste vidtas, att endast förluster som uppkommit då dotterbolaget varit helägt ska tas i beaktande, att koncernbidraget ska maximalt uppgå till den totala förlusten i dotterbolaget beräknad enligt båda ländernas beräkningsätt och att bolagen i intressegemenskapen har upphört att utöva verksamhet i mottagarlandet.³⁵⁸ SRN anser att avdrag ska beviljas det beskattningsår likvidationen avslutas.³⁵⁹ SKV menar att villkoret i IL 35:3 3 p. innebär att avdrag ska vägras det beskattningsår likvidationen avslutas.³⁶⁰ I SKV:s ställningstagande

³⁵⁴ Jfr SKV:s yrkande i RÅ 2009 ref 15 och RÅ 2009 ref 14 med SRN:s bedömning i samma mål.

³⁵⁵ Se RÅ 2009 not 37 och Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 6.

³⁵⁶ Jfr Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 6 med SRN:s bedömning i RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 15 och RÅ 2009 ref 14.

³⁵⁷ Se RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 15 och RÅ 2009 ref 13.

³⁵⁸ Se RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 15, RÅ 2009 ref 14 och RÅ 2009 ref 13, se även SRN:s bedömning och SKV:s yrkande i målen.

³⁵⁹ SRN förhandsbesked, dnr: 205-04/D, s. 5, SRN förhandsbesked, dnr: 64-06/D, s. 5-6 och SRN förhandsbesked, dnr: 26-07/D, s. 7.

³⁶⁰ Se SKV:s yrkande i RÅ 2009 not 37.

bedöms att avdrag ska beviljas först påföljande år.³⁶¹ Regeringsrätten fastställer att avdrag ska beviljas det taxeringsår likvidationen avslutas.³⁶²

Regeringsrätten motiverar sin ståndpunkt med att en likvidation av ett bolag i princip är detsamma som en avyttring av aktierna. Om avdrag för koncernbidrag skulle beviljas samma beskattningsår som likvidationen avslutas skulle reglerna om att en kapitalförlust på onoterade andelar ej är avdragsgill sakna verkan.³⁶³ Regeringsrätten anser inte att utländska dotterbolag diskrimineras då faktisk likabehandlingen uppnås om moderbolaget beslutar om koncernbidrag det sista helägda beskattningsåret.³⁶⁴

Jag anser att Regeringsrättens ståndpunkt är förenlig med IL 35:3 3 p., eftersom den tydligt stadgar att dotterbolaget måste ha varit helägt hela det beskattningsår bidraget avser. I förarbetena förekommer emellertid andra åsikter. I proposition 1992/93:131 framhålls att kravet på att dotterbolaget ska anses helägt hela beskattningsåret bidraget avser upprätthålls, även om givaren³⁶⁵ upplöses samma beskattningsår.³⁶⁶ I proposition 1998/99:15 framhålls att resultatutjämnning kan ske genom fusion i fall helårskravet³⁶⁷ för koncernbidrag inte är uppfyllt.³⁶⁸ I proposition 1999/2000:2 del två framhålls att Regeringen lagfäste praxis som innebar att kravet på att dotterbolaget ska vara helägt hela det beskattningsår avdraget avser kan lämnas utan beaktande i särskilda fall.³⁶⁹ I rättsfallen hade ägarförändringar skett, bland annat genom avyttring av mellanliggande bolag.³⁷⁰

Jag anser att om Regeringsrätten menar att en likvidation i princip är detsamma som en avyttring av andelarna och det har i tidigare praxis varit möjligt att ge koncernbidrag med avdragsrätt även om avyttringen har skett det beskattningsår bidraget avser följer Regeringsrätten inte sin egen praxis. Jag anser dock att likabehandling för förlustutjämningstransaktioner i gränsöverskridande situationer uppnås på så sätt som Regeringsrätten bedömer. Därför menar jag att avdrag för koncernbidrag ska beviljas påföljande beskattningsår.

Instanserna är eniga om att förlust till följd av likvidation är slutlig förlust. Regeringsrätten och SKV är eniga om att en förlust som är oanvändbar på grund av en medlemsstats interna skatteregler inte är slutlig.³⁷¹ Jag anser att även förluster på grund av om-

³⁶¹ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111, s. 5.

³⁶² RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 14, RÅ 2009 ref 13, se även Regeringsrätten, mål 6511-06.

³⁶³ RÅ 2009 ref 13.

³⁶⁴ RÅ 2009 ref 13.

³⁶⁵ I exemplet i propositionen var givaren en ekonomisk förening.

³⁶⁶ Proposition 1992/93:131, s. 37-38.

³⁶⁷ Villkoret i dåvarande koncernbidragsreglerna motsvarar IL 35:3 3 p, se proposition 1998/99:15, s. 217.

³⁶⁸ Proposition 1998/99:15, s. 217.

³⁶⁹ Proposition 1999/2000:2 del 2, s. 427.

³⁷⁰ Se RÅ 1973 ref 37, RÅ 1990 not 102 och not 103 samt RÅ 1994 not 655.

³⁷¹ Se RÅ 2009 not 37, RÅ 2009 ref 13, RÅ 2009 ref 14 och RÅ 2009 ref 13.

struktureringar i verksamheten som innebär att bolagen i intressegemenskapen upphör med all verksamhet i det landet bör bevilja avdragsrätt.

Regeringsrättens avslag vad gäller fusion är beklagligt då en tydlig linje är behövlig för vad som gäller vid förlustutjämnningar vid omstruktureringar. Domstolen hade emellertid inget val i och med att informationen var bristfällig. SKV gör enligt min mening en felaktig bedömning i sitt ställningstagande genom att hävda att en sådan förlust inte är definitiv. De inskränkande bestämmelserna måste tolkas av ljuset av EG-rätten. Jag anser att SKV:s motivering är otillräcklig ur den aspekten.

5 Utvecklingen i Sverige

5.1 Förslag på åtgärder inom svensk lagstiftning

5.1.1 Det gamla lagförslaget³⁷² om likvidationsavdrag

Med anledning av de nya skattereglerna för näringsbetingade andelar, som infördes år 2003, har en utredning³⁷³ undersökt möjligheter att utvidga förlustavdrag till att omfatta förluster på grund av likvidation. Beskattning av överskott respektive avdrag för underskott, enligt symmetribegreppet, ska ske en gång på bolagsnivå och en gång på ägarnivå. Då en vinst endast beskattas en gång på bolagsnivå är utdelningar och kapitalvinster inom koncernen skattefria. Asymmetri föreligger för svenska aktiebolag då avdragsrätt för förluster helt försvinner i samband med likvidation.³⁷⁴ Eftersom remissinstansernas arbete med att utvärdera det nya lagförslaget om koncernavdrag fortfarande pågår kan det vara intressant att se hur de resonerade om likvidationsavdragsförslaget, vars syfte har flera likheter med det nya förslaget.

Utredningen föreslår att avdraget ska införas i Sverige för att stimulera utvecklingen av svenskt näringsliv och för att upprätthålla neutralitetsprincipen.³⁷⁵ De flesta av remissinstanserna som yttrade sig i frågan anser att en förändring av avdragsrätten för slutliga förluster är behövlig.³⁷⁶ Den juridiska fakulteten i Lund anser att de mest angelägna fallen för resultatutjämning bör kunna lösas inom ramen för koncernbidragsrätten.³⁷⁷ Kammarrätten i Stockholm påpekar att symmetrin i skattesystemet ska behållas. Mot bakgrund av det stora antalet processer som rör avdragsrätt kan än mer komplicerade regler kräva ökade resurser.³⁷⁸ KF menar att ett långsiktigt perspektiv är en naturlig inriktning istället för att bygga upp regelverket enligt föreslagna tidshorisont som tar sikte på nystartade verksamheter med hög risk och som avslutas efter kort tid.³⁷⁹

Utredningen föreslår att ändringarna införs i IL 25a:26-32. Föreslagna IL 25a:26 stadgar att de som berörs av bestämmelserna ska kunna äga näringsbetingade andelar.³⁸⁰ För att motverka att avdrag genomförs för likvidationsförluster som motsvarar skattefria kapitalvinster införs en begränsning i föreslagna IL 25a:27-28. Avdrag för likvidation ska endast beviljas för andelar som förvärvats vid bildande av företaget, nyemission eller

³⁷² Med det gamla lagförslaget avses det förslag om likvidationsavdrag som presenteras i SOU 2005:99.

³⁷³ SOU 2005:99.

³⁷⁴ SOU 2005:99, s. 219 och s. 222.

³⁷⁵ SOU 2005:99, s. 225-226.

³⁷⁶ Se Skatteverket, *Remissyttrande*, dnr 131 719078-05/112, 30 mars 2006, NUTEK, *Remissvar*, dnr 013-2005-05586, 15 mars 2006, Juridiska fakulteten i Lund, *Yttrande*, JÄ1 739/05, 31 mars 2006 och Advokatsamfundet, R-2005/1802, 30 mars 2006.

³⁷⁷ Juridiska fakulteten i Lund, *Yttrande*, JÄ1 739/05, 31 mars 2006.

³⁷⁸ Kammarrätten i Stockholm, *Yttrande*, AdmD 2-2006, 29 mars 2006.

³⁷⁹ KF genom verkställande direktör Lars Idermark, *Remissyttrande*, 27 mars 2006.

³⁸⁰ SOU 2005:99, s. 352.

liknande förfarande.³⁸¹ Av föreslagna IL 25a:27 framgår att endast likvidationsförluster avseende onoterade andelar ska berättiga till avdrag.³⁸² NUTEK anser att även investeringar som ingår i uppkomna underskott ska omfattas av avdragsrätten.³⁸³ NUTEK och Svenska riskkapitalföreningen menar att en mer liberal lagstiftning avseende slutlig förlust torde underlätta för företags omstruktureringar och tillväxt.³⁸⁴

Endast då en förlust är slutlig ska avdrag beviljas, vilket framgår av föreslagna IL 25a:28 1 st. En förlust anses slutlig om bolaget har upplösts genom likvidation eller konkurs.³⁸⁵ Det bolag som upplöses ska ha bedrivit aktiv näringsverksamhet som avses i IL 2:24 för att avdrag ska vara berättigat, enligt föreslagna IL 25a:28 2 st.³⁸⁶

Föreslagna IL 25a:28 3-4 st. begränsar avdragsrätt för bolag som förvärvat egendom där ett underskott finns kvar men då säljaren har erhållit en skattefri kapitalvinst vid avyttringen. Begränsningen gäller tio år från dess att egendomen förvärvats. Enligt föreslagna 25a:28 5 st. ska även överlåtelse av väsentlig del av verksamheten till något annat företag i intressegemenskapen begränsas till det år bolaget upplöses och de tio föregående åren.³⁸⁷ NUTEK anser att tio år är omotiverat i nuvarande företagsklimat.³⁸⁸ Svenska riskkapitalföreningen menar att två år eller möjligtvis fem år är motiverat istället för tio år.³⁸⁹

Diskvalificerande ägarförändringar innebär att avdragsrätten förverkas, enligt föreslagna IL 25a:29. En diskvalificerande ägarförändring innebär att direkta och indirekta ägare i det avdragsyrkande företaget förvärvat andelar med minst fem procent av röstetalet vardera och tillsammans äger andelar med minst 50 procent av röstetalet. Fysiska personer och dess närstående räknas som en ägare. Marknadsnoterade företag är undantagna dessa regler. Då en sådan ägarförändring sker först efter det att likvidationen avslutats ska avdrag vägras för den del av förlusten som kvarstår, enligt föreslagna IL 25a:32.³⁹⁰ SKV anser att reglerna om diskvalificerande ägarförändringar är komplicerade att tillämpa och kontrollera.³⁹¹

För att förenkla avdragsrättsreglerna ska alla värdeöverföringar, även om de företagits av uppkomna vinster under innehavstiden av det upplösta bolaget, reducera avdragsut-

³⁸¹ SOU 2005:99, s. 230-231.

³⁸² SOU 2005:99, s. 237.

³⁸³ NUTEK, *Remissvar*, dnr 013-2005-05586, 15 mars 2006.

³⁸⁴ NUTEK, *Remissvar*, dnr 013-2005-05586, 15 mars 2006 och Svenska riskkapitalföreningen, *Yttrande över Betänkande om vissa företagsskattefrågor (SOU 2005:99)*, 31 mars 2006.

³⁸⁵ SOU 2005:99, s. 229-230.

³⁸⁶ SOU 2005:99, s. 236.

³⁸⁷ SOU 2005:99, s. 233-236.

³⁸⁸ NUTEK, *Remissvar*, dnr 013-2005-05586, 15 mars 2006.

³⁸⁹ Svenska riskkapitalföreningen, *Yttrande över Betänkande om vissa företagsskattefrågor (SOU 2005:99)*, 31 mars 2006.

³⁹⁰ SOU 2005:99, s. 232-233.

³⁹¹ Skatteverket, *Remissyttrande*, dnr: 131 719078-05/112, 30 mars 2006.

rymmet, enligt föreslagna IL 25a:30. Om ett företag vägras avdrag på grund av en förlust avseende en fastighet som har fällats, enligt IL 25:12, ska likvidationsavdragsreglerna också vägra sådan avdragsrätt, vilket framgår av föreslagna IL 25a:31.³⁹²

Kammarrätten i Stockholm och FAR anser att beräkningsregeln i föreslagna IL 25a:30 är otydlig.³⁹³ FAR menar att det är nödvändigt att förtydliga regeln. Om utdelning eller annan återbetalning lämnats ska dessa i första hand räknas av mot den, av moderbolaget, lämnade värdeöverföringen. Förtydligande bör ske så att det klart framgår att avdragsrätt föreligger vid konkurs och likvidation, oavsett hur kapitalet skjutits till.³⁹⁴ Näringslivets skattedelegation påpekar att stadgandet i dåvarande IL 43:23 1 st.³⁹⁵ och den praxis som behandlat bestämmelsen är tillräcklig för att bedöma om en förlust är slutlig.³⁹⁶

5.1.2 Bakgrund till det nya lagförslaget³⁹⁷ om koncernavdrag

Den nuvarande lagstiftningen om koncernbidrag i IL kapitel 35 tillåter att koncernbidragets storlek får uppgå till vilket belopp som helst, vilket innebär att det kan uppkomma förlust hos givaren.³⁹⁸ Bidrag kan ges utan syftet att täcka ett bolags förluster och koncernbidrag kan både ges och mottas samma beskattningsår. Konsekvensen blir att bolagen själva ges möjlighet att välja vilket bolag inom koncernen som ska betala skatt, vilket är acceptabelt förutsatt att bolagen betalar samma skattesats och att både givare och mottagare är skattskyldiga i Sverige. Av Regeringsrättens domar framgår att de nuvarande reglerna inte är förenliga med EG-fördraget.³⁹⁹ Finansdepartementet har därför lämnat ett förslag på hur IL kan förändras.⁴⁰⁰

Förändringen av lagstiftningen bör ske genom att möjligheter till förlustutjämning ges till direktägda utländska dotterbolag med hemvist inom EES i sådana fall då Regeringsrätten ansett att den nuvarande lagstiftningen står i strid med EG-fördraget.⁴⁰¹ Finansdepartementet förslår att det nya kapitlet IL 35a införs och att det nuvarande IL kapitel 35

³⁹² SOU 2005:99, s. 234-236.

³⁹³ Kammarrätten i Stockholm, *Yttrande*, AdmD 2-2006, 29 mars 2006 och FAR genom ordförande i FAR:s skattekommitté Bo Ahlstrand, *FARs ställningstagande*, 30 mars 2006.

³⁹⁴ FAR genom ordförande i FAR:s skattekommitté Bo Ahlstrand, *FARs ställningstagande*, 30 mars 2006.

³⁹⁵ IL kapitel 43 har upphört att gälla.

³⁹⁶ Näringslivets skattedelegation, *Yttrande över Betänkande om Vissa företagsskattefrågor (SOU 2005:99)*, 30 mars 2006.

³⁹⁷ Med det nya lagförslaget avses det förslag om koncernavdrag som presenteras i Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009.

³⁹⁸ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 9.

³⁹⁹ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 9.

⁴⁰⁰ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009.

⁴⁰¹ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 17.

behålls. Det nya kapitlet IL 35a ska endast beakta gränsöverskridande situationer och bör utformas som ett rent avdragssystem då Regeringsrätten har ansett att kravet på skattskyldighet i Sverige eller kravet på att koncernbidraget ska vara skattskyldigt hos mottagaren ska lämnas utan beaktande. Efter införandet av de nya koncernavdragsreglerna torde de svenska förlustutjämningsreglerna vara förenliga med EG-fördraget.⁴⁰²

De nya reglerna bör begränsas till att endast omfatta helägda utländska dotterbolag som har sin hemvist inom gemenskapen.⁴⁰³ Förlusten i dotterbolaget måste vara slutlig, något som Regeringsrätten saknade anledning att belysa djupare. Slutlig förlust enligt lagförslaget innebär att den kvarvarande förlusten inte kan utnyttjas av dotterbolaget eller en utomstående i dotterbolagets hemviststat, dotterbolaget likvideras och att förlusten kvarstår efter likvidationen.⁴⁰⁴

Ett tillägg som innebär att rörelsen som bedrivits av dotterbolaget inte fortsätter bedrivs av ett företag i intressegemenskapen i det likviderade dotterbolagets hemviststat bör införas i den nya lagstiftningen.⁴⁰⁵ I annat fall skulle ett dotterbolag kunna starta en rörelse och gå med förlust för att sedan överlåta rörelsen till ett annat bolag i intressegemenskapen. Koncernen skulle sedan göra anspråk på de kvarvarande förlusterna i det första dotterbolaget vid den svenska beskattningen. En väsentlig del av rörelsen får inte ha överlåtit till det förlustbetingade bolaget tio år innan likvidationen.⁴⁰⁶

Finansdepartementet anser att det med analogi av Regeringsrättens dom i Gambro-fallet⁴⁰⁷ är möjligt att bestämma att en förlust inte är slutlig om det saknas rättsliga medel för att resultatutjämna mellan ett avvecklat företag och kvarvarande verksamhet.⁴⁰⁸ Koncernavdrag bör således vägras för det fall någon del av intressegemenskapen fortsätter bedriva verksamhet i den stat där det likviderade dotterbolaget har sin hemvist.⁴⁰⁹

Det nya lagförslaget anses inte medföra någon effekt avseende de offentliga finanserna i förhållande till utfallet i Regeringsrättens domar.⁴¹⁰ Då de nya reglerna baseras på vad Regeringsrätten anser är gällande rätt lämnas SKV:s och förvaltningsdomstolarnas bör-

⁴⁰² Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 17-18.

⁴⁰³ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 20.

⁴⁰⁴ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 20.

⁴⁰⁵ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 20.

⁴⁰⁶ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 20.

⁴⁰⁷ Jfr RÅ 2009 ref 13.

⁴⁰⁸ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 20-21.

⁴⁰⁹ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 21.

⁴¹⁰ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 27.

da oförändrad. Bedömningsfrågor i svåra fall kan emellertid påverka arbetsbördan för SKV och förvaltningsdomstolarna. Kostnader som uppstår på grund av den ökade tidsåtgången föreslås bekostas inom ramen för de befintliga anslagen.⁴¹¹

Företagens börda kan minskas i och med de nya reglerna då kravet på förmögenhetsöverföring lämnas utan beaktande.⁴¹² De kompletterande villkoren kan emellertid öka företagens arbetsbörda, men det anses nödvändigt att endast definitiva och verkliga förluster ska utgöra underlaget för koncernavdrag. Den administrativa börda som uppkommer anses vara en följd av att två olika länders skattesystem ska tillämpas vid gränsöverskridande situationer. Även om det avdragsyrkande svenska moderbolaget har bevisbördan kommer troligen en del utredningsarbete att företas i det utländska dotterbolaget. Det föreslagna alternativet är det mest förmånliga sett utifrån företagens tillkommande arbetsbörda.⁴¹³

Finansdepartementets förslag har kritiserats då det försvårar för företag att etablera sig utomlands genom att misslyckanden i andra medlemsstater behandlas sämre än om motsvarande misslyckande hade inträffat i Sverige. Förslaget innebär att avdrag tillåts i snävare omfattning än vad Regeringsrätten anser nödvändigt i domarna.⁴¹⁴

5.1.3 Det nya lagförslaget⁴¹⁵ innehåll

Förslaget innebär att paragrafen 7a införs i IL kapitel 35, vilken stadgar att avdrag för koncernbidrag högst får uppgå till det beskattningsbara beloppet hos givaren utan hänsyn till bidraget.⁴¹⁶ Finansdepartementet föreslår att reglerna om koncernavdrag ska regleras i ett nytt kapitel, IL kapitel 35a. De nya lagreglerna förslås träda i kraft den 1 juli 2010.⁴¹⁷

Det nya kapitlet IL 35a syftar till att beakta situationer där ett svenskt moderbolag ämnar göra koncernavdrag för en definitiv förlust i ett utländskt helägt dotterbolag, enligt nya IL 35a:1.⁴¹⁸ Definitionen av ett helägt utländskt dotterbolag, enligt nya IL 35a:2 2 st., är ett bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som ägs till mer än 90 procent av andelarna av ett svenskt moderbolag enligt para-

⁴¹¹ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 27.

⁴¹² Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 27.

⁴¹³ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 27-28.

⁴¹⁴ Ahlqvist, Eva-Lena, *Varför se hot och inte möjligheter?*, Dagens industri den 1 oktober 2009, s. 2.

⁴¹⁵ Med det nya lagförslaget avses det förslag om koncernavdrag som presenteras i Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009.

⁴¹⁶ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 4.

⁴¹⁷ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 25.

⁴¹⁸ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 4.

grafens första stycke och har sin hemvist inom EES. Definitionen av moderbolag enligt nya IL 35a:2 1 st. är densamma som i IL 35:2 1 st. Till nya IL 35a:2 fogas ett tredje stycke, vilket stadgar att privatbostadsföretag och investmentföretag faller utanför företagsdefinitionen.⁴¹⁹

Nya IL 35a:3 stadgar att, vid tillämpningen av IL kapitel 35a, ett företags hemstat bestäms av lagstiftningen i den staten företaget har sin skatterättsliga hemvist.⁴²⁰ Om ett skatteavtal stadgar att företaget har sin hemvist i en annan stat än enligt den interna statens skattelagstiftning ska skatteavtalets stadgande vara gällande.⁴²¹

Den fjärde paragrafen i nya IL kapitel 35a definierar intressegemenskap mellan företag vid tillämpningen av kapitlet.⁴²² Enligt nya IL 35a:4 1-2 p. befinner sig två företag i intressegemenskap om ett företag har väsentligt inflytande i ett annat företag genom ägarandelar eller på annat sätt eller om ledningen i huvudsak är gemensam för de båda företagen.⁴²³

Efter definitionerna följer en katalog, i nya IL 35a:5, som stadgar när ett koncernavdrag från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag är avdragsgillt.⁴²⁴ För det första ska dotterföretaget vara försatt i likvidation som ska vara avslutad. För det andra ska moderföretaget ha ägt mer än 90 procent av andelarna i dotterföretaget hela dotterbolagets och moderbolagets beskattningsår fram till likvidationens avslutande eller om dotterföretaget är nystartad ska det ha varit helägt fram till att likvidationen avslutas. För det tredje ska koncernavdraget göras vid taxeringen det beskattningsår likvidationen avslutas. För det fjärde ska avdraget visas öppet i moderbolagets deklaration. För det femte får inte dotterföretaget tio år före likvidationen eller innan den avslutats ha överlåtit en väsentlig ägarandel till ett annat bolag i intressegemenskapen. För det sjätte får det inte finnas några bolag i intressegemenskapen som bedriver näringsverksamhet i det avvecklade dotterbolagets hemviststat.⁴²⁵

Nya IL 35a:6 1 st. definierar en slutlig förlust som att den inte på något sätt har utnyttjas eller skulle kunna utnyttjas i dotterbolagets hemviststat av dotterbolaget självt eller av någon utomstående.⁴²⁶ En förlust är emellertid inte slutlig om den på grund av en intern-

⁴¹⁹ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 4-5.

⁴²⁰ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 5.

⁴²¹ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 5.

⁴²² Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 5.

⁴²³ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 5.

⁴²⁴ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 5.

⁴²⁵ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 5.

⁴²⁶ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 5.

rättslig regel i det landet begränsar möjligheten att utnyttja förlusten, enligt nya IL 35a:6 2 st.⁴²⁷

Kapitlet avslutas med tre paragrafer, vilka stadgar hur beräkning av koncernavdraget ska ske.⁴²⁸ Koncernavdraget får, enligt nya IL 35a:7 1 st. 1 p. uppgå till högst det belopp som förlusten i det utländska dotterbolaget beräknas till då det sista hela beskattningsåret för likvidationens avslutande löper ut eller då likvidationen avslutas. Koncernavdraget begränsas också till att inte överstiga ett positivt belopp i moderbolaget, enligt nya IL 35a:7 1 st. 2 p. Nya IL 35a:7 2 st. innebär att koncernavdraget ska beräknas enligt svenska kronor och framhåller hur valutakursen ska fastställas.⁴²⁹

Beräkningen av förlusten i dotterbolaget ska, enligt nya IL 35a:8 1 st. 1-2 p.,⁴³⁰ ta hänsyn till hur den beräknas i dotterbolagets hemviststat och storleken av förlusten om dotterbolaget skulle ha varit ett svenskt aktiebolag med förluster i Sverige. Förluster som uppstått innan dotterbolaget blivit helägt ska lämnas utan beaktande och tillgångar ska värderas till marknadsvärdet, enligt nya IL 35a:8 2-3 st.⁴³¹ Efter att beräkningen av förlusten har fastställts enligt nya IL 35a:8 ska den minskas med utdelning som dragits av den beskattningsbara inkomsten, underprisöverlåtelse och andra överföringar av obeskattade värden till ett företag inom intressegemenskapen tio år innan likvidationen eller innan den avslutas, enligt nya IL 35a:9.⁴³²

För det fall en utländsk myndighet har beslutat om koncernavdragets storlek och beloppet är för högt ska det svenska moderbolaget ta upp mellanskillnaden till beskattning det beskattningsår som beslutet meddelas, enligt nya IL 35a:10 1 st.⁴³³ Moderförtaget får göra avdrag uppgående till mellanskillnaden om en utländsk myndighet har fattat beslut om koncernavdragets storlek till ett för lågt belopp. Avdraget får dock inte vara större än det positiva resultatet i moderbolaget, enligt nya IL 35a:10 2 st.⁴³⁴

⁴²⁷ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 5.

⁴²⁸ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 6.

⁴²⁹ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 6.

⁴³⁰ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 6.

⁴³¹ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 6.

⁴³² Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 6.

⁴³³ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 6.

⁴³⁴ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 6.

5.2 Kommentar

Det första lagförslaget om likviditetsavdrag genomfördes aldrig. Även om det då ansågs välbehövligt med nya regler om avdragsrätt för koncernbidrag i gränsöverskridande situationer anser jag att regelverket komplicerade rätten till avdrag mer än behövligt. Det nya lagförslaget om koncernavdrag är tydligare och bör vara lättare att tillämpa. Jag anser att förslaget om koncernavdrag i stort är ett bra förslag till skillnad från förslaget om likvidationsavdrag. Jag vill framhålla tre delar i förslaget om koncernavdrag som jag anser bör kunna förtydligas. Det gäller definitionen av slutlig förlust, ägarstrukturen och avdragstidpunkten.

Nya IL 35a:5 1 st. stadgar att koncernavdrag endast beviljas om dotterbolaget har försetts i likvidation och nya IL 35a:5 5 st. framhåller att inget företag i intressegemenskapen får fortsätta bedriva verksamhet i mottagarlandet. Det innebär att omstruktureringar genom fusion faller utanför tillämpningen då det överlåtande bolaget ska upplösas utan likvidation enligt IL 37:3 2 st. Det gäller även om den analogi som Finansdepartementet gör godkänns. Jag anser att om en bolagskoncern fusionerar ett underskottsbolag i utlandet och avvecklar verksamheten i det landet i enlighet med nya IL 35a:5 5 st. ska avdragsrätt för slutlig förlust beviljas. I lagförslaget om likvidationsavdrag, föreslagna IL 25a:28 1 st., omfattas även förluster då ett bolag gått i konkurs men inte likviderats, något som utelämnas i det nya lagförslaget. Jag anser att utgångspunkten för att bedöma om en förlust är slutlig måste tas i Marks & Spencer-domen p. 55, det vill säga att bolaget ska ha uttömt alla möjligheter att utnyttja förlusten i framtiden självt eller av en utomstående. Enligt min uppfattning kan det ske vid likvidation, fusion och konkurs utan likvidation.

I nya IL 35a:6 2 st. stadgas att en förlust inte är slutlig till följd av en internrättslig regel i dotterbolagets hemstat som begränsar carry forward, vilket är i linje med vad Regeringsrätten anser. Eftersom EGD inte har ansett det behövligt att stadga vad som gäller i sådana fall torde Regeringsrättens ståndpunkt vara förenlig med EG-rätten. Då medlemsstaterna har behörighet att besluta om beskattningsrätten i den egna staten anser jag att det inte ankommer på Sverige att läka andra medlemsstaters bristande förlustutjämningsregler.

Det framgår inte tydligt i den föreslagna lagtexten att dotterbolaget måste vara direkt helägt för att avdrag ska beviljas. Möjligen kan det utläsas ur nya IL 35a:2 att det svenska moderföretaget äger mer än 90 procent av andelarna i det utländska dotterbolaget. Det är således ingen annan än moderföretaget som tillåts ägande i dotterbolaget för att avdrag ska beviljas. I förslaget stadgas dock tydligt att dotterbolaget måste vara direkt helägt.⁴³⁵ Jag vill framhålla två invändningar mot detta. För det första begränsas förutsebarheten av lagtextens otydliga utformning. För det andra anser jag att kravet på att dotterbolaget måste vara direktägt strider mot EG-rätten, då dotterbolaget i Marks & Spencer-fallet ägdes av ett mellanliggande holdingbolag och EGD beviljade moderbolaget avdrag. Jag anser att koncernavdrag ska kunna beviljas även om ägandet är indirekt förutsatt att den totala ägarandelen innebär att moderbolaget direkt eller indirekt äger mer än 90 procent av andelarna i dotterbolaget.

⁴³⁵ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 17.

I Regeringsrättens domar bedöms tydligt att avdrag medges vid taxeringen det år likvidationen avslutas. Det framhålls att det skiljer sig från om dotterbolaget hade varit svenskt eftersom avdrag då erhållits det beskattningsår likvidationen avslutas men att det ändå sker en reell likabehandling av svenska och utländska dotterbolag. I det nya lagförslaget, nya IL 35a:5 3 p., framgår det att avdraget ska göras vid taxeringen det beskattningsår likvidationen avslutas. Anledningen till att avdrag vägras det beskattningsår som likvidationen avslutas är för att upprätthålla systematiken mellan förlustavdrag och ej avdragsgilla kapitalförluster på onoterade andelar. I förslaget om likvidationsavdrag upprätthölls systematiken med att det avdragsyrkande bolaget inte under en tioårsperiod innan likvidationen tilläts äga sådan egendom. Jag anser att förslaget i likvidationsavdraget är komplicerat men diskriminerar inte utländska dotterbolag i förhållande till svenska som koncernavdragsförslaget teoretiskt sätt gör. Regeringsrätten menar emellertid att det inte sker någon diskriminering av utländska dotterbolag i förhållande till svenska. Jag anser att systematiken mellan ej avdragsgilla kapitalförluster och möjligheten till förlustavdrag ska upprätthållas. Av de två möjligheterna anser jag att Regeringsrättens bedömning att tillåta avdrag först det taxeringsår likvidationen avslutas är tydligast och enklast att tillämpa. Det är därför min uppfattning att bestämmelsen i lagförslaget är rättfärdigad och förenlig med EG-fördraget.

Ytterligare en synpunkt som jag vill nämna är att i förslaget om koncernavdrag ska beräkning av förlusten ske med hänsyn av beräkningsreglerna i dotterbolagets hemstat och beräkningsreglerna enligt svensk rätt. Förslaget är i linje med Regeringsrättens domar. I Marks & Spencer-fallet accepterade dock EGD en överenskommelse att endast det Förenade kungarikets beräkningsregler skulle användas.⁴³⁶ För att reglerna ska vara förenliga med EG-fördraget anser jag att ett tillägg i lagtexten om möjligheten att bestämma vilket lands regler som ska gälla för beräkningen bör införas.

Kammarrätten noterade i förslaget om likvidationsavdrag att arbetsbördan skulle öka om förslaget om likvidationsavdrag infördes.⁴³⁷ När detta diskuteras i arbetet med förslaget om koncernavdrag anser Finansdepartementet att den ökning av arbetsbördan det nya lagförslaget medför är motiverad.⁴³⁸ Jag tror inte att domstolarna kommer att ha samma invändning mot det nya lagförslaget då Regeringsrätten har fastställt att de svenska reglerna är oförenliga med EG-fördraget. SKV, SRN och Regeringsrätten var eniga om att upprätthålla kravet på att en faktisk förmögenhetsöverföring genomförs. Finansdepartementets förslag att lämna det kravet utan beaktande och införa ett rent avdragssystem anser jag skulle effektivisera behandlingen av förlustutjämningstransaktioner i gränsöverskridande förhållanden.

⁴³⁶ Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey*, REG 2005, p. 22.

⁴³⁷ Kammarrätten i Stockholm, *Yttrande*, AdmD 2-2006, 29 mars 2006.

⁴³⁸ Finansdepartementet, *Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria*, Fi2009/6194/SKA/S1, 22 september 2009, s. 27.

6 Utvecklingen inom EU

6.1 En gemensam skattebas

Kommissionen har påbörjat ett arbete med en gemensam skattebas inom gemenskapen, CCCTB.⁴³⁹ Om det leder fram till ett direktiv torde den undanröja en del av problemen med gränsöverskridande förlustutjämning. Beroende av vad en sådan gemensam skattebas innebär kan Regeringsrättens bedömning av gränsöverskridande förlustutjämningstransaktioner bli en annan i framtiden. Under arbetet med utformningen av CCCTB har olika instanser och organisationer beretts möjlighet att lämna åsikter avseende bland annat harmoniserade förlustutjämningsregler. De olika medlemsstaternas bolagsskattesatser för år 2009 framgår av bilaga.

För att avgöra om företag befinner sig i en intressegemenskap krävs att ett företag har en viss ägarandel i det andra företaget.⁴⁴⁰ Ägarandelskravet ska hållas så lågt som möjligt och tillåta indirekt ägande, även med mellanliggande bolag som har sin hemvist utanför gemenskapen. Några av de begrepp som bör få en harmoniserad definition är skatterättslig hemvist, inkomst, förlust, fast driftställe, bransch och företag eller företagsenhet.⁴⁴¹ Kommissionen anser att vid införandet av den gemensamma skattebasen torde de flesta slag av förluster som uppstår i ett bolag kunna dras av mot vinster i ett i intressegemenskapen annat bolag. Förlusterna ska ha uppstått efter att bolagen i intressegemenskapen omfattats av den gemensamma skattebasen.⁴⁴²

Eurochambres⁴⁴³ föreslår att den gemensamma skattebasen ska omfatta alla 27 medlemsstaterna och utgöra ett skattesystem med en skattesats. Automatisk konsolidering av förluster i koncerner inom gemenskapen ska tillåtas. Eurochambres förespråkar ett temporärt förlusttransaktionsschema, vilket innebär att en förlust som uppstår i ett dotterbolag får konsolideras i moderbolaget för att i ett senare skede, när dotterbolaget genererar vinst, återförs till dotterbolaget.⁴⁴⁴

BUSINESSEUROPE⁴⁴⁵ anser att det i huvudsak finns tre fördelar med en gemensam skattebas. Den första fördelen är att dubbelbeskattning beroende av beskattningsrättskonflikter undviks. Den andra är att en gemensam skattebas innebär en kostnadsminsk-

⁴³⁹ Europeiska kommissionen, Commission Non-Paper to Informal Ecofin Council 10 and 11 Sept. 2004, *A Common Consolidated Corporate Tax Base*, 7 juli 2004.

⁴⁴⁰ Europeiska kommissionen, *Comments on document CCCTB\WP\026 Common Consolidated Tax Base Working Group -The territorial scope of the CCCTB-*, 24 maj 2006, s. 5.

⁴⁴¹ Europeiska kommissionen, *Comments on document CCCTB\WP\026 Common Consolidated Tax Base Working Group -The territorial scope of the CCCTB-*, 24 maj 2006, s. 5.

⁴⁴² Europeiska kommissionen, *CCCTB: Possible elements of a technical outline*, Working Paper CCCTB/WP057\doc\en, p. 100-105.

⁴⁴³ European Association of Chambers of Commerce and Industry. Kammaren representerar över 19 miljoner företag i 45 länder i Europa genom 2000 regionala och lokala kammare.

⁴⁴⁴ Eurochambres, Position Paper 2007, *COMPANY TAXATION – complement the freedoms of the Single Market to foster the growth of European businesses*, oktober 2007, s. 4-6.

⁴⁴⁵ BUSINESSEUROPE, tidigare Union des Industries de la Communauté européenne, har bland annat till uppdrag att integrera den europeiska marknaden.

ning då endast ett skattesystem och en skatterättslig hemvist tillämpas. Avslutningsvis framhåller BUSINESSEUROPE vikten av att säkra nettobeskattningen genom konsolidering.⁴⁴⁶

Kommissionen och BUSINESSEUROPE är enade om att den gemensamma skattebasen ska införas i ett steg, vilket anses vara mest fördelaktigt ur ett längre perspektiv och avlägsnar flest skattehinder. I avvaktan på den slutliga versionen av den gemensamma skattebasen anser BUSINESSEUROPE att ett gemensamt system för gränsöverskridande förlustutjämningsstransaktioner borde genomföras.⁴⁴⁷

Kommissionen anser att uppåtgående förlustutjämnning innebär att små medlemsstater behandlas mindre fördelaktigt och att horisontell förlustutjämnning resulterar i att medlemsstater med många dotterbolag får ta in ett stort antal förluster i sina skattsystem.⁴⁴⁸ Dessutom är det svårt att bestämma vilket dotterbolag som har avdragsrätt för sina förluster mot moderbolagets vinst vid horisontell förlustutjämnning. Det öppnar upp möjligheter för skatteundandragande. Kommissionen anser därför att endast uppåtgående vertikala förlustutjämnningar ska tillåtas. Det innebär att förlusterna inte hamnar på oönskade platser eller rubbar medlemsstaternas statsfinanser.⁴⁴⁹

6.2 En gemensam EU-koncern

För att kunna introducera en gemensam skattebas är det viktigt att enas om en definition av bolag i intressegemenskap.⁴⁵⁰ För att möjliggöra gränsöverskridande förlustutjämnningar kan ett första steg vara att definiera begreppet EU-koncern (EU Corporate Tax Group).⁴⁵¹ Endast de bolag som ingår i en intressegemenskap och som omfattas av den gemensamma skattebasen ska få åtnjuta de fördelar skattesystemet uppställer, till exempel möjligheten att direkt konsolidera förluster i gränsöverskridande situationer.⁴⁵²

Det grundläggande behovet av en gemensam EU-koncern är att den fria etableringsrätten erbjuder stora möjligheter för bolag att bedriva näringsverksamhet i flera medlemsstater men på grund av skillnad i skattekonsekvenser begränsas denna frihet.⁴⁵³ En

⁴⁴⁶ BUSINESSEUROPE, Comments on document CCCTB\WP\035 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Issues related to Group Taxation –, 28 juni 2006, s. 1.

⁴⁴⁷ BUSINESSEUROPE, Comments on document CCCTB\WP\035 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Issues related to Group Taxation –, 28 juni 2006, s. 1-2.

⁴⁴⁸ Europeiska kommissionen, *Company taxation in the Internal Market*, Working Paper, SEC(2001) 1681, 23 oktober 2001, s. 338.

⁴⁴⁹ Europeiska kommissionen, *Company taxation in the Internal Market*, Working Paper, SEC(2001) 1681, 23 oktober 2001, s. 338.

⁴⁵⁰ BUSINESSEUROPE, Comments on document CCCTB\WP\035 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Issues related to Group Taxation –, 28 juni 2006, s. 2.

⁴⁵¹ Begreppet EU Corporate Tax Group är ännu inte definierat av EG-rätten, se Dwi Nugroho, *Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events*, s. 29.

⁴⁵² BUSINESSEUROPE, Comments on document CCCTB\WP\035 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Issues related to Group Taxation –, 28 juni 2006, s. 2.

⁴⁵³ Dwi Nugroho, *Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events*, s. 29-30.

gemensam definition skapar förutsättningar för att harmonisera reglerna inom gemenskapen för att undvika olikbehandling i medlemsstaterna. Olikbehandlingen skapar i nuläget fundamentala och permanenta skillnader i beskattningen för bolag i olika medlemsstater.⁴⁵⁴ En EU-koncern innebär att diskriminering av dotterbolag i förhållande till ett fast driftställe försvinner.⁴⁵⁵

Begreppet EU-koncern bör grundas på en gemensam definition av bolag i intressegemenskap. Bolag kan befinna sig i en intressegemenskap om ett bolag äger en viss del av aktiekapitalet i ett annat bolag eller om ett bolag utövar bestämmande inflytande i ett annat bolag genom att det första bolaget besitter majoriteten av rösterna i det andra bolaget.⁴⁵⁶

Kommissionen har observerat att ett innehav av aktier som motsvarar vad de interna skattereglerna kräver för att två bolag ska stå i ett koncernförhållande får två konsekvenser.⁴⁵⁷ Om kravet är att det ena bolaget har 75 procent av andelarna i det andra bolaget blir effekten att det räknas som 100 procent och om bolaget äger mindre än 50 procent av andelarna blir effekten att det räknas som noll procent. Detta är ett uttryck för 50-procentsregeln. Ett indirekt ägande innebär att det direkta ägandet vägs ihop med det indirekta ägandet.⁴⁵⁸

Kommissionen anser, med iakttagande av 50-procentsregeln, att ett bolag måste ha direkt eller indirekt inflytande över minst 75 procent av andelarna i dotterbolaget för att utgöra en intressegemenskap.⁴⁵⁹ BUSINESSEUROPE anser att ägandet ska utgöras av innehav av andelar istället för rösträtt för att undvika problem med andelar som har olika röstvärden. Kravet på ägarandelen i dotterbolaget bör hållas så låg som möjligt av konkurrensskäl och för att säkra den gemensamma skattebasens applicerbarhet.⁴⁶⁰ Kommissionen framhåller vikten av att tillåta indirekt ägande i en EU-koncern.⁴⁶¹ För

⁴⁵⁴ Dwi Nugroho, *Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events*, s. 29-30.

⁴⁵⁵ Dwi Nugroho, *Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events*, s. 38 och s. 42.

⁴⁵⁶ Dwi Nugroho, *Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events*, s. 30-32.

⁴⁵⁷ Europeiska kommissionen, *CCCTB: Possible elements of a technical outline*, Working Paper CCCTB/WP057\doc\en, p. 89-90.

⁴⁵⁸ Europeiska kommissionen, *CCCTB: Possible elements of a technical outline*, Working Paper CCCTB/WP057\doc\en, p. 89-90.

⁴⁵⁹ Europeiska kommissionen, *CCCTB: Possible elements of a technical outline*, Working Paper CCCTB/WP057\doc\en, p. 89.

⁴⁶⁰ BUSINESSEUROPE, *Comments on document CCCTB\WP\035 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Issues related to Group Taxation –*, 28 juni 2006, s. 2-3.

⁴⁶¹ Europeiska kommissionen, *CCCTB: Possible elements of a technical outline*, Working Paper CCCTB/WP057\doc\en, p. 89.

att underlätta det praktiska arbetet med en gemenskapsrättslig koncern bör samtliga bolag i koncernen använda sig av samma räkenskapsår.⁴⁶²

Det krävs enighet om vilka associationsformer som ska få ingå i en EU-koncern. Det finns ett flertal olika associationsformer i medlemsländerna och hybrider av bolagsformer ser olika ut i medlemsstaterna vad gäller transparens och beskattning. Det innebär problem vid definitionen av vilka bolag som ska kunna ingå i en EU-koncern.⁴⁶³ Kommissionen delar upp associationsformerna i två grupper, de som betraktas som transparenta i sin hemstat och de som inte gör det. Icke-transparenta associationsformer kan omfattas av den gemensamma skattebasen, förutsatt att associationsformen är listad som ett företag i direktivet.⁴⁶⁴ BUSINESSEUROPE anser att alla lämpliga associationsformer ska omfattas av den gemensamma skattebasen, oavsett vilket form av näringsverksamhet de bedriver. För att upprätthålla neutralitet ska en koncern som innehåller en icke-lämplig associationsform ändå kunna omfattas av den gemensamma skattebasen.⁴⁶⁵ Definitionen *entity in a similar nature* skulle kunna utgöra grunden för vilka bolagsformer som kan ingå i en sådan koncern.⁴⁶⁶

6.3 Kommentar

Förslaget att införa en gemensam skattebas är problematiskt. Jag anser att en harmonisering av bolagsskatterna inom gemenskapen är mycket svår att genomföra. Skillnaden mellan den högsta bolagsskattesatsen på 35 procent och den lägsta skattesatsen på 10 procent är för stor. Av bilagan framgår att den genomsnittliga bolagsskattesatsen är cirka 23 procent och att de medlemsstater, utom Irland, som tillämpar en skattesats under den genomsnittliga anslöt sig till unionen antingen år 2004 eller år 2007. Gemenskapens äldre medlemsstater tillämpar således en högre bolagsskattesats än genomsnittet. En harmonisering av bolagsskatten kan innebära sänkta statsinkomster, vilket kan påverka välfärden i medlemsstaterna. Jag anser att medlemsstaterna ska ha kvar sin behörighet att besluta om interna skatteregler.

Jag tror att om medlemsstaterna kan enas om definitioner av skatterättsliga termer som till exempel förluster kommer situationer med gränsöverskridande förlustutjämningstransaktioner att underlättas. Min uppfattning är dock att det inte kommer vara möjligt att införa regler som möjliggör avdrag för vanliga affärsförluster. För att kunna genomföra sådana förlustutjämningstransaktioner torde en gemensam skattebas vara nödvändig, vilket medlemsstaterna troligen är motvilliga att införa. För att kunna göra avdrag för vanliga affärsförluster måste ett antal villkor vara uppfyllda och ett antal begräns-

⁴⁶² Europeiska kommissionen, *CCCTB: Possible elements of a technical outline*, Working Paper CCCTB/WP057/doc/en, p. 91.

⁴⁶³ Dwi Nugroho, *Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events*, s. 35-36.

⁴⁶⁴ Europeiska kommissionen, *CCCTB: Possible elements of a technical outline*, Working Paper CCCTB/WP057/doc/en, p. 81 och p. 83.

⁴⁶⁵ BUSINESSEUROPE, *Comments on document CCCTB\WP\035 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Issues related to Group Taxation –*, 28 juni 2006, s. 3.

⁴⁶⁶ Dwi Nugroho, *Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events*, s. 34.

ningar tillämpas. Ett sådant regelverk är komplext och skulle förorsaka omotiverat stor arbetsbörda för medlemsstaterna.

Jag anser att en gemensam definition av en EU-koncern kan underlätta för att genomföra gränsöverskridande förlustutjämning. Konsolidering av förluster kan ske i moderbolag oavsett var dotterbolaget har sin hemvist. I en EU-koncern anser jag att indirekt ägande ska vara tillåtet eftersom omfattande internationell verksamhet normalt bedrivs i ett flertal bolag och kan förklaras utifrån affärsmässiga skäl. Jag menar att utgångspunkten för upprättande av en lista på vilka bolagsformer som ska få ingå i en EU-koncern bör vara *entity in a similar nature*. På så sätt blir listan dynamisk till exempel genom att en bolagsform efter förändring i den interna lagstiftningen kan klassas som accepterad.

7 Avslutande kommentar

Problematiken kring gränsöverskridande förlustutjämningstransaktioner är komplicerad. På den ena sidan står intresset av att upprätthålla den inre marknaden och den fria etableringsrätten och på den andra sidan står medlemsstaternas intresse av att bevara och säkra skattebasen. I 19 av EU:s medlemsstater finns bestämmelser om koncernbeskattning, vilket visar behovet av att kunna genomföra förlustutjämnin-
 ing inom en koncern men att den interna lagstiftningen begränsar den förmånen i gränsöverskridande situationer. Marks & Spencer-domen tydliggjorde bristerna i den svenska lagstiftningen. De tre EG-domarna som jag har valt att referera i uppsatsen anser jag visar vad som kan motivera och rättfärdiga interna bestämmelser, vilka inskränker den fria etableringsrätten.

SKV:s tolkningar är viktiga för den praktiska tillämpningen av beskattningen. Jag anser därför att ändringen i inställningen till skattskyldighetsvillkoret och skattepliktsvillkoret i SKV:s ställningstagande⁴⁶⁷ var en förutsättning för att beskattningen ska ske på ett sätt som är förenligt med EG-rätten. Även om SKV inte är bundna att följa sina egna ställningstaganden torde det i princip följa ställningstagandet om koncernbidrag. Det är därför av stor vikt att tolkningen av EG-rätten blir korrekt. Ställningstagandet och lagförslaget om koncernavdrag bygger på Regeringsrättens domar och tillsammans utgör de Sveriges nya förhållningssätt till gränsöverskridande förlustutjämningstransaktioner. För att de ska motivera inskränkande bestämmelser med hänsyn till det tvingande allmänintresset anser jag att några saker måste förtydligas.

För det första anser jag att systerbolag med gemensamt svenskt moderbolag ska beviljas avdragsrätt för koncernavdrag. Regeringsrättens beslut att vägra systerbolag avdrag handlade endast om systerbolag vars gemensamma moderbolag hade sin hemvist i en annan medlemsstat. Det är möjligt att ge koncernbidrag i två eller fler steg i enlighet med IL 35:6. Tidpunkten för avdrag skiljer sig dock mellan bidrag i helt inhemska koncerner och avdrag för förlustutjämningstransaktioner till ett bolag utomlands. Jag anser att det därför kan uppkomma problem med avdragstidpunkten för koncernbolag mellan systerbolag.

För det andra anser jag att indirekt ägande ska vara tillåtet. Regeringsrätten bedömer att EGD:s avgörande i Marks & Spencer är vägledande. Avdraget syftade till förlustutjämnin-
 ning till ett indirekt ägt bolag, varför jag anser att Sverige måste tillåta indirekt ägande för att ha ett förhållningssätt som är förenligt med EG-rätten.

För det tredje ska förlusten, enligt min mening, anses slutlig då den inte kan utnyttjas på grund av likvidation, konkurs eller omstrukturering när all verksamhet i mottagarlandet upphör av bolagen i intressegemenskapen. I EG-rätten definieras en definitiv förlust som en förlust som omöjligt kan utnyttjas av dotterbolaget själv eller någon utomstående i framtiden. För att Sveriges förhållningssätt ska vara förenligt med EG-rätten anser jag därför att ovan inträffade situationer bör bevilja avdragsrätt.

Om dessa förtydliganden sker anser jag att Sveriges nya förhållningssätt kommer att vara förenligt med EG-rätten som den ser ut nu. Jag tror dock att detta område inom skatterätten kommer att fortsätta föregås av diskussioner en lång tid framöver. Många

⁴⁶⁷ Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, Dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111.

Avslutande kommentar

stater måste samarbeta och kompromissa om skattereglerna för att säkra den inre marknaden. Jag anser därför att Sverige och övriga medlemsstater bör fortsätta arbeta med att bestämma vad som ska gälla om en medlemsstat har begränsade carry forward eller carry back regler avseende förluster. Även om jag har framhållit att jag inte anser att det ska ankomma på Sverige att läka andra medlemsstaters mindre generösa förlustutjämningsregler, anser jag att gemenskapen bör bestämma ett förhållningssätt till problemet. Om de svenska reglerna utformas på det föreslagna sättet kommer svenska bolag att avskräckas från att bilda dotterbolag i länder med sådana regler. Det är ett hinder för den inre marknaden som måste avhjälpas med EG-rättsliga medel.

Jag anser också att arbetet med en gemensam definition av begreppet EU-koncern och harmoniserade förlustutjämningsregler skulle bidra till ett mer stimulerande affärsklimat för multinationella koncerner. Det skulle även vara medlemsstaterna till gagn eftersom reglerna skulle bli tydligare och enklare att tillämpa. Jag tror att antalet rättsfall inom området kommer att öka och att begreppet slutlig förlust kommer att bli tydligare i och med en utvidgad praxis.

Referenslista

Svensk rätt

Författningar

Taxeringslag (1990:324)

Lag om förhandsbesked i skattefrågor (1998:189)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Offentligt tryck

Propositioner

1992/93:131, *om vissa företagsskattefrågor m.m.*

1998/99:15, *Omstruktureringar och beskattning*

1999/2000:2 del två, *Inkomstskattelagen*

2000/01:22, *Anpassningar på företagskatteområdet till EG-fördraget, m.m.*

2007/08:1, *Budgetpropositionen för 2008 Förslag till statsbudget för 2008, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m.*

2009/10:1, *Budgetpropositionen för 2010 Förslag till statsbudget för 2010, finansplan och skattefrågor m.m.*

Finansdepartementet

Koncernavdrag i vissa fall m.m., promemoria, Fi2009/6194/SKA/S1, utgiven 22 september 2009

SOU

2005:57 *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? Bilaga 3 Vissa EG-relaterade frågor*

2005:99 *Vissa företagsskattefrågor – Slutbetänkande av 2002 års företagsskatteutredning*

Skatteverket

Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, del 1, SKV 301 utgåva 27

Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag, Dnr/måln/löpnr: 131 440547-09/111*

Remissyttranden avseende SOU 2005:99

Advokatsamfundet, R-2005/1802, 30 mars 2006

FAR genom ordförande i FAR:s skattekommitté Bo Ahlstrand, *FARs ställningstagande*, 30 mars 2006

Referenslista

Juridiska fakulteten i Lund, *Yttrande*, JÄ1 739/05, 31 mars 2006

Kammarrätten i Stockholm, *Yttrande*, AdmD 2-2006, 29 mars 2006

KF genom verkställande direktör Lars Idermark, *Remissyttrande*, 27 mars 2006

NUTEK, *Remissvar*, diarienummer 013-2005-05586, 15 mars 2006

Näringslivets skattedelegation, *Yttrande över Betänkande om Vissa företagsskattefrågor (SOU 2005:99)*, 30 mars 2006

Skatteverket, *Remissyttrande*, dnr 131 719078-05/112, 30 mars 2006

Svenska riskkapitalföreningen, *Yttrande över Betänkande om vissa företagsskattefrågor (SOU 2005:99)*, 31 mars 2006

Svensk praxis

Regeringsrätten

Referatmål

RÅ 1973 ref 37

RÅ 2009 ref 13

RÅ 2009 ref 14

RÅ 2009 ref 15

Notismål

RÅ 1990 not 102 och not 103

RÅ 1994 not 655

RÅ 2006 not 40

RÅ 2009 not 35

RÅ 2009 not 36

RÅ 2009 not 37

Övriga

Mål 6511-06

Mål 6512-06

Mål 1648-07

Mål 3628-07

Skatterättsnämnden

Förhandsbesked, dnr: 205-04/D inklusive bilagor, meddelat 8 november 2006

Förhandsbesked, dnr: 206-04/D inklusive bilagor, meddelat 29 september 2006

Referenslista

Förhandsbesked, dnr: 176-05/D inklusive bilagor, meddelat 1 mars 2007

Förhandsbesked, dnr: 64-06/D, meddelat 1 mars 2007

Förhandsbesked, dnr: 26-07/D, meddelat 28 januari 2008

EG-rätt

Författningar

Konsoliderad version av fördraget om upprättandet av europeiska gemenskapen, Europeiska unionens officiella tidning nummer C 321 E, 29 december 2006

EG-direktiv

Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 *om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område*

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

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

Rådets direktiv 2005/19/EG av den 17 februari 2005, *om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater*

KOM-rapporter

KOM(2001) 582 slutlig, *Mot en inre marknad utan skattehinder – En strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU*, Bryssel 2001-10-23

KOM(2006) 824 slutlig, *Skattemässig behandling av förluster i gränsöverskridande situationer*, Bryssel 2006-12-19

EGD

Mål C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*, [1963] ECR 3, s. I-161

Mål C-6/64, *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, [1964] ECR 1141, s. I-211

Mål C-8/74, *Procureur du Roi mot Benoît och Gustave Dassonville*, [1974] ECR 837, s. II-343

Mål C-120/78, *Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, [1979] ECR 649, s. IV-377

Mål C-270/83, *Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken*, [1986] ECR, s. 273

Mål C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*, [1992] ECR, s. I-249

Referenslista

- Mål C-300/90, *Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Belgien*, [1992] ECR s. I-305
- Mål C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, [1995] REG s. I-00225
- Mål C-55/94, *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, [1995] REG s. I-04165
- Mål C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen*, [1995] REG s. I-02493
- Mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, [1997] REG s. I-02471
- Mål C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, [1998] REG s. I-04695
- Mål C-134/97, *Victoria Film A/S*, [1998] REG s. I-07023
- Mål C-212/97, *Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, [1999] REG s. I-01459
- Mål C-254/97, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France och Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation*, [1999] REG s. I-04809
- Mål C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt*, [1999] REG s. I-06161
- Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)*, [1999] REG s. I-02651
- Mål C-55/98, *Skatteministeriet mot Bent Vestergaard*, [1999] REG s. I-7641
- Mål C-251/98, *C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, [2000] REG s. I-02787
- Förenade målen C-397/98 och C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd m.fl. (C-397/98), Hoechst AG och Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) mot Commissioners of Inland Revenue och HM Attorney General*, [2001] REG s. I-01727
- Mål C-478/98, *Europeiska kommissionen mot Konungariket Belgien*, [2000] REG s. I-07587
- Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurtp*, [2002] REG s. I-11779
- Mål C-385/00, *F.W.L. de Groot mot Staatssecretaris van Financiën*, [2002] REG s. I-11819
- Mål C-436/00, *X och Y mot Riksskatteverket*, [2002] REG s. I-10829
- Mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, [2003] REG s. I-09409

Referenslista

Mål C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, [2004] REG s. I-02409

Mål C-319/02, *Petri Manninen*, [2004] REG s. I-07477

Mål C-403/03, *Egon Schempp mot Finanzamt München V*, [2005] REG s. I-06421

Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, [2005] REG s. I-10837

Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, [2006] REG s. I-07995

Mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG mot Finanzamt Köln-Mitte*, [2007] REG s. I-02647

Mål C-231/05, *Oy AA*, [2007] REG s. I-06373

mål C-212/06, *Gouvernement de la Communauté française française och Gouvernement wallon mot Gouvernement flamand*, [2008] REG, s. I-01683

Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, [2008] REG s. I-03601

Mål C-11/07, *Hans Eckelkamp m.fl. mot Belgische Staat*, [2008] REG s. I-06845

Mål C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, [2008] REG s. I-08061

Mål C-282/07, *Belgiska staten - SPF Finances mot Truck Center SA*, [2008] REG s. 0

Förslag till avgörande av generaladvokater

Förslag till avgörande av generaladvokat Lenz föredraget den 5 november 1996 i mål C-250/95, *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, [1997] REG s. I-02471

Förslag till avgörande av generaladvokat Tesauro föredraget den 16 december 1997 i mål C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, [1998] REG s. I-04695

Förslag till avgörande av generaladvokat Alber föredraget den 24 september 2002 i mål C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, [2003] REG s. I-09409

Förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 7 april 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, [2005] REG s. I-10837

Förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 31 maj 2006 i mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG mot Finanzamt Köln-Mitte*, [2007] REG s. I-02647

Referenslista

Förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston föredraget den 14 februari 2008 i mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Helibronn*, [2008] REG s. I-03601

Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 18 september 2008 i mål C-282/07, *Belgiska staten - SPF Finances mot Truck Center SA*, [2008] REG s. 0

Övrigt EG-material

BUSINESSEUROPE, *Comments on document CCCTB\WP\035 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group – Issues related to Group Taxation –*, 28 juni 2006

Eurochambres, Position Paper 2007, *COMPANY TAXATION – complement the freedoms of the Single Market to foster the growth of European businesses*, oktober 2007

Europeiska kommissionen, CCCTB Working Group, Working Documents No. CCCTB/WP057annotated/doc/en, *CCCTB: Possible elements of a technical outline*, 20 november 2007

Europeiska kommissionen, *Comments on document CCCTB\WP\026 Common Consolidated Tax Base Working Group -The territorial scope of the CCCTB-*, 24 maj 2006

Europeiska kommissionen, Commission Non-Paper to Informal Ecofin Council 10 and 11 Sept. 2004, *A Common Consolidated Corporate Tax Base*, 7 juli 2004

Europeiska kommissionen, *Company taxation in the Internal Market*, Working Paper, SEC(2001) 1681, 23 oktober 2001

Europeiska kommissionen, "Taxes in Europe" database, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do, sökord: corporate income tax, tillgänglig 8 oktober 2009

EU:s webbportal, 2000 – *nutid Tio år och ännu fler medlemmar*, http://europa.eu/abc/history/2000_today/index_sv.htm, tillgänglig 19 oktober 2009

OECD

OECD, *Model Convention on Income and Capital*, 2008

OECD, *Commentary on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital*, 2008

Litteratur

Ahlqvist, Eva-Lena, *Varför se hot och inte möjligheter?*, Dagens industri, 1 oktober 2009

Craig, Paul och De Búrca, Gráinne, *EU Law Text, Cases and Materials*, Oxford University Press, New York, tredje upplagan, 2003

Dahlberg, Mattias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement on Capital*, Kluwer Law International, 2005

Dwi Nugroho, Adrianto, *Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events*, EC Tax Review 2009-1, s. 29-46

Referenslista

Dörr, Ingmar, *A step forward in the Field of European Corporate Taxation and cross-border Loss Relief: Some Comments on the Marks & Spencer-case*, Intertax, volym 32, nummer 4, 2004, s. 180-186

Gerson, Anna, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU A Comparative Study of the Unilateral Loss-Compensation Mechanisms in Austria and Denmark*, JIBS Dissertation Series No. 058

Helminen, Marjaana, *The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in EU*, Intertax, volym 33, nummer 12, 2005, s. 595-602

Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, s. 452-462

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

Jensen, Ulf m.fl., *Att skriva juridik*, Iustus förlag, fjärde upplagan, 2006

Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, Iustus förlag, akademisk avhandling, framställdes för offentlig granskning fredagen den 23 maj 1997

Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, EC Tax Review 2009-3, s. 98-113

Martin, Philip, *The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal to the taxing jurisdiction argument*, EC Tax Review 2005-2, s. 61-68

Melin, Mats och Schäder Göran, *EU:s konstitution*, sjätte upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2004

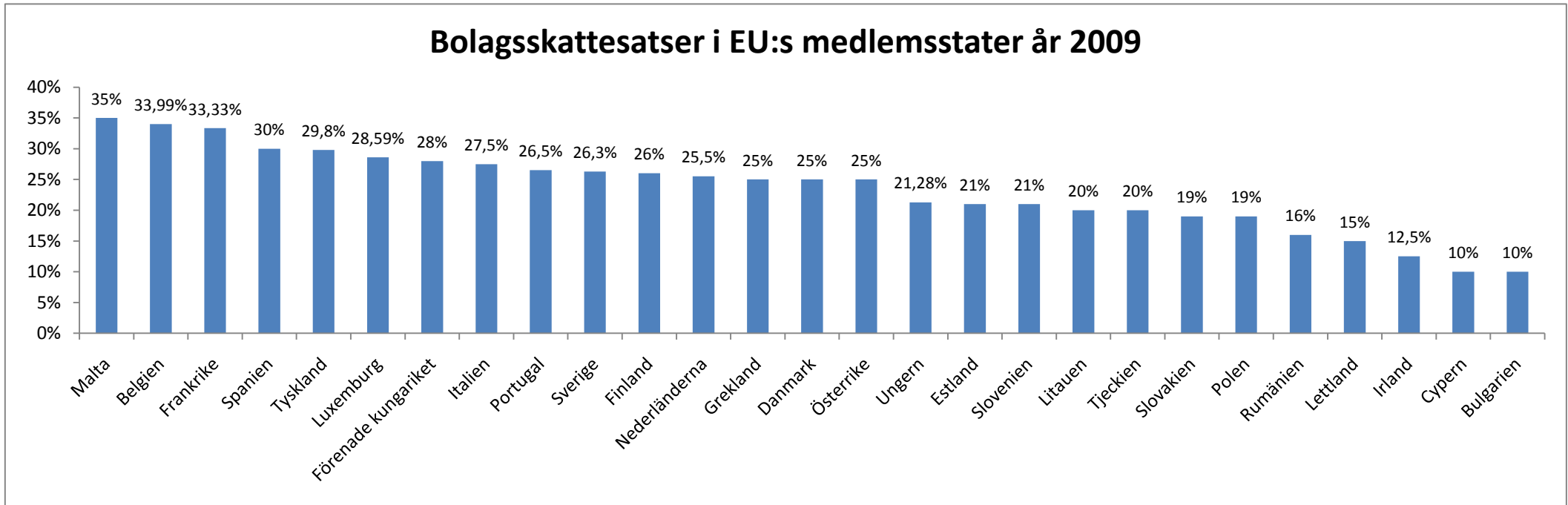
Meussen, Gerard, *The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty*, EC Tax Review 2003-3, s. 144-148

Tabell- och figurförteckning

Tabellen och figurerna i uppsatsen och i bilagan är skapade av författaren utifrån förut-sättningarna i rättsfallen och källmaterialet .

Bolagsskattesatser i EU:s medlemsstater år 2009

468



Genomsnittlig skattesats: cirka 23 procent.

Medlemsstater som anslöt till gemenskapen år 2004: Cypern, Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien och Ungern. Medlemsstater som anslöt till gemenskapen år 2007: Bulgarien och Rumänien.⁴⁶⁹

⁴⁶⁸ Europeiska kommissionen, "Taxes in Europe" database, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do, sökord: corporate income tax, tillgänglig 8 oktober 2009.

⁴⁶⁹ EU:s webbplats, "2000 – nutid Tio år och ännu fler medlemmar", http://europa.eu/abc/history/2000_today/index_sv.htm, tillgänglig 19 oktober 2009.