



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Cecilia Fridstjerna

Gränsöverskridande
resultatutjämnings-
-de svenska
koncernbidragsreglernas
kompatibilitet med EG-rätten

Examensarbete
30 ECTS

Lars Pelin

Skatterätt

Höstterminen 2007

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Avgränsning	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Disposition	7
2 EG-RÄTTEN	9
2.1 Inledning	9
2.2 Grundläggande principer	10
2.3 Etableringsfriheten	12
2.4 Kriterier för att motivera en inskränkning av etableringsfriheten	12
3 GRÄNSÖVERSKRIDANDE RESULTATUTJÄMNING	15
3.1 Allmänt	15
3.2 Olika resultatutjämningsmodeller inom EU	15
3.3 De svenska koncernbidragsreglerna	16
3.4 Harmonisering av den direkta beskattningsrätten inom EU	17
4 EG-RÄTTENS PRAXIS AVSEENDE GRÄNSÖVERSKRIDANDE RESULTATUTJÄMNING	20
4.1 Allmänt	20
4.2 Marks & Spencer-målet	21
4.3 Oy Esab-målet	23

4.4 Kommentarer	26
5 BETYDELSEN AV EG-DOMSTOLENS PRAXIS FÖR DE SVENSKA KONCERNBIDRAGSREGLERNA	29
5.1 Allmänt	29
5.2. Lindex-målet	29
5.3 Skatterättsnämndens förhandsbesked	30
5.4 Kommentarer	34
5.5 Skatteverkets anpassning till EG-rätten	35
5.6 Behöver de svenska koncernbidragsreglerna förändras?	37
6. SLUTSATS	39
KÄLLFÖRTECKNING	43
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	46

Summary

The purpose with group taxation is to equalize the taxation within a group of companies in order to achieve taxation benefits. The model in Sweden of group contribution is *koncernbidrag* which allows tax deduction for the giving company and tax obligation for the receiving company of financial transfers in national groups. The rules are therefore only suitable for Swedish subjects, taxable within Sweden. This leads to a negative treatment of foreign companies compared to domestic groups. Most of the Member States do not allow profit equalization by cross-border contributions. Therefore a conflict between the national legislation and the EG-legislation arises when the treaty forbids national rules that constitute obstacles for the freedom of establishment.

The entry into the European Union brought great changes to the Member States and the European Court of Justice, *ECJ's*, cases have become a part of the national legislation. One of the most important goals in the European Union is to promote a functional internal market and the intention is to reconcile the Member States. Today, there are 27 tax systems coexisting in the European Union and four different models of group taxation are applied. This lack of system alignment causes some difficulties. Therefore, in order to achieve a free internal market, steps have been taken to harmonize the direct taxation by developing a common consolidated tax base, *CCTB*. The process has still not resulted in a proposal for a directive and the Member States have, in order to protect their taxation base, not been willing to accelerate the legislation process. A consequence of this is the increasing number of ECJ cases regarding direct taxation. The ECJ's judgments are serving as rules for the Member States in lack of legislation.

For the first time, the ECJ took a stand on national group relief rules in one of the most attentive tax-cases, *Marks & Spencer*. The case concerned the British rules which placed a restriction on the freedom of establishment. By pointing out that the subsidiary's capabilities to use losses must be empty, the court came to the conclusion that the British rules were not proportionate. The case should be applied on all models of group taxation but since the tax systems of the Member States are not coordinated problems arise concerning the interpretation of the ECJ's judgments. The result is law insecurity and a lack of prediction. In the most recent case *Oy Esab*, the Finnish rules similar to those in Swedish, were treated and the ECJ declared the national rules to be proportionate. Therefore those rules do not make a restriction on the freedom of establishment. These two cases have clarified the tax regulations regarding the possibility of cross-border group contributions. However, there are still unanswered questions. The optimal solution to solve the uncertainty among Member States concerning group taxation is harmonization by legislation.

Sammanfattning

Syftet med resultatutjämnning är att kunna utjämna skattebelastning inom en koncern för att uppnå skattemässiga fördelar. I svensk rätt används som resultatutjämningsmodell för nationella koncerner *koncernbidrag* med avdragsrätt för det givande bolaget och skattskyldighet för det mottagande bolaget. Reglerna är dock endast avsedda för svenska skattesubjekt, vilket leder till en negativ särbehandling av utländska företag jämfört med inhemska koncerner. Flertalet av medlemsstaterna erbjuder, såsom Sverige, möjlighet till nationell koncernintern resultatutjämnning, vilket innebär att motsvarande inte medges i internationella förhållanden till utländska koncernbolag. En konflikt mellan den nationella rätten och EG-rätten uppstår då EG-fördraget förbjuder nationella regler som utgör hinder för etableringsfriheten.

Medlemskapet i EU har medfört påtagliga förändringar för medlemsstaterna och den nationella rätten har inordnats under EG-domstolens praxis. En av målsättningarna med EU är att skapa en fri inre marknad och en intention att förena medlemsstaterna har präglats unionen. I dag finns 27 skattesystem i unionen och fyra olika resultatutjämningsmodeller tillämpas. Bristen på koordination medför emellertid en del svårigheter. För att uppnå en fri inre marknad har därför ett led varit att harmonisera den direkta beskattningsrätten genom att utveckla en gemensam konsoliderad skattebas, *CCTB*. Arbetet har fortlöp långsamt och hittills har inget direktivförslag presenterats. Medlemsstaterna har, för att skydda sitt skatteunderlag, inte medverkat för att påskynda processen, vilket medfört att EG-domstolen fått alltmer att säga till om avseende den direkta beskattningsrätten. I brist på harmonisering fungerar den som vägledande genom dess prejudicerande domar.

EG-domstolen prövade i det mycket uppmärksammade *Marks & Spencer*-målet för första gången huruvida de nationella reglerna som gör åtskillnad mellan nationell och gränsöverskridande resultatutjämnning står i strid med EG-fördraget. Utgången i målet, som behandlade Storbritanniens förlustutjämningsregler, blev att de brittiska reglerna var oproportionerliga. Gränsöverskridande förlustutjämnning är möjligt med skatterättslig verkan om det utländska dotterbolaget har uttömt alla möjligheter att nyttja förlusten. Domens ska tillämpas på samtliga medlemstaters resultatutjämningsmodeller men eftersom skattesystemen inte är koordinerade uppstår svårigheter, vilket medför rättsosäkerhet och brist på förutsägbarhet. EG-domstolen prövade i *Oy Esab*-målet nyligen de finska resultatutjämningsreglerna som påminner mycket om de svenska reglerna. Genom avgörandet fastslog domstolen att de finska reglerna inte står i strid med EG-rätten. De två målen har klarlagt rättsläget något avseende möjligheter till gränsöverskridande resultatutjämnning men det kvarstår emellertid obesvarade frågor. Den mest optimala lösningen på problematiken torde vara harmonisering genom lagstiftning.

Förord

Med den här uppsatsen avslutar jag mina juridikstudier i Lund. Den akademiska resan har varit händelserik på flera plan och efter nästan 5 år i Lund är jag redo för nästa utmaning.

Under arbetets gång har jag fått värdefull hjälp från ett antal personer som jag vill framföra min tacksamhet till.

Jag vill först och främst tacka min handledare, Lars Pelin som gett mig goda råd och värdefull handledning i arbetsprocessen med uppsatsen samt gjort det möjliggjort för mig att färdigställa uppsatsen på kort tid.

Jag vill även framföra ett stort tack till Magnus Brokelind på Deloitte som tagit sig tid att svara på frågor, ge feedback och, kanske framförallt, anställa mig.

Alla mina vänner som förgyllt min tid i Lund, stort tack!

Tack även till min familj som gett mig uppmuntran, stöd och studiemotiverande råd när det behövts.

Ett speciellt tack till Johan!

Lund, september 2007

Cecilia Fridstjerna

Förkortningar

CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EG-fördraget	Europafördraget
EU	Europeiska unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I dagens internationella företagsklimat är det mycket vanligt med koncernetableringar över gränserna. Skattesatser spelar en primär roll då de påverkar investeringsbeslut och ekonomisk effektivitet. Syftet med resultatutjämnning är att kunna utjämna skattebelastning inom en koncern. Detta behov kan vara av stor vikt då ett koncernbolag går med överskott medan ett annat koncernbolag går med underskott. Av skatteskäl kan det således vara fördelaktigt att kunna flytta inkomster från ett bolag i ett land med hög skattesats till ett bolag i ett annat land med lägre skattebelastning. I svensk rätt används *koncernbidrag* med avdragsrätt för det givande bolaget och skattskyldighet för det mottagande bolaget som resultatutjämningsmodell för nationella koncerner. Dessa regler är således endast avsedda för svenska skattesubjekt. Medlemskapet i EU har emellertid medfört påtagliga förändringar och den nationella rätten har inordnats under EG-domstolens praxis, vilket bl.a. har medfört att våra svenska regler inte får strida mot EG-rätten.

Ett av de främsta målen med EU och den europeiska integrationen är att öka medlemsstaternas välfärd genom att undanröja hinder för den fria rörligheten för varor och produktionsfaktorer på den inre marknaden. För att kunna uppnå detta mål är det nödvändigt att medlemsstaterna gemensamt antar de skattepolitiska utmaningar som finns för den inre marknaden i EU. Inom EU tillämpas ett flertal olika skattesystem vilket påverkar den inre marknaden. Förhoppningen är att systemen ska samverka och integreras utan att skapa problematiska konsekvenser för marknadsaktörer. För företag leder dock skillnaderna i skattesystemen till såväl valmöjligheter som begränsningar. Arbetet med en konsoliderad skattebas för minimering av problem kring medlemsstaternas individuella skattesystem har pågått under flera år, dock utan något egentligt genomslag.

Såsom Sverige erbjuder flertalet av medlemsländerna möjlighet till nationell koncernintern resultatutjämnning, vilket innebär att motsvarande resultatutjämnning inte medges i internationella förhållanden gentemot utländska koncernbolag. EG-fördraget förbjuder samtidigt nationella regler som utgör hinder för fri etablering och det uppstår därför en konflikt. Frågan huruvida de nationella reglerna som gör åtskillnad mellan nationell och gränsöverskridande förlustutjämnning står i strid med EG-fördraget prövades för första gången 2005 av EG-domstolen i *Marks & Spencer*-målet. Målet gällde tolkning av de primärrättsliga bestämmelserna om etableringsfrihet i förhållande till de brittiska reglerna om förlustutjämnning mellan närstående företag. Den uppmärksammade domen gav, på grund av förekomsten av olika resultatutjämningsmodeller, utrymme för tolkning, bl.a. angående dess räckvidd, vilket påverkat marknaden. Rättsläget har ansetts vara oklart men

genom EG-domstolens avgörande 2007 i det finska målet *Oy Esab* har domstolen utvecklat sitt resonemang och förtydligat rättsläget ytterligare.

Ett grundläggande problem på det direkta beskattningsområdet är att avvägningen mellan gemenskapsintressen och medlemsstaternas intresse att skydda sina skattebaser enbart utförs av EG-domstolen, genom förhandsavgöranden. Praxis har varit otydlig och då domar endast tar hänsyn till omständigheter i just det specifika fall som prövas har det varit svårt att direkt kunna applicera ett avgörande på andra medlemsstater. Då tolkningsutrymme förekommit har även prejudikatvärdet av domar kunnat ifrågasättas. En sådan situation kan medföra rättssäkerhetsbrister och förutsebarheten på rättsläget minskar.¹ Arbete har emellertid förts, bl.a. av kommissionen, för att harmonisera medlemsstaternas regelverk inom det direkta beskattningsområdet. Frågan är dock om medlemsstaterna är villiga att genomföra en sådan förändring av sina nationella system i realiteten.

1.2 Syfte

Det huvudsakliga syftet med denna uppsats är analysera rättsläget avseende gränsöverskridande förlustutjämning inom EU, framförallt klarlägga vilken betydelse EG-domstolens utslag i *Marks & Spencer*-målet och *Oy Esab*-målet har för svensk rätt. Avsikten är därför främst att undersöka huruvida svensk skattelagstiftning, närmare bestämt de svenska koncernbidragsreglerna, är förenliga med EG-rätten. För att få svar på min frågeställning är min ambition att undersöka vad som för närvarande gäller samt att försöka få en inblick i vad som kan komma att gälla; behöver eller borde de svenska koncernbeskattningsreglerna ändras som en anpassning till EG-rätten? Arbetet med harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning på det direkta beskattningsområdet kommer således att belysas och diskussion kring behovet av detta kommer att föras. Även det svenska rättsväsendets agerande på grund av EG-rätten behandlas för att belysa effekterna av EG-rätt kontra nationell rätt.

1.3 Avgränsning

Skatterätten är komplex och dynamisk, vilket medfört att en snäv avgränsning gjorts beträffande ämnet; uppsatsen avgränsas till att endast beröra resultatutjämning. Vidare sker en avgränsning även inom det valda ämnesområdet till att inte redogöra detaljerat för själva beräkningen av koncernbidrag utan en mer översiktlig redogörelse av de svenska koncernbidragsreglerna presenteras för att förstå problematiken gentemot EG-rätten. Inte heller finns en detaljerad redogörelse för andra resultatutjämningsmodeller som tillämpas inom EU utan fokus ligger istället på harmoniseringsarbetet.

¹ Pelin, Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, Skattenytt 2006, s. 450.

I brist på lagstiftning inom området är EG-domstolens praxis avgörande när det kommer till att bedöma rättsläget för frågan om gränsöverskridande resultatutjämning och huruvida den kan anses strida mot etableringsfriheten som den kommer till uttryck i EG-fördraget. Framförallt är den allra senaste praxis på området intressant och en avgränsning finns beträffande redogörelse av rättsfall. *Marks & Spencer*-målet och *Oy Esab*-målet skildras mer ingående medan andra betydande avgöranden endast omnämns löpande.

1.4 Metod och material

En traditionell rättsdogmatisk metod har använts för att beskriva, förklara och analysera gällande rätt. Detta innebär att frågeställningarna har analyserats utifrån lagstiftning, såväl EG-rättslig som svensk praxis, förarbeten samt doktrin.

Gränsöverskridande förlustutjämning har diskuterats under flera år men dagens debatt är företrädesvis grundad på EG-domstolens senare utslag, främst *Marks & Spencer*-målet och nu senast *Oy Esab*-målet. Eftersom ämnet är mycket aktuellt är tillämplig doktrin på området begränsad och ofta inte uppdaterad. Rättspraxis från EG-domstolen och svenska rättsväsendet har därför utgjort huvuddelen av det material som ligger till grund för uppsatsen. Detta material kompletteras emellertid av aktuella debattartiklar på området från bland annat *European Taxation*, *Skattenytt* och *Svensk Skattetidning*.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en deskriptiv del av EG-rätten med en inblick i de olika rättskällorna och EU:s kompetens på den direkta beskattningsrätten. Här ryms även en kortare presentation av de grundläggande rättsprinciperna som är av betydelse för ämnet. Denna deskriptiva del utgör främst en grund av EG-rätten som är av betydelse för uppsatsen.

Kapitel tre presenterar därefter uppsatsämnet, *gränsöverskridande förlustutjämning*, mer ingående. De resultatutjämningsmodeller som förekommer inom EU samt de svenska koncernbidragsreglerna behandlas. Kapitlet avslutas med EU:s arbete för harmonisering av den direkta beskattningsrätten inom unionen.

Kapitel fyra behandlar EG-domstolens rättspraxis avseende gränsöverskridande förlustutjämning, närmare bestämt *Marks & Spencer*-målet och *Oy Esab*-målet.

Kapitel fem syftar till att besvara uppsatsens frågeställning; hur de svenska koncernbidragsreglerna påverkas av EG-domstolens praxis samt om de

svenska koncernbidragsreglerna behöver förändras. Svensk rättspraxis avseende gränsöverskridande förlustutjämning behandlas och en diskussion förs även avseende Skatteverkets ”nya roll” med anledning av EG-rätten.

Avslutningsvis samman knyter kapitel sex uppsatsen och egna reflektioner som gjorts löpande.

2 EG-rätten

2.1 Inledning

Sedan Sveriges medlemskap i den Europeiska unionen den 1 januari 1995 har EG-rätten blivit en del av intern svensk rätt.² EG-rätten är en självständig rättsordning, skild från både folkrätt och nationell rätt men är samtidigt en del av varje medlemsstats rättsordning. Genom EG-fördraget har medlemsstaterna förbundit sig till att avstå en del av den nationella suveräniteten till förmån för EG och härmed skapades en ny rättsordning, EG-rätten.³

EG-rätten består av i huvudsak fyra delar; fördragen som utgör primärrätt, rättsakter bestående av förordningar och direktiv som utgör sekundärrätt, internationella avtal och EG-domstolens rättspraxis.⁴

Grunden för EG-rätten utgörs av EG-fördraget som utgör den högsta rättsnormen eller rättskällan inom EG. I EG-fördraget finns särskilda bestämmelser som syftar till att säkra EG-rättens verkan i medlemsstaterna samt att EG-rätten tillämpas och tolkas enhetligt av medlemsstaterna och dess institutioner.⁵ Även grundreglerna för EU:s gemensamma marknad finns i EG-fördraget.

En annan mycket central rättskälla är EG-domstolens rättspraxis. Enligt artikel 234 EG-fördraget är EG-domstolen behörig att meddela förhandsavgöranden på medlemsstats begäran, vilket innebär en slags prejudicerande tolkningsförklaring av rättsfrågor. När domstolen har avkunnat ett förhandsavgörande ska hela unionen följa det. Om en medlemsstat agerar i strid mot ett förhandsavgörande riskerar medlemsstaten själv att bli fälld i EG-domstolen. Genom sina avgöranden har domstolen fastslagit några av de viktigaste EG-rättsliga principerna. EG-domstolen har emellertid ingen möjlighet att ersätta regler som står i strid med EG-rätten utan kan endast konstatera att regler strider mot EG-rätten.⁶

Den direkta beskattningsrätten låg från början utanför EU:s kompetens och tillföll de nationella myndigheterna, därmed den nationella lagstiftningen. EG-domstolen fastslog emellertid tidigt att medlemskapet medförde långtgående rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna och EG-rätten ska ges absolut företräde framför medlemsstaternas nationella rättsordningar oavsett vilken typ av EG-rättslig respektive nationell reglering det rör sig om.⁷ Enligt principen för kompetensfördelning har unionen dock endast de

² Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

³ Ståhl, Österman, EG-skatterätt, 2006, s. 19.

⁴ www.eu-upplysningen.se "EG-rätt" 2007-09-15.

⁵ Ståhl, Österman, EG-skatterätt, 2006, s. 26.

⁶ Pelin, Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, 2006, s. 207.

⁷ Mål C-6/64 Costa/ Enel.

behörigheter som medlemsstaterna gett den. Medlemsstaterna har emellertid accepterat EG-domstolens behörighet, vilket medfört påtagliga förändringar och den nationella rätten har inordnats under EG-domstolens praxis. Medlemsstaterna bör därför beakta gemenskapsrätten även vid utövandet av sin egen behörighet inom den direkta beskattningsrätten.⁸ Det första målet i EG-domstolen som omfattade den direkta beskattningsrätten, *Avoir Fiscal*-målet⁹, prövades 1986. I målet fastslog EG-domstolen att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsfriheten kan angripas med stöd av EG-fördraget trots att kompetensen ska tillhöra medlemsstaterna. Det faktum att skatteregler inte har harmoniserats medför således inte att de grundläggande fördragsrättigheterna kan åsidosättas av medlemsstaterna. På den direkta beskattningsrättens område är det främst de diskrimineringsförbud som återfinns i EG-fördraget och de direktiv som antagits på skatteområdet som får betydelse. Enligt artikel 3c EG-fördraget och artikel 10 EG-fördraget har medlemsstaterna åtagit sig att sträva mot en fri marknad utan restriktioner avseende den fria rörligheten av varor, personer, service och kapital. Fördraget förbjuder därför i artiklarna 43 och 48 EG-fördraget restriktioner av den fria etableringsrätten.

De svenska, liksom flertalet andra EES-staters, resultatutjämningsregler har under de senaste åren varit och är i dag i centrum för diskussioner angående reglernas förenlighet med främst etableringsfriheten. EG-domstolen har vid ett flertal tillfällen underkänt inskränkande nationell skattelagstiftning med hänvisning till bristande rättfärdigande grunder men domstolen har även godkänt viss sådan lagstiftning, vilket redogörs för under kapitel 2.3.1 samt kapitel 4.2 och 4.3.

2.2 Grundläggande principer

En viktig och ofta åberopad rättskälla inom EG-rätten är den subsidiära rätten bestående av de grundläggande rättsprinciperna. Principerna innehåller grundläggande värderingar som anses prägla och genomsyra gemenskapsrätten. En del av de grundläggande rättsprinciperna är kodifierade i EG-fördraget men andra har arbetats fram genom EG-domstolens praxis.¹⁰ De grundläggande rättsprinciperna kan således enkelt delas in i två grupper; principer i fördragen samt principer härledda ur folkkrätten och gemensamma rättstraditioner. EG-domstolen använder dessa allmänna rättsgrundsatser som supplementära tolkningsprinciper till den primära och sekundära EG-rätten t.ex. om det förekommer luckor.¹¹ Exempel på grundläggande principer är *likabehandlingsprincipen*, *lojalitetsprincipen* och *proportionalitetsprincipen*.

⁸ Ståhl, Österman, EG-skatterätt, 2006, s. 19.

⁹ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*.

¹⁰ Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder, 2002, s. 104.

¹¹ Ståhl, Österman, EG-skatterätt, 2006, s. 52.

Likabehandlingsprincipen eller antidiskrimineringsprincipen har arbetats fram av EG-domstolen utifrån de grundläggande fyra friheterna i EG-fördraget; fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital inom medlemsstaterna. Domstolen har applicerat denna princip i flertalet avgöranden rörande den direkta beskattningsrätten för att uppnå de grundläggande målen i EG-fördraget.

Genom lojalitetsprincipen har medlemsstaterna förbundet sig att vara lojala mot de övergripande principerna för EU och att tolka EU-rätten och nationell rätt lojalt med allmänna EG-rättsliga principer.

Proportionalitetsprincipen har tidigare inte uppfattats som någon av de mer framträdande rättsprinciperna i den svenska skatterätten. Ett ökat inflytande av EG-rätten har emellertid medfört att principen numera på ett tydligare sätt präglar skatterätten. Det föreligger ett viktigt samband mellan området för den fria rörligheten och skatterätten genom att medlemsstaterna kan tänkas vilja begränsa den fria rörligheten i syfte att effektivisera skattekontrollen. EG-domstolen har dock med stöd av proportionalitetsprincipen markerat var gränsen för inskränkning av EG-rätten går.¹² Avseende gränsöverskridande resultatutjämnning är det därför främst proportionalitetsprincipen som är omdiskuterad. Principen innebär närmare att de åtgärder gemenskapens institutioner använder sig av för att uppnå ett visst syfte inte får vara mer betungande eller långtgående än vad som kan anses nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.¹³ Centralt för proportionalitetsprincipen är således förhållandet mellan mål och medel. Principen aktualiserar frågeställningar som på förhand inte har några givna svar. En avvägning är ofta subjektiv och kan färgas av omständigheter och avgränsningar. Proportionalitetsprincipen har sitt ursprung ur flertalet nationella rättssystem och de olika europeiska varianter av proportionalitetsprincipen som idag förekommer kan förenklat delas in dessa i två ytterligheter; en systematisk (tysk) metod och en intuitiv (engelsk) metod. EG-rättens syn på hur en proportionalitetsbedömning bör gå till är starkt påverkad av den systematiska, enligt vilken en prövning ske genom tre kriterier:

1. Lämplighetskriteriet, en åtgärd måste vara lämplig för att uppnå det avsedda målet.
2. Nödvändighetskriteriet, åtgärden måste vara nödvändig i den bemärkelse att det inte finns något annat medel som är mindre ingripande.
3. Proportionalitet i strikt bemärkelse, åtgärden får inte vara oproportionerlig med hänsyn till den begränsning som den medför för ett motstående intresse.¹⁴

¹² Moëll, Proportionalitetsprincipen, Skattenytt 2004, s. 677.

¹³ Bernitz U, Kjellgren A, Europarättens grunder, 2002, s. 115.

¹⁴ Moëll, Proportionalitetsprincipen, Skattenytt 2004, s. 678.

2.3 Etableringsfriheten

Grunden för den fria rörligheten för personer, såväl juridiska som fysiska, utgörs av etableringsfriheterna i artiklarna 43-48 EG-fördraget. Regleringen utgör ett restriktionsförbud och är en utvidgning av den allmänna likabehandlingsprincipen som återfinns i artikel 12 EG-fördraget. I artikel 43 EG-fördraget förespråkas en likhet i etableringsförutsättningarna och den lyder:

”Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.”

Etableringsfriheten innebär således mer konkret en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt en rätt att bilda och driva företag i en annan medlemsstat. Artikel 43 ger uttryckligen ekonomiska aktörer en möjlighet att fritt välja vilken juridisk form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat. Detta fria val får inte begränsas genom diskriminerande nationella skattebestämmelser.¹⁵

EG-fördraget stadgar inte någon absolut allmän etableringsfrihet utan uppställer krav på att det ska råda lika förutsättningar avseende etablering för medlemsstatens inhemska rättssubjekt och utländska rättssubjekt. Bestämmelsen har *direkt effekt*¹⁶, vilket innebär att den är omedelbart tillämplig för enskilda personer i medlemsländerna och ska ges företräde framför nationella regler vid kollision.

2.4 Kriterier för att motivera en inskränkning av etableringsfriheten

Nationella bestämmelser som, efter prövning av EG-domstolen, fastställts utgöra hinder mot etableringsfriheten kan på vissa angivna rättfärdigande grunder godtas. Enligt artikel 43 punkt 1 EG-fördraget kan en fördragsstridig bestämmelse rättfärdigas om den kan motiveras med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Det är emellertid en tolkningsfråga för EG-domstolen att fastställa exakt vilka situationer som kan rättfärdigas. EG-domstolen använder sig då av ett s.k. ”*rule of reason-test*” som har sitt

¹⁵ Ståhl, Kristina, Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?, Sieps 2006:8, s.13 ff.

¹⁶ Mål C-81/87 Daily Mail and General Trusts, p. 15.

ursprung i EG-rätten i *Cassis de Dijon*-målet.¹⁷ Testet går ut på att EG-domstolen prövar om en fördragsstridig bestämmelse kan rättfärdigas genom någon av de grunder som godtagits av domstolen. Det krävs att tre kriterier är uppfyllda för att en prövning ska aktualiseras; bestämmelsen ska vara ägnad att uppnå tvingande hänsyn till allmänintresset, inskränkningen ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvande ändamålet uppnås samt att inskränkningen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål, således är proportionell.¹⁸

I de skattemål om negativ särbehandling som prövats av EG-domstolen har medlemsländerna anfört olika argument för att rättfärdiga inskränkningen i fråga. Medlemsstaterna har exempelvis anfört att det diskriminerande subjektet åtnjuter andra skattefördelar¹⁹, att de prövade skattereglerna är nödvändiga för att upprätthålla en effektiv skattekontroll²⁰, att reglerna behövs av administrativa skäl²¹ samt att reglerna är nödvändiga för att upprätthålla nivån på landets skatteintäkter²². I regel har dessa argument dock avvisats av EG-domstolen.

De fåtal mål där EG-domstolen accepterat en medlemsstats argument för rättfärdigande av negativ särbehandling är *Bachmann*-målet²³, *Futura*-målet²⁴, *Marks & Spencer*-målet²⁵ och nu senast i *Oy Esab*-målet²⁶. De två senare redogörs för i kapitel 4.2 samt 4.3.

I *Bachmann*-målet flyttade en tysk medborgare till Belgien men fortsatte att betala pensionsförsäkringspremier till ett tyskt försäkringsbolag. Han vägrades sedan avdrag för premierna i Belgien vid inkomsttaxeringen. Detta motiverades av den belgiska staten som ett *skydd mot skattesystemets inre sammanhang* eftersom det förelåg ett *direkt samband* mellan avdragsrätten och beskattningen av det utfallande beloppet. Argumentet godtogs av EG-domstolen och det ansågs inte utgöra otillåten diskriminering att vägra avdragsrätt. EG-domstolen klargjorde även i målet att det åligger medlemsstaterna att själva utforma sitt beskattningssystem.²⁷

Futura-målet behandlade det luxemburgska skattesystemet som innehöll en inskränkning i avdragsrätten avseende förluster för bolag utan hemvist i

¹⁷ Mål C-120/78 *Cassis de Dijon*, se även Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2006, s. 354.

¹⁸ Se Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 35, Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, p. 47.

¹⁹ Se Mål C-175/88 *Biehl*, Mål C-330/91 *Commerzbank*, Mål C-107/94 *Asscher*, Mål C-18/95 *Terhoeve*, Mål C-307/97 *Saint-Gobain*.

²⁰ Se Mål C-204/90 *Bachmann*, Mål C-1/93 *Halliburton*, Mål C-250/95 *Futura*, Mål C-118/96 *Safir*, Mål C-264/96 *ICI*, Mål C-254/97 *Baxter*, Mål C-439/97 *Sandoz*, Mål C-87/99 *Zurstrassen*.

²¹ Se Mål C-279/93 *Schumacker*, Mål C-250/95 *Futura*, Mål C-18/95 *Terhoeve*.

²² Se Mål C-264/96 *ICI*, Mål C-307/97 *Saint-Gobain*, Mål C-294/97 *Eurowings*.

²³ Mål C-204/90 *Bachmann*.

²⁴ Mål C-250/95 *Futura*.

²⁵ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

²⁶ Mål C-231/05 *Oy/Esab*.

²⁷ Mål C-204/90 *Bachmann*, p.23.

Luxemburg. För att ett utländskt bolag skulle medges samma avdrag som inhemska bolag uppställdes ett krav på att det utländska bolaget upprättade en bokföring i enlighet med Luxemburgs skatteregler och att bokföringen dessutom förvarades i Luxemburg. Ett franskt bolag som etablerat en filial i Luxemburg hävdade att bestämmelsen inte var kompatibel med etableringsfriheten. EG-domstolen delade upp sin bedömning i två delar. Den första delen gällde kravet på anknytning mellan förlusterna och inkomst som var hänförlig till det fasta driftsstället och den andra delen gällde kravet på att en godkänd bokföring fördes inom landet. EG-domstolen inledde med att konstatera att kravet på anknytningen mellan förlusterna och inkomst överensstämde med den skatterättsliga territorialprincipen och medförde därför inte diskriminering. Avseende redovisningskravet menade EG-domstolen dock att regeln stred mot etableringsfriheten men att den kunde motiveras med hänsyn till Luxemburgs önskemål om en *effektiv skattekontroll*. I brist på gemensamma regler för beräkning av skatteunderlaget kunde inte förlusten beräknas på rätt sätt om den Luxemburgska skattemyndigheten var tvungen att förlita sig enbart på bokföring fördd av en annan medlemsstat. Domstolen konstaterade dock att bokföringskravet, som det var utformat, inte var proportionerligt utan gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå hänsyn till Luxemburgs önskemål om effektiv skattekontroll.²⁸

²⁸ Mål C-250/95 Futura, p. 22-40.

3 Gränsöverskridande resultatutjämnning

3.1 Allmänt

Genom ökad globalisering har lagstiftning om resultatutjämnning inom koncerner blivit allt vanligare runt om i världen. Ett syfte med resultatutjämnning är att kunna utjämna skattebelastning inom en koncern. Denna möjlighet kan vara av stor vikt då ett koncernbolag går med överskott medan ett annat koncernbolag går med underskott. Av skatteskal kan det således vara fördelaktigt att kunna flytta inkomster från ett bolag i ett land med hög skattesats till ett bolag i ett annat land med lägre skattebelastning.

3.2 Olika resultatutjämningsmodeller inom EU

En effekt av att harmonisering av beskattningsområdet ännu inte har ägt rum inom unionen är att det idag förekommer fyra olika regelsystem med skilda resultatutjämningsmodeller avseende koncernbeskattning bland medlemsstaterna.²⁹

I dagsläget är det åtta medlemsstater; Belgien, Estland, Grekland, Litauen, Rumänien, Slovakien, Tjeckien och Ungern, som inte tillåter någon form av koncernregler. Fyra medlemsstater; Cypern, Storbritannien, Irland och Malta, tillåter överföring av förluster. Tre medlemsstater; Finland, Lettland och Sverige, tillåter förmögenhetsöverföringar. Tio medlemsstater; Danmark, Frankrike, Italien, Luxemburg, Polen, Portugal, Slovenien, Spanien, Tyskland och Österrike tillåter en total konsolidering av alla koncernens resultat inom redovisningen för ett av bolagen.³⁰

Genom sina förhandsavgöranden prövar EG-domstolen endast specifika bestämmelsers kompatibilitet med EG-rätten. Vad som utgör gällande rätt skapas därför efter hand, i brist på lagstiftning, utifrån avgöranden. Då uppbyggnaden av medlemsstaternas system tekniskt skiljer sig åt kan det dock vara problematiskt att applicera EG-domstolens avgörande avseende ett visst system på övriga medlemsstater. Det förekommer ofta utrymme för tolkning av tillämpligheten för övriga system och prejudikatvärdet på domar kan minska eller ifrågasättas då sådant tolkningsutrymme kan förekomma.³¹

²⁹ Brokelind C, Lindex-målet, fortsättning och slut? Svensk skattetidning 9/2006, s. 652.

³⁰ Douma, Naumburg, Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé, European Taxation, Volume 46, 2006, No. 9, s. 431.

³¹ Pelin, Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, Skattenytt 2006, s. 450.

3.3 De svenska koncernbidragsreglerna

I Sverige utgör en koncern inte ett enda skattesubjekt utan varje enskilt bolag räknas som ett självständigt skattesubjekt. Vid koncernförhållanden är det därför de i koncernen ingående juridiska enheterna som beskattas och inte koncernen som helhet.³² För att valet av organisationsform inte ska styras av skattemässiga överväganden finns särskilda regler som under vissa omständigheter medger förmögenhetsöverföringar mellan ett moderbolag och ett dotterbolag eller mellan två dotterbolag. Reglerna om denna förmögenhetsöverföring, koncernbidrag, regleras i 35 kap IL. Bestämmelserna om koncernbidrag regleras således huvudsakligen i skattelagstiftningen men om koncernbidrag lämnas från dotterbolag till moderbolag krävs bolagsrättsligt att bidraget ryms inom utdelningsbara medel. Rättsläget är dock oklart om samma krav finns bolagsrättsligt om koncernbidrag går från moderbolag till dotterbolag.³³

Reglerna i 35 kap IL tar sikte på öppna koncernbidrag, vilket innebär en ekonomisk överföring, utan motprestation, från ett bolag till ett annat bolag inom samma koncern. De svenska koncernbidragsreglerna omfattar således endast faktiska överföringar av förmögenhet och inte överföring av förluster. Med koncernbidrag avses inte heller ersättningar mellan koncernbolag som är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.³⁴ Öppna koncernbidrag utgör följaktligen renodlade, vederlagsfria bidrag och skall särskiljas från andra överföringar som kan liknas vid koncernbidrag men som av olika anledningar skiljer sig.

Syftet med de svenska reglerna om koncernbidrag är att möjliggöra resultatutjämnning inom koncerner. Eftersom koncernbidrag utgör en avdragsgill omkostnad hos det givande bolaget och en skattepliktig intäkt hos det mottagande bolaget kan en kvittning mellan förluster och vinster i olika koncernbolag således genom bestämmelserna åstadkommas. Vilket motsvarar vad som skulle ha skett om verksamheterna hade bedrivits i ett enda aktiebolag. Beskattningen ska följaktligen inte vara högre eller lägre för en koncern än vad motsvarande beskattning hade varit om företaget endast utgjort en enhet. Reglerna skapar således en neutralisation av beskattning oavsett etableringsalternativ.³⁵

Koncernbidrag ökar det egna kapitalet i det mottagande bolaget och utgör enligt 35 kap 1§ IL en skattepliktig intäkt hos mottagaren respektive en avdragsgill kostnad för givaren om vissa i lagen angivna förutsättningar är

³² Inkomstskattelagen- en kommentar, del 2, 2007, s. 1047.

³³ SKV,Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3, s. 191.

³⁴ Inkomstskattelagen- en kommentar, del 2, 2007, s. 1047, se även Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 68.

³⁵ Inkomstskattelagen- en kommentar, del 2, 2007, s. 1047, se även Pelin, Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, 2006, s.84.

uppfyllda. Enligt 35 kap 2§ IL anses som moderbolag ett svenskt aktiebolag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller i en svensk ekonomisk förening. Enligt paragrafens andra stycke anses därmed dotterföretaget vara helägt om ägarandelen överstiger 90 procent. För att ett koncernbidrag skall få en skattemässig effekt erfordras således att det finns ett svenskt moderaktiebolag som äger mer än 90 procent av aktierna eller andelarna i ett eller flera dotteraktiebolag och att detta förhållande föreligger hela beskattningsåret samt att bidraget redovisas öppet.

De svenska koncernbidragsreglerna uppställer krav på att företagen ska vara svenska men eftersom det anses oförenligt med etableringsfriheten i artikel 43 EG-fördraget att inte behandla utländska bolags fasta driftsställen på samma sätt som inhemska företag har 35 kap 2a§ IL införts. Genom paragrafen som trädde ikraft 1 januari 2004 finns det således en öppning för utländska bolag för de fall det mottagande bolaget är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Utländska bolag likställs då med svenska företag. Avdrag förutsätter dock att både givare och mottagare är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige. Denna skattskyldighet kan således hänföra sig till ett här beläget fast driftsställe som tillhör ett bolag som är hemmahörande i en utländsk stat inom EES eller ett svenskt företag som på grund av dubbelbeskattningsavtal fått avtalsmässigt hemvist i en sådan stat. Då denna internationella öppning till resultatutjämnning endast tar sikte på skattskyldiga utländska bolag föreligger dock en risk för att koncernbidragsreglerna kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten, vilket diskuteras vidare i kapitel 5.

3.4 Harmonisering av den direkta beskattningsrätten inom EU

Harmonisering av de nationella lagstiftningarna inom unionen utgör ett viktigt led i EU:s integrationssträvande. De nationella skattesystemen är resultat av varje lands specifika behov och risk för att diskriminering och dubbelbeskattning kan uppkomma föreligger vid gränsöverskridande, *cross-border*, situationer. Innan harmonisering skett värnar medlemsstaterna främst om den egna skattebasen vilket inte stärker vare sig banden mellan medlemsstater eller EU:s konkurrenskraft i ett världsperspektiv.³⁶

När det gäller beslutsprocessen inom EU är främst tre institutioner medverkande. *Kommissionen* innehar en exklusiv initiativrätt, *Rådet* innehar beslutanderätt med *Parlamentet* som främst äger en rådgivande funktion tillsammans med *Ekonomiska och sociala kommittén*.³⁷ I brist på särskilda regler i EG-fördraget avseende beslutsordningen för den direkta beskattningsrätten får man tillämpa den allmänna ordningen enligt artikel 94

³⁶ IP/06/1827, The European Commission proposes an EU co-ordinated approach of national direct tax systems, Brussels, 19 December 2006.

³⁷ www.eu-upplysningen.se ”EG-rätt” 2007-09-02.

EG-fördraget. I artikel 95 EG-fördraget stadgas att rådets beslut måste vara enhälligt när det gäller skattefrågor.

Ända sedan upprättandet av EU har företagsbeskattning utgjort en viktig faktor för skapandet och fullbordandet av den inre marknaden. Flera initiativ har under åren tagits för att uppnå en harmonisering av bolagsskattesystemet, skattebasen och skattesatserna.³⁸ Ett område som drabbats hårt av att medlemsstaternas skattelagstiftning skiljer sig åt är gränsöverskridande koncerngrupper och som en konsekvens av detta antog medlemsländerna 1990 *fusionsdirektivet*³⁹ och *moder- och dotterbolagsdirektivet*⁴⁰. Fusionsdirektivet innehåller skatteregler som eftersträvar undanröjande av skattemässiga hinder för omstruktureringar över gränserna. Moder- och dotterbolagsdirektivet föreskriver att utdelningar från ett bolag i en medlemsstat till moderbolag i en annan medlemsstat ska undantas från inkomst- och kupongskatt. I början av 1990-talet lades även frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning i internationellt verksamma koncerner fram i form av ett direktivförslag men då det inte gick att uppnå enhällighet i Rådet drogs förslaget tillbaka.

EG-rätten saknar idag en heltäckande reglering för harmonisering inom den direkta beskattningsrätten och arbetet för att samordna systemen har gått långsamt. EG-domstolen har emellertid genom sina avgöranden undanröjt ett antal nationella bestämmelser som hindrat den fria rörligheten, vilket i vart fall bidragit till riktlinjer. Problemet med resultatutjämnning över gränserna har dock diskuterats och utretts ett flertal gånger och arbetet med att etablera en gemensam konsoliderad skattebas för beräkning av bolagsskatter har pågått under flera år genom Kommissionens arbete med skapandet av *Common Consolidated Corporate Tax Base- CCCTB*. Medlemsstaterna har dock inte varit benägna att överge sina nationella system av rädsla för att skatteunderlaget skulle minska vid en harmonisering. Detta trots att Kommissionen hävdar att ett koordinerat skattesystem inte skulle medföra att skattebaserna urholkas utan tvärtom att skatteflykt och missbruk skulle motverkas.⁴¹

Sedan 2001 har Kommissionen avsevärt intensifierat sitt arbete för att skapa positiv integration, vilket har resulterat i två meddelanden till Rådet, Parlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén. 2001 presenterades *KOM (2001) 582*, vars syfte var att redovisa en strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagets verksamhet i EU med avsikten att uppnå en inre marknad utan skattehinder.⁴² Den 24 november 2003 meddelade Kommissionen uppföljningen, *KOM (2006) 823*, där Kommissionen underrättade att den kommer att försöka koordinera

³⁸ KOM (2001) 582 slutlig, s. 6.

³⁹ Fusionsdirektivet (Direktiv 90/434/EEG)

⁴⁰ Moder/dotterbolagsdirektivet (Direktiv 90/435/EEG)

⁴¹ IP/06/1827, The European Commission proposes an EU co-ordinated approach of national direct tax systems, Brussels, 19 December 2006.

⁴² KOM (2001) 582 slutlig.

medlemsstaternas skattesystem i syfte att reducera diskriminering och dubbelbeskattning i medlemsstaterna.

Kommissionen understryker att det finns ett stort behov av en samordning då medlemsstaterna i dag är fria att utforma sina skattesystem som de önskar, vilket frångår EU:s strävan efter att förena medlemsstaterna. Det faktum att interna skatteregler utformas främst med hänsyn till interna transaktioner kan resultera i att bolag som verkar gränsöverskridande behandlas oförmånligt. Kommissionen framhåller att ett osynkroniserat skattesystem i EU medför att koncerner med bolag i olika medlemsländer beskattas högre än koncerner som endast är etablerade i en medlemsstat för de fall enbart intern resultatutjämning är tillåten enligt medlemsstatens regler. En sådan åtskillnad i behandlingen kan verka avskräckande och resultera i att koncerner inte vill bedriva gränsöverskridande verksamhet och därmed hindra rörligheten inom unionen. Kommissionen vill därför verka för att medlemsstaterna skall inta en gemensam ståndpunkt avseende möjligheter till gränsöverskridande resultatutjämning.⁴³

Kommissionen avser att presentera ett omfattande förslag om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas år 2008. Kommissionen anser att en sådan bolagsskattebas utgör det bästa medlet för att komma åt det underliggande skattehinder för bolagsskattepliktiga företag med verksamhet i mer än en medlemsstat. Man påpekar att detta initiativ inte kommer att ersätta existerande nationella lagar utan ska istället förbättra systemens funktion och koordination gentemot varandra.⁴⁴ En sådan gemensam konsoliderad bolagsskattebas ska därför endast appliceras på bolag som självmant valt detta alternativ.

I dagsläget finns det 27 olika skattesystem inom EU. Enligt kommissionen är de flesta medlemsstaterna positiva till förslaget, dock inte Irland, Storbritannien, Estland, Slovakien och Slovenien, och enhällighet är som ovan beskrivits en förutsättning för att harmonisera den direkta beskattningsrätten. Medlemsstaterna måste därför själva aktivt vara delaktiga för att CCCTB ska kunna införas.⁴⁵

⁴³ KOM (2006) 82, se även Forsberg och Potila, EG-aktuellt på företagsområdet. SvSkT 1/2007, s. 44.

⁴⁴ IP/06/1827, The European Commission proposes an EU co-ordinated approach of national direct tax systems, Brussels, 19 December 2006.

⁴⁵ Murphy G, EU tax policy – Commission has 'no ambition' to harmonize corporate tax, Accountancy Ireland, Volume 38, Issue no. 2.

4 EG-rättens praxis avseende gränsöverskridande resultatutjämnning

4.1 Allmänt

EG-rätten är, som tidigare uppmärksammats, enligt EG-domstolen överordnad och har företräde framför den nationella rätten. Trots att EG inte har någon egen kompetens avseende den direkta beskattningsrätten måste medlemsstaterna likväl beakta gemenskapsrätten vid utövandet av sin egen behörighet på området. Värt att notera är dock att EG-domstolens tolkningsresultat och principer måste accepteras av medlemsstaterna och dess nationella domstolar och myndigheter för att få verkan.

Avsaknaden av ett komplett regelverk på området för direkta skatter har inneburit ett stort manöverutrymme för EG-domstolen då den tolkar förenlighet mellan EG-rätten och nationella bestämmelser mot bakgrund av de fyra friheter. EG-domstolen sägas numera ha intagit en lagstiftande roll och rättsutvecklingen på det direkta beskattningsområdet styrs nästan uteslutande genom rättspraxis.⁴⁶ Under de senare åren har EG-domstolen fått tillfälle att utöka och komplettera sin praxis avseende nationell skattelagstiftnings förenlighet med reglerna för den inre marknaden och mer specifikt gränsöverskridande resultatutjämnning.⁴⁷

Ett av EU:s grundläggande mål är en fungerande inre marknad. För att kunna uppfylla målsättningen, skall enligt EG-fördraget, hinder för den fria rörligheten mellan medlemsstater undanröjas. Detta innebär att hinder skall undanröjas även vid gränsöverskridande transaktioner mellan närstående bolag. De flesta skattesystemen däribland Sveriges medger inte avdrag för gränsöverskridande aktiviteter vilket står i strid med EG-rätten. Successivt har reglerna om resultatutjämnning dock kommit att påverkas alltmer internationellt genom EG-domstolens praxis. Genom EG-domstolens uppmärksammade dom i *Marks & Spencer*-målet⁴⁸ har möjligheterna till resultatutjämnning över gränserna, genom de brittiska förlustutjämningsreglerna, prövats. EG-domstolens tolkning har klargjort rättsläget på ett par punkter men frågor kvarstår och utrymme för tolkning och diskussion föreligger. Avgörandet i det finska målet *Oy Esab*⁴⁹ har emellertid kastat ljus över rättsläget ytterligare, så även för svensk rätt.

⁴⁶ Ståhl, Kristina, Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?, s 11 ff. www.sieps.se, 2007-09-10.

⁴⁷ Prop. 2003/2004:10 s. 102.

⁴⁸ Mål C-446/03 Marks & Spencer.

⁴⁹ Mål C-231/05 Oy Esab.

4.2 Marks & Spencer-målet

Ett av de mest uppmärksammade målen när det kommer till frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning är domen i *Marks & Spencer*-målet som meddelades av EG-domstolen den 13 december 2005. I målet prövade EG-domstolen huruvida de brittiska reglerna för förlustutjämnning var kompatibla med EG-rätten, artikel 43 och artikel 48 EG-fördraget.

Under 2001 valde den brittiska varuhuskedjan *Marks & Spencer* att avveckla sin dotterbolagsverksamhet i Belgien, Frankrike och Tyskland. Dotterbolaget i Frankrike överläts medan de övriga dotterbolagen upphörde med sin verksamhet. Efter avvecklingen ansökte *Marks & Spencer* hos den brittiska skattemyndigheten om att få göra koncernavdrag för de förluster som uppkommit i dotterbolagen.⁵⁰

Enligt de brittiska reglerna utgår bolagsskatt på vinster som uppkommer i bolag som antingen är hemmahörande i Storbritannien eller bedriver affärsverksamhet där genom en filial eller ett fast driftsställe. Den brittiska lagstiftningen om s.k. "group relief" tillåter att ett brittiskt moderbolag i en koncern kvittar underskott i dotterbolag mot sin egen vinst för att minska bolagsskatten om dotterbolaget antingen är hemmahörande i Storbritannien eller bedriver verksamhet där.⁵¹ Reglerna innebär således förenklat att förluster kan överföras från ett bolag till ett annat inom samma koncern förutsatt att bolagen är hemmahörande i Storbritannien. Den brittiska lagstiftningen medger således inte att ett brittiskt moderbolag kan få avdrag för ett utländskt dotterbolags förluster.⁵²

Marks & Spencers yrkande, i enlighet med det brittiska regelverket, om avdrag för de utländska dotterbolagens förluster avslogs med motiveringen att koncernavdrag endast kan beviljas för förluster uppkomna i Storbritannien. Efter överklagan vilandeförklarades målet och ett förhandsavgörande av EG-domstolen begärdes. Frågorna som ställdes var huruvida den brittiska lagstiftningen utgör en inskränkning av rätten till fri etablering samt huruvida en eventuell inskränkning av den fria etableringsfriheten kan anses motiverad utifrån de skäl som erkänns i EG-rätten?⁵³

EG-domstolen inledde sin dom med att fastslå att de brittiska reglerna om koncernavdrag innebär en skattelättnad och en ekonomisk förmån för inhemska bolag, men inte utländska dotterbolag. Lagstiftningen utgör därför en inskränkning av etableringsfriheten.⁵⁴

⁵⁰ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 21-22.

⁵¹ *Ibid*, p. 9.

⁵² *Ibid*, p.7-17.

⁵³ *Ibid*, p.26.

⁵⁴ *Ibid*, p.32-34.

Vid bedömningen av om inskränkningen kan vara motiverad utgick domstolen från tre berättigande grunder:⁵⁵

- Reglerna ska säkerställa den symmetriska behandlingen av vinster och förluster då en fördelning av beskattningsrätten sker.
- Reglerna ska förebygga att förlusterna utnyttjas två gånger, en risk finns för detta då moder- och dotterbolag har olika hemviststater.
- Reglerna ska hindra skatteundandragande, detta är möjligt då företagen väljer att beakta förlusterna i en medlemsstat där det är höga skattesatser och förlusterna genom organisering därmed värderas högt.

Avseende den första berättigande grunden betonade EG-domstolen att en minskning av skatteintäkter inte kan åberopas som skäl för att rättfärdiga en inskränkning av en grundläggande frihet. Domstolen förklarade därefter att beskattningsrätten mellan medlemsstaterna dock allvarligt kan äventyras om bolagen ges en möjlighet att välja i vilket land förlusterna ska beaktas. Beträffande den andra berättigande grunden, risken att förlusten beaktas två gånger, ansåg domstolen att detta måste kunna förhindras av medlemsstaterna själva. Vid bedömningen av den tredje berättigande grunden, risken för skatteundandragande, ansåg EG-domstolen att risken för att förluster organiseras inom en koncern på så sätt att förlusterna dras av i de medlemsstater där skattesatsen är högst. Denna typ av förfarande kan emellertid hindras genom att inte tillåta koncernavdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater.⁵⁶

Med hänsyn till dessa berättigande grunder fann EG-domstolen att den inskränkande brittiska regleringen dels är ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och som kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, dels är avsedd att säkerställa att det eftersträvande syftet uppnås. EG-domstolen ansåg därför att den inskränkande regleringen kunde rättfärdigas.

Härefter prövade EG-domstolen de brittiska reglernas proportionalitet. På denna punkt ansåg domstolen att den inskränkande åtgärden i princip gick utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syfte som eftersträvades i en situation då ett dotterbolag hade uttömt de möjligheter som erbjudits i dess hemviststat att beakta förluster under det aktuella beskattningsåret, tidigare beskattningsår och för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående efter överlåtelse av bolaget till denne. EG-domstolen menade således att den medlemsstat där moderbolaget är beläget måste medge avdrag för förluster om förlusterna inte kan beaktas i det utländska dotterbolagets hemland.⁵⁷

⁵⁵ Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 44-49.

⁵⁶ Ibid, p. 44-51.

⁵⁷ Ibid p. 55.

Vilka slutsatser som kan dras av domen har diskuterats livligt i doktrin.⁵⁸ Den allmänna meningen är att artiklarna 43 och 48 EG-fördraget inte utgör något hinder för en medlemsstats lagstiftning som generellt utesluter möjligheten för ett inhemskt moderbolag att göra avdrag för underskott som uppkommit i ett utländskt dotterbolag men att medlemsstaterna i ovan nämnda undantagsfall, då dotterbolaget har uttömt möjligheterna att nyttja förlusten, ska medge moderbolag avdrag för utländska dotterbolagsförluster.

4.3 Oy Esab-målet

De brittiska reglerna om förlustutjämning skiljer sig från de svenska koncernbidragsreglerna vilka emellertid överensstämmer i tekniskt hänseende med de finska koncernbidragsreglerna, vilka nyligen prövats i EG-domstolen. Genom *Oy Esab*-målet⁵⁹ har ett avgörande gällande gränsöverskridande resultatutjämning kommit som är vägledande även avseende hur de svenska koncernbidragsreglerna ska bedömas i förhållande till EG-rätten.

Målet handlar om ett bolag, *Oy Esab*, bildat enligt finländsk rätt och behandlar frågan huruvida bolaget har rätt att från sin skattepliktiga inkomst göra avdrag för ett koncernbidrag som lämnats till dess moderbolag som har sitt säte beläget i en annan medlemsstat samt huruvida den finländska lagstiftningen om koncernbidrag är förenlighet med gemenskapsrätten.⁶⁰ Högsta förvaltningsdomstolen har begärt förhandsavgörande hos EG-domstolen för att få klarhet i om artiklarna 43 och 56 EG-fördraget, mot bakgrund av artikel 58 EG-fördraget och direktiv 90/435 utgör hinder för den nationella lagstiftningen.

Bolaget *Oy Esab* är etablerat i Finland och ingår i AA-koncernen, vars moderbolag AA Ltd äger 100 procent av aktierna i *Oy Esab*. Moderbolaget är hemmahörande i England och ägandet i dotterbolaget sker genom två mellanliggande bolag med indirekt hemvist i Nederländerna. Det finska dotterbolaget har på senare år redovisat vinst medan det utländska moderbolaget varit förlustbringande. Eftersom moderbolagets verksamhet är av väsentlig betydelse för det finska dotterbolaget avsåg man stödja moderbolagets verksamhet genom en överföring från *Oy Esab*.

⁵⁸ Se bl.a. Barenfeld, Marks&Spencer-rätten till gränsöverskridande resultatutjämning inom EU, Svensk Skattetidning 1/2006, Pelin, Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, Skattenytt 2006, Johansson, Gränsöverskridande resultatutjämning och dess förenlighet med EG-fördraget, SkatteNytt 2007, Lindström-Ihre, Nilssons, Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer-några synpunkter på Skatteverkets tolkning av domen, SkatteNytt 2006.

⁵⁹ Mål C-231/05 *Oy Esab*.

⁶⁰ *Ibid*, p. 11-13.

De finländska reglerna om koncernbidrag regleras om i *Verotuksessa konserniavustuksetta annettu laki, Lag om koncernbidrag vid beskattning*.⁶¹ Lagens 1 § anger att koncernbidrag skall dras av från givarens inkomster och hänförs till mottagarens inkomster, således efter samma princip som i Sverige. Även ett ägandekrav uppställs på 90 procent likt de svenska reglerna i IL. Både Sverige och Finland tillåter som framgår förmögenhetsöverföringar, villkorat att både moderbolag och dotterbolag skall vara inhemska. Skattskyldighetsvillkoret skall i Finland, precis som i Sverige, vara uppfyllt. Aktuellt i målet är huruvida överföringen anses utgöra ett koncernbidrag i den mening som avses i 3§ *Lag om koncernbidrag vid beskattning*.⁶² Enligt den finska bestämmelsen utgör en överföring från ett dotterbolag till ett moderbolag med säte i Finland, och som uppfyller de övriga kraven, ett koncernbidrag och får då dras av från dotterbolagets skattepliktiga inkomst. En överföring från ett dotterbolag till ett moderbolag som inte har sitt säte i Finland anses som ovan konstaterats däremot inte utgöra koncernbidrag och är därmed inte heller skattemässigt avdragsgillt.⁶³

Det föreligger vissa skillnader mellan de finska koncernbidragsreglerna och de bestämmelser som behandlades i *Marks & Spencer*-målet. Enligt de brittiska reglerna kan nämligen förluster i ett koncernbolag kvittas mot vinster i ett annat koncernbolag för att undvika beskattning av vinsten, förlustutjämning, medan de finska reglerna innebär att vinsten i ett bolag kan utnyttjas mot en förlust i ett annat bolag, vinstöverföring.⁶⁴ Generaladvokaten följde, trots skillnaderna, *Marks & Spencers* linje i sitt förslag till dom och uttalade att inskränkning av avdragsrätten för koncernbidrag till att endast omfatta bidrag till inhemska bolag är avsedd att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utesluta icke-beskattning av överförd inkomst samt motverka skatteundandragande.⁶⁵ Det krävs att samtliga är uppfyllda för att åtgärden skall vara proportionerlig men en undantagssituation föreligger då dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat har uttömt de möjligheter som ges att beakta förlusterna och de inte kan beaktas i framtiden. De nationella koncernbidragsreglerna anses i sådant fall vara oproportionerliga och inskränkningen av etableringsfriheten kan då inte rättfärdigas. Generaladvokaten konstaterade att de finska reglerna står i strid med etableringsfriheten i artikel 43 EG-fördraget men att lagstiftningen kan rättfärdigas, med hänvisning till domen i *Marks & Spencer*-målet, då de tre berättigandegrunderna är uppfyllda.⁶⁶

EG-domstolen dom i *Oy Esab*-målet publicerades den 18 juli 2007. Domstolen inledde med att konstatera frågan uteslutande ska besvaras med

⁶¹ Verotuksessa konserniavustuksetta annettu laki, nr 825/1986, lag om koncernbidrag vid beskattningen.

⁶² Mål C-231/05 Oy Esab, p. 9-10.

⁶³ Ibid, p. 32.

⁶⁴ Mål C-231/05 Oy Esab, Generaladvokatens förslag till dom, p. 4.

⁶⁵ Ibid, p.65.

⁶⁶ Ibid.

tillämpning av artikel 43 EG-fördraget. Om lagstiftningen skulle verka inskränkande på den fria rörligheten för kapital är det en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och lagstiftningen kan därför inte prövas självständigt mot artikel 56 EG-fördraget. Avseende direktiv 90/435 påminde domstolen att direktivet inte rör den första beskattning som sker av näringsinkomst i ett dotterbolag och inte heller reglerar de skattemässiga konsekvenser för dotterbolaget av ett sådant koncernbidrag som det som avses i målet och därför inte kan användas för att besvara frågan.⁶⁷

EG-domstolen betonade att den skillnad i behandlingen av dotterbolag med hemvist i landet som baseras på var deras moderbolag har sitt säte utgör en inskränkning i etableringsfriheten. Skillnaden leder till att det blir mindre attraktivt för bolag med hemvist i andra medlemsstater att utöva etableringsfriheten, vilket kan leda till att dessa bolag därmed kan komma att avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla dotterbolag i en medlemsstat där en sådan bestämmelse föreskrivs.⁶⁸ I målet anfördes som argument att moderbolaget hade kunnat uppnå det eftersträvande målet genom att upprätta en filial istället för ett dotterbolag. Artikel 43 första stycket andra meningen EG-fördraget ger dock uttryckligen ekonomiska aktörer ett fritt val avseende att välja vilken juridisk form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat, vilket inte får begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser. EG-domstolen påpekade vidare att det är tillräckligt att en lagstiftning kan medföra att utövandet av denna frihet i en medlemsstat inskränks och det behöver därför inte visas att lagstiftningen har avhållit bolag från att förvärva, bilda eller bibehålla ett dotterbolag i den förstnämnda staten.

Domstolen prövade därefter huruvida inskränkningen av etableringsfriheten kan motiveras; om den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänheten, om inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvande ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.⁶⁹ Den finska regeringen anförde, med stöd av flera medlemsstater, att de finska bestämmelserna kan motiveras av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang liksom att fördela beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, förhindra kringgående av skatt samt av territorialitetsprincipen.⁷⁰

EG-domstolen konstaterade att behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte får åberopas för att systematiskt ge ett dotterbolag med hemvist i landet skattemässiga nackdelar för att den inkomst som moderbolaget i en annan medlemsstat uppbär inte är beskattningsbar i landet. Denna rättfärdigandegrund kan emellertid godtas när ändamålet med bestämmelserna är att förhindra

⁶⁷ Mål C-231/05 Oy Esab, p 23-24,27, se även Bratthall, Klarläggande beträffande koncernbidrag, s. 2 www.pointlex.se 2007-09-12.

⁶⁸ Mål C-231/05 Oy Esab, p 39.

⁶⁹ Ibid, p 44.

⁷⁰ Ibid, p 45.

skatteundandragande inom landets territorium.⁷¹ EG-domstolen fann i målet att en risk för skatteundandragande faktiskt förelåg. Enligt domstolen förelåg en risk att fiktiva upplägg skapades för att föra över ett dotterbolags vinster till ett bolag i en medlemsstat som har en särskilt låg skatt eller kanske ingen skatt alls.⁷² De finska bestämmelserna tjänar enligt EG-domstolen således legitima ändamål som är förenliga med fördraget och omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset och är ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppnås.⁷³ EG-domstolen konstaterade på så sätt att endast två rättfärdigandegrunder var tillämpliga men att det räckte. Någon risk för dubbla avdrag för förluster ansågs inte föreligga i målet då avdragen för koncernbidragen skulle täcka en förlust i ett annat bolag.⁷⁴

Domstolen konstaterade slutligen även att lagstiftningen står i proportion till de eftersträvande målen, betraktade som en helhet. Även om ändamålet med bestämmelserna inte specifikt är att undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och som skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst kan bestämmelserna ändå anses stå i proportion till de eftersträvande målen.⁷⁵

4.4 Kommentarer

I *Marks & Spencer*-målet öppnade EG-domstolen upp en undantagssituation som medgav gränsöverskridande förlustutjämning, för det fall dotterbolaget i en annan medlemsstat har uttömt möjligheterna i dess hemviststat att beakta förluster under det aktuella beskattningsåret, tidigare beskattningsår och för framtida beskattningsår. *Marks & Spencer*-domen ger dock långt ifrån en möjlighet för bolag att fritt välja hur och om man skall utnyttja sina förluster i domicilstaten eller i någon annan medlemsstat. Det enda som garanteras är således en rätt till avdrag för slutliga förluster.

Olika tolkningar av *Marks & Spencer*-domens betydelse har gått vida isär, även vad gäller vilka följder målet kan innebära för den svenska regleringen. Då de brittiska och de svenska bestämmelserna skiljer sig åt på flera punkter har till och med debatt förts huruvida domen endast kan ha ringa betydelse för svensk del.⁷⁶ Diskussion har främst ägt rum beträffande domens räckvidd, vilket har resulterat i många artiklar och kommentarer såväl internationellt som i Sverige angående domens praktiska tillämplighet i andra medlemsstater. Kort efter domens tillkännagivande kungjorde den svenska regeringen genom dåvarande finansminister Pär Nuder i ett

⁷¹ Mål C-231/05 Oy Esab, p.53-56, se även Bratthall, Klarläggande beträffande koncernbidrag, s. 4 www.pointlex.se 2007-09-12.

⁷² Mål C-231/05 Oy Esab, p. 58-59

⁷³ Ibid, p 60.

⁷⁴ Ibid, p.57

⁷⁵ Ibid, p 63, se även Bratthall, Klarläggande beträffande koncernbidrag, s. 4 www.pointlex.se, 2007-09-12

⁷⁶ Johansson, Gränsöverskridande resultatutjämning och dess förenlighet med EG-fördraget, SkatteNytt 2007, s. 224.

pressmeddelande att domens inverkan på de svenska koncernbidragsreglerna skulle vara begränsad, då domen är ”inte omedelbart tillämplig på svenska förhållanden eftersom den avser ett mer begränsat system med enbart förlustutjämning inom en koncern”.⁷⁷ Skatteverkets tolkning av *Marks & Spencer*-domen var även den mycket restriktiv och gav i princip inte något som helst utrymme för avdrag för koncernbidrag till utländska dotterbolag.⁷⁸ Flera sakkunniga har betonat betydelsen av att belysa skillnaderna i de olika resultatutjämningsmodellerna som existerar inom unionen. De menar att skillnaderna medför svårigheter att applicera *Marks & Spencer*-domen direkt på alla medlemsstater och att domen endast klargör rättsläget för de medlemsstater som har samma resultatutjämningsystem som Storbritannien och tillåter överföring av förluster.⁷⁹ Flertalet var dock optimistiska efter domen och artiklar publicerades om vilka gränsöverskridande resultatutjämningsmodeller som nu skulle kunna tillämpas och godtas.⁸⁰ Domen ledde dock inte till den alltmer öppnare praxis som många bolag och sakkunniga hade förväntat sig. I *Oy Esab*-målet har EG-domstolen följt *Marks & Spencer*-avgörandet, varit tydlig i sin lydelse och uttryckligen formulerat att en lagstiftning som den finska, enligt vilken ett dotterbolag med hemvist i Finland har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som dotterbolaget lämnar till sitt moderbolag endast om moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat, kan motiveras och utgör inte hinder för artikel 43 EG-fördraget. Genom *Oy Esab*-domen har EG-domstolen följaktligen reserverat sig för att öppna upp möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning för de länder som tillämpar nationell koncernintern resultatutjämning och inte medger motsvarande i internationella förhållanden till utländska koncernbolag utöver den undantagssituation som fastslogs i *Marks & Spencer*-domen.

Marks & Spencer-domen behandlade situationen förlustöverföring från utländskt dotterbolag till inhemskt moderbolag och innan *Oy Esab*-domen kom förväntade sig flertalet sakkunniga att domen skulle kunna appliceras även på det omvända förhållandet, överföring från inhemskt dotterbolag till utländskt moderbolag. *Oy Esab*-domen uppställde emellertid hinder för den möjligheten. Om domstolen inte hade funnit att inskränkningen i etableringsfriheten som den finska lagstiftningen medför varit motiverad hade domen fått till följd att bolagskoncerner skulle kunna välja i vilken medlemsstat deras vinster ska beskattas. En sådan situation skulle innebära en klar nackdel för den medlemsstat där dotterbolaget är etablerat avseende dess rätt att beskatta den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom dess territorium.

⁷⁷ Pressmeddelande från Finansdepartementet 14 december 2005.

⁷⁸ Lindström-Ihre, Nilssons, Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i *Marks & Spencer*-några synpunkter på Skatteverkets tolkning av domen, *SkatteNytt* 2006, s. 464.

⁷⁹ Douma, Naumburg, *Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?* *European Taxation*, September 2006 s. 422.

⁸⁰ Se bl.a. Fredriksson, Rasin, ”Nya möjligheter genom *Marks & Spencer*-domen, www.lindebergs.se 2007-09-12, Sjögren, utterström, Johansson, ”Nästan fritt fram för koncernbidrag mellan EU-bolag” www.delphilaw.com 2007-09-12.

För svensk del torde EG-domstolens ställningstagande i både *Marks & Spencer*-målet och *Oy Esab*-målet innebära att de svenska koncernbidragsreglerna utgör en inskränkning av etableringsfriheten i EG-fördraget. Denna inskränkning återfinns i den skillnad av behandling av moderbolaget beroende på var dotterbolaget har sin skatterättsliga hemvist. Inskränkningen kan emellertid motiveras, förutom avseende den undantagssituation som medgavs i *Marks & Spencer*-domen.

Marks & Spencer-domen har således medfört att gränsöverskridande koncernbidrag är möjligt när ett svenskt moderbolag äger mer än 90 procent av ett utländskt dotterbolag och det är klarlagt att det utländska dotterbolaget saknar möjlighet att utnyttja sina förluster i hemlandet, t.ex. om bolaget likvideras eller liknande.

5 Betydelsen av EG-domstolens praxis för de svenska koncernbidragsreglerna

5.1 Allmänt

En effekt av gemenskapsrättens inverkan på de svenska reglerna är den öppning som numera finns i koncernbidragsreglerna för de fall mottagaren av koncernbidraget är skattskyldigt i Sverige. Diskussion har emellertid förts avseende de nationella reglernas kompatibilitet med EG-rätten och då främst med beaktande av etableringsfriheten i artikel 43 EG-fördraget. Samtliga fördragsbestämmelser om fri rörlighet har direkt effekt, vilket innebär att medlemsstaternas är skyldiga att tillämpa dem direkt. Trots detta har det i flera fall dröjt relativt länge innan den svenska lagstiftaren uppmärksammat och följt ny praxis från EG-domstolen. Detta har medfört att Skatteverket och svenska förvaltningsdomstolar allt oftare konfronteras med bestämmelser som kan strida mot EG-fördraget då de svenska bestämmelserna inte ändrats i takt med nya avgöranden.⁸¹ I det omdiskuterade *Lindex*-målet, refererat nedan, prövades de svenska koncernbidragsreglernas kompatibilitet med EG-rätten för första gången. Länsrätten dömde i strid med bestämmelserna i 35 kap IL och följde istället generaladvokatens förslag till avgörande i *Marks & Spencer* domen, vilket har fått kritik i doktrin.⁸²

5.2. Lindex-målet

Ett uppmärksammat svenskt mål gällande gränsöverskridande resultatutjämnning är Länsrätten i Vänersborgs avgörande i det så kallade *Lindex-målet*⁸³, som meddelades den 30 maj 2005.

AB Lindex, moderbolag i klädkedjan Lindex, medgavs rätt att göra avdrag för koncernbidrag till sitt tyska dotterbolag med åberopande av etableringsfriheten i EU. Länsrätten konstaterade att de svenska koncernbidragsreglerna inskränker på etableringsfriheten i EG-fördraget och ansåg efter prövning att inskränkningen inte kunde rättfärdigas, därmed att den svenska lagstiftningen var oförenlig med EG-rätten. Länsrätten underkände således Skatteverkets beslut att vägra avdrag för de lämnade koncernbidragen. Två av ledamöterna var dock skiljaktiga och ansåg att

⁸¹ Ståhl, K, Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring, 2006:8, s. 31, www.sieps.se, 2007-09-10.

⁸² Brokelind, Cécile, Lindex-målet i sitt sammanhang, Svensk Skattetidning 9/2005, s. 643 f.

⁸³ Mål nr 652-04 och 438-05 Lindex mot Skatteverket 2005-05-30.

inskränkningen av etableringsfriheten kunde rättfärdigas. Det inhämtades emellertid inget förhandsavgörande från EG-domstolen då Länsrättens majoritet bedömde att frågorna i målet var tillräckligt klara att behov av ett sådant inte förelåg.

I sitt utslag följde Länsrätten ett resonemang av generaladvokaten i *Marks & Spencer*-målet och fann att Sverige skulle vara berättigat att neka avdrag om de svenska skattemyndigheterna hade kunnat visa att koncernbidraget slutligen skulle komma tillbaka till Sverige utan någon beskattning. I så fall skulle restriktionen vara rättfärdigad på grund av nödvändigheten att säkra att avdraget eller undantaget från beskattning inte skulle kunna utnyttjas två gånger. Skatteverket har överklagat domen och således anfört att bidraget genom den gränsöverskridande överföringen skulle undkomma all skatt.

Det ska noteras att Lindex-domen har kritiserats i doktrin, bland annat i två artiklar av Cécile Brokelind⁸⁴, och bör kanske betraktas som en avvikelse från annan svensk praxis på området. Brokelinds kritik består främst av att Länsrättens dom enbart grundades på generaladvokatens förslag till avgörande, eftersom *Marks & Spencer*-domen vid tidpunkten för Lindex-domen inte kommit.⁸⁵ Brokelind kommenterar även den eventuella utvecklingen i målet och anser att sannolikheten är stor att Kammarrätten i Göteborg kommer att vägra Lindex avdrag för koncernbidragen till det tyska dotterbolaget.⁸⁹

5.3 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Skatterättsnämnden har behandlat kompatibilitetsfrågan med EG-rätten ett flertal gånger där möjlighet till gränsöverskridande koncernbidrag prövats och medgivit gränsöverskridande koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till dess utländska dotterbolag i fyra förhandsbesked.⁸⁶ Besluten rörde gränsöverskridande koncernbidrag till utländska dotterbolag som skulle likvideras och situationer där tidsfristen för nyttjandet av underskotten löpt ut enligt utländska skatteregler. De senaste beslut som behandlat koncernbidragsreglerna, två beslut under 2006, fyra beslut den 1 mars 2007 och två beslut den 28 maj 2007, redogörs för mer ingående nedan. I samtliga fall har det mottagande bolaget inte varit skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till. Frågeställningarna har därför varit huruvida ett skattemässigt nekat avdrag strider mot etableringsfriheten i artikel 43 och 48 EG-fördraget.

Det första avgörandet 2006, den 29 september, behandlade avdragsrätten hos ett svenskt moderbolag för koncernbidrag till ett nederländskt

⁸⁴ Brokelind, Lindex-målet: fortsättning och slut, Svensk Skattetidning 9/2006 och Brokelind, Lindex-målet i sitt sammanhang, Svensk Skattetidning 9/2005

⁸⁵ Brokelind, Lindexmålet: fortsättning och slut, Svensk Skattetidning 9/2006 s. 650-661.

⁸⁶ Beslut den 29 september 2006, 8 november 2006, 1 mars 2007 och 28 maj 2007.

dotterbolag som redovisade förlust. Förutsättningarna för avdrag var enligt de svenska koncernbidragsreglerna inte uppfyllda eftersom dotterbolaget inte var skatteskyldigt i Sverige och således inte kan behandlas som helägt dotterbolag. Det nederländska dotterbolaget skulle emellertid likvideras och förlusten var därmed definitiv. Skatterättsnämnden konstaterade därför, i enlighet med *Marks & Spencer*-domen, att moderbolaget hade rätt till avdrag för koncernbidrag till dotterbolaget det beskattningsår då företaget till följd av likvidationen inte längre kan utnyttja underskottet. Skatterättsnämnden tillämpade således EG-rätten och fastslog att det svenska avdragsförbudet stod i strid mot etableringsrätten då dotterbolaget likviderades. Det faktum att koncernbidraget inte var skattepliktig inkomst för dotterbolaget inverkar inte på beslutet. Skatterättsnämnden påpekade även att avdraget ska bestämmas till det lägsta belopp som framkommer vid en beräkning enligt nederländska regler respektive svenska regler.⁸⁷

I det andra avgörandet 2006, den 8 november, var omständigheterna snarlika. Ett svenskt moderbolag hade för avsikt att lämna koncernbidrag för att täcka underskott hos sina dotterbolag i Nederländerna och Italien. Ett koncernbidrag var inte skattepliktig inkomst för något av dotterföretagen. Skatterättsnämnden följde *Marks & Spencer*-domen och uttalade att det inte längre kan finnas någon möjlighet att utnyttja en förlust i dotterbolagets hemviststat för de fall dotterbolag likvideras. Det nederländska dotterbolaget skulle likvideras och möjligheterna att beakta underskotten i Italien upphör när rätten att kvitta underskott mot framtida överskott löper ut. Moderbolaget medgavs avdragsrätt i båda fallen när underskotten inte längre kunde utnyttjas. Skatterättsnämnden påpekade även i detta beslut att avdraget ska bestämmas till det lägsta belopp som framkommer vid en beräkning enligt utländska regler respektive svenska regler. Skatterättsnämnden tillämpade således EG-rätten och fastslog att det svenska avdragsförbudet stod i strid mot etableringsrätten när dotterbolagets förluster var slutliga.⁸⁸

Det första avgörandet i mars 2007 handlade om ett amerikanskt moderbolag som genom ett helägt svenskt dotterbolag, X AB, ägde samtliga aktier i det danska företaget Y Aps. X AB avsåg att lämna koncernbidrag till Y Aps för att utjämna underskott i det danska företaget. Förutsättningar för avdrag var inte uppfyllda då det danska företaget inte var skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamheten som bidraget hänförde sig till. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att koncernbidraget skattemässigt inte fick dras av då reglerna om etableringsfriheten inte kunde åberopas med anledning av att moderbolaget var amerikanskt. Reglerna om etableringsfrihet är begränsade till att endast omfatta situationer då företag i en medlemsstat utövar etableringsfriheten genom att driva verksamhet genom dotterföretag i andra medlemsstater inom EU. Nämnden framhöll vidare att då det av EG-

⁸⁷ Sammanställning av rättsfall, 28/06, Skatteverket, besked den 29 september 2006.

⁸⁸ Sammanställning av rättsfall, 34/06, Skatteverket, besked den 8 november 2006.

domstolens praxis⁸⁹ följer att den fria etableringsrätten är överordnad de fria kapitalrörelserna kan de svenska reglerna inte prövas mot denna grund, artikel 56-60 EG-fördraget. Även om koncernbidrag är en kapitalrörelse är givandet av ett koncernbidrag en följd av utnyttjandet av etableringsfriheten och reglerna ska därför endast prövas mot etableringsfriheten.⁹⁰ Avdrag för koncernbidrag medgavs således inte.

Det andra avgörandet i mars 2007 rörde ett amerikanskt moderbolag som indirekt ägde samtliga andelar i ett luxemburgföretag som i sin tur ägde ett svenskt bolag, Holding AB. Luxemburgföretaget ägde även nästan samtliga andelar i ett tyskt bolag som hade utländska dotterbolag. Transaktionen som var föremål för bedömning var de koncernbidrag som det svenska bolaget, Holding AB hade för avsikt att lämna till de utländska dotterbolagen (tyska, franska och italienska) som visade underskott. Förutsättningarna för koncernbidragsrätt var inte uppfyllda då de utländska dotterbolagen inte är skattskyldiga i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till. Skatterättsnämnden inledde med att konstatera att hinder för etableringsfriheten därav förelåg och prövade sedan om slutsatserna i *Marks & Spencer* var giltiga för målet då överföringen av koncernbidrag skett mellan dotterbolag till dotterbolag. Nämnden betonade att en möjlighet skulle öppnas, för koncerner med dotterföretag i flera länder, att välja i vilket av dessa underskottet ska dras av om en skyldighet till förlustutjämnning över gränserna skulle gälla mellan dotterföretag i olika länder när underskott inte kan utnyttjas i en stat där ett dotterföretag har sin hemvist. Det framgår av *Marks & Spencer* domen att EG-domstolen har ansett att det är motiverat att en sådan valmöjlighet motverkas. Enligt EG-rättslig praxis⁹¹ följer att en nationell bestämmelse som inte medger avdrag för koncernbidrag till ett dotterbolag i en tredje medlemsstat motiveras när det är fråga om en sekundär etablering där ett utländskt bolag har bildat ett dotterbolag i Sverige, Skatterättsnämnden tillämpade EG-rätten och fastslog att det svenska avdragsförbudet inte stod i strid mot etableringsrätten⁹²

Det tredje förhandsbeskedet från mars 2007 gällde även det avdragsrätt mellan dotterbolag, nämligen koncernbidrag från ett svenskt dotterbolag till ett norskt dotterbolag för att täcka underskott i det norska bolaget. Av EG-domstolens praxis framgår att en prövning av huruvida en nationell bestämmelse strider mot EES-avtalet ska för EU:s medlemsstater göras på samma sätt som vid en prövning mot EG-fördraget.⁹³ Skatterättsnämnden konstaterade inledningsvis att en skillnad i behandlingen av ett dotterföretag

⁸⁹ Skatterättsnämnden hänvisar till avgörandena i *Cadbury Schweppes* (C-196/04), p 33, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), p 38 och 165 samt *Fidium Finanz* (C-452/04), p 34 och 48-49.

⁹⁰ Sammanställning av rättsfall 7/07 Skatteverket, SRN 77-05/D.

⁹¹ Se Mål C-250/95, *Futura*, REG 1997, s. I-2471. p. 21-22. Med hänvisning till den skatterättsliga territorialitetsprincipen godtog EG-domstolen i målet att den medlemsstat där det fasta driftstället var beläget vägrade avdrag för förluster i den verksamhet som bedrevs i det land där företaget var hemmahörande eftersom inkomster från denna verksamhet inte beskattades i den stat där det fasta driftstället fanns.

⁹² Sammanställning av rättsfall 7/07 Skatteverket, SRN 176-05/D.

⁹³ Se t.ex. Mål C-452/01, *Ospelt och Schlösse Weissenberg*, s. I-9743 p. 23-32.

i moderföretagets hemviststat beroende på om ett annat dotterföretag har hemvist i samma medlemsstat eller annan stat inom EES utgör ett hinder för moderbolagets etableringsfrihet, artikel 43 EG-fördraget samt artikel 31 EES-avtalet. Förutsättningarna för koncernbidragsrätt brister då de utländska dotterbolagen inte är skattskyldiga i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänförs till. Skatterättsnämnden förde samma resonemang som i avgörandet ovan och prövade om en inskränkning kunde motiveras med utgångspunkt i *Marks & Spencer*-målet. Skatterättsnämnden kom på lika grunder även fram till samma slutsats; avdragsförbudet står således inte i strid med etableringsrätten.⁹⁴

Det sista förhandsbeskedet i mars 2007 rörde det svenska bolaget I AB som ägde samtliga aktier i bland annat S Holding AB, vilket i sin tur ägde samtliga aktier i S AB och det italienska bolaget I SpA. Både I AB, svenskt moderbolag, och S AB, svenskt dotterdotterbolag, hade under 2006 avsikt att lämna ett koncernbidrag till det italienska företaget för att täcka underskott som annars skulle gå förlorade då de inte får rullas vidare. Skatterättsnämnden bedömde målet utifrån *Marks & Spencer*-domen och fastslog att avdrag för koncernbidrag kan medges såväl för det svenska moderbolaget som för det svenska dotterdotterbolaget när underskottet i det utländska bolaget inte längre kan utnyttjas på grund av att underskottet inte längre får rullas vidare till nästa år. Avdrag medgavs således mellan systerbolag då moderbolaget var svenskt. Avdragsrätten fastslogs vidare vara oberoende av om bidraget beskattas i det mottagande bolagets hemviststat. Skatterättsnämnden uttalade att avdraget bestäms till det lägsta av beloppen som framkommer vid en beräkning av underskottet enligt svenska och italienska regler.⁹⁵

I det första förhandsbeskedet från 28 maj 2007 medgavs ett svenskt moderbolag avdrag för lämnade koncernbidrag till ett ungerskt dotterbolag eftersom dotterbolaget hade uttömt alla möjligheter att utnyttja förlusterna i hemviststaten. Skatterättsnämnden hänvisade till *Marks & Spencer*-målet och menade att det förelåg hinder mot etableringsfriheten som inte kunde rättfärdigas. Nämnden ansåg att det saknas skäl att göra avdragsrätten beroende av om koncernbidraget beskattas hos det utländska dotterbolaget eller inte och tog därför inte hänsyn till att ett koncernbidrag inte är skattepliktigt i Ungern.⁹⁶

I det andra förhandsbeskedet den 28 maj 2007 hade ett engelskt moderbolag ett dotterbolag i Sverige med en filial i Finland och ett dotterbolag i Finland. Dotterbolaget i Finland hade underskott från tidigare år och det svenska företaget ville därför lämna koncernbidrag. Skatterättsnämnden anser att den skyldighet till gränsöverskridande förlustutjämnning som följer av EG-domstolens praxis inte kan anses gå längre än till den situation som prövades i *Marks & Spencer*-målet: överföring av förluster från utländska dotterbolag till ett inhemskt moderbolag. Således kan en bestämmelse som

⁹⁴ Sammanställning av rättsfall 7/07 Skatteverket.

⁹⁵ Ibid, SRN 64-06/D.

⁹⁶ SRN 46-06/D, www.pointlex.se 07-09-15.

inte medger avdrag för koncernbidrag till ett dotterföretag i en tredje medlemsstat motiveras och strider inte mot etableringsfriheten.⁹⁷

5.4 Kommentarer

Genom det uppställda villkoret om skattskyldighet medför de svenska reglerna om koncernbidrag att en koncern med ett utländskt dotterbolag missgynnas i jämförelse med en koncern med ett inhemskt dotterbolag. Skatterättsnämnden har konstaterat att detta utgör en inskränkning av etableringsfriheten vilket i princip är förbjudet enligt artikel 43 EG-fördraget. Skatterättsnämnden har vidare fastställt, i linje med EG-rätten, att en inskränkning kan tillåtas om det är legitimt, överensstämmer med fördraget samt kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Nämnden har anfört att slutsatserna i *Marks & Spencer*-domen är tillämpliga även för en prövning gällande huruvida en inskränkning av etableringsfriheten kan motiveras avseende den svenska rätten. Alla avgöranden i Skatterättsnämnden har utformats med *Marks & Spencer* som mall och nämnden har följt de förutsättningar som angivits i domen och endast godtagit skattemässiga avdrag mellan moder- och dotterbolag, med riktning på koncernbidraget från moderbolag till dotterbolag.

Skatterättsnämnden har följaktligen konstaterat att den skyldighet, som följer av EG-domstolens praxis, som medlemsstater har att tillåta gränsöverskridande förlustutjämnning inte kan anses gå längre än till den situation som var föremål för prövning i *Marks & Spencer*-målet, vilket innebär överföring av förluster från utländska dotterbolag till ett inhemskt moderbolag.⁹⁸ Nämnden har därmed uttalat att avdrag för koncernbidrag endast kan medges när underskott i det utländska bolaget inte längre kan utnyttjas; att underskottet inte längre får rullas vidare till nästa år, oberoende av om bidraget beskattas i mottagande bolags hemviststat och även när bidraget lämnas mellan systerbolag som ägs av svenskt moderbolag.⁹⁹ Skatterättsnämnden har i enlighet med detta resonemang medgett avdrag för koncernbidrag till utländska dotterbolag som likviderats eller där carry forward-perioden gått ut, i strid med de svenska koncernbidragsreglerna. Avdrag har emellertid inte medgetts för koncernbidrag som lämnats från ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag och mellan systerbolag har avdrag endast medgetts i de fall där moderbolaget är svenskt.

Det har vidare inte ställts något krav på att koncernbidraget skall beskattas i det mottagande bolagets hemviststat. Vad gäller avdragets belopp har avdrag medgetts med det lägsta av ett belopp motsvarande underskottet i det mottagande bolaget beräknat enligt svenska regler alternativt regler i det mottagande bolagets hemvistland.

⁹⁷ SRN 6-06/D, www.pointlex.se 07-09-15.

⁹⁸ Sammanställning av rättsfall 7/07 Skatteverket, 07-05-25, www.skatteverket.se 07-09-16.

⁹⁹ Ibid.

De förhandsbesked som medget gränsöverskridande koncernbidrag har emellertid överklagats av Skatteverket till Regeringsrätten som förmodligen meddelar ett avgörande någon gång under första halvåret 2008.

5.5 Skatteverkets anpassning till EG-rätten

Medlemsstaternas ovilja att harmonisera inkomstskatterna har medfört att EG-domstolen intagit en lagstiftande roll och rättsutvecklingen styrs nu nästan helt genom rättspraxis. Det har i flera fall dock dröjt innan den svenska lagstiftaren reagerat på ny praxis från EG-domstolen. Lagstiftarens passivitet har medfört att Skatteverket och svenska förvaltningsdomstolar allt oftare konfronteras med bestämmelser som kan strida mot EG-fördraget. Skatteverkets kompetens regleras i en förordning¹⁰⁰ som stadgar att myndigheten är en central förvaltningsmyndighet som ska meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden, ge allmänna råd och uttalanden samt verka för laglighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet.¹⁰¹ Skatteverkets kompetens inkluderar således inte uppgifter som kan likställas med lagstiftning eller att tolka EG-rätt utan myndighetens egentliga uppgift är att administrera skattelagstiftning. På grund av passivitet från lagstiftaren och brist på riktlinjer har Skatteverket emellertid varit tvunget att såväl tolka EG-rätt samt verka lagstiftande.

Under de första åren av Sveriges medlemskap i EU präglades Skatteverkets agerande av att försvara den svenska skattelagstiftningen mot påståenden om att bestämmelser strider mot EG-fördraget. Skatteverkets inställning var att svensk skattelag skulle tillämpas såsom den stod och att det var lagstiftarens uppgift att genomföra de anpassningar som EG-rätten medförde. De senaste åren har dock inneburit en ansenlig förändring av Skatteverkets inställning och en öppenhet finns numera för att överpröva svenska rättsregler gentemot EG-fördraget. Skatteverket har till och med uttalat sig om att vissa svenska bestämmelser är fördragsstridiga i sina styr signaler, vilka sedan halvårsskiftet 2004 publiceras på verkets hemsida.¹⁰² Dessa styr signaler utgörs huvudsakligen av s.k. allmänna råd vilka ska vara vägledande för taxeringsarbetet i hela landet. Av de utkomna styr signalerna har tio stycken utgjort analyser av svenska inkomstskattereglernas förenlighet med EG-domstolens praxis rörande den fria rörligheten. Nio stycken ger uttryck för att de prövade svenska lagreglerna är oförenliga med EG-rätten.¹⁰³

Att Skatteverket har intagit en ny ”roll” på grund av EG:s inflytande har kritiserats i doktrin. Robert Pålsson har yttrat sig i frågan och menar att det kan vara problematiskt att myndigheten underkänner eller godkänner bestämmelser som stiftats av riksdagen, i ljuset av EG-domstolens praxis.

¹⁰⁰ Förordning (SFS 2003:1106) med instruktion för Skatteverket.

¹⁰¹ Ibid, 1-2§§.

¹⁰² Skatteverkets ställningstagande 2006-10-09, 131 571875-06/111.

¹⁰³ www.skatteverket.se, se även Pålsson, Skatteverkets styr signaler- en ny blomma i reglerabatten, Skattentytt 2006, s. 416.

Ett sådant scenario medför att Skatteverket fungerar både som lagstiftare och som författningsdomstol. Det är troligt att myndighetens agerande fått samma effekt som om det vore lagstiftaren som agerat med hänsyn till det avgörande inflytande Skatteverkets styrsignaler förväntas ha. Pålsson menar att lämpligheten i detta kan diskuteras.¹⁰⁴ Han betonar att problematiken inte ligger i kompetensbrist hos myndigheten utan är principiellt och hänförligt till den maktförskjutning som agerandet innebär. Han får delvis stöd av Kristina Ståhl som dock inte är fullt så kritisk. Hon poängterar emellertid att Skatteverkets ”nya roll” kan resultera i en rad konstiga konsekvenser om Skatteverket systematiskt och på eget bevåg underkänner skatteregler som enligt den svenska lagstiftaren är förenliga med EG-rätten.¹⁰⁵ Dessutom saknar Skatteverket möjlighet att genom en begäran av förhandsavgörande få hjälp av EG-rätten att bedöma kompatibiliteten. En av Skatteverket underkänd regel blir således inte föremål för prövning i domstol. Ståhl uttalar samtidigt att problemet inte skall överdrivas. De nationella bestämmelser som Skatteverket varit villiga att åsidosätta i styrsignaler har handlat om äldre bestämmelser där det först genom senare praxis från EG-domstolen blivit tydligt att bestämmelserna är EG-rättsligt problematiska och står i strid med EG-fördraget.¹⁰⁶

Beskrivningen av hur Skatteverkets agerande har förändrats är i stor utsträckning även giltig avseende Skatterättsnämnden och domstolar som handlägger skatteärenden, vilka blivit alltmer benägna att åsidosätta svenska bestämmelser till förmån för EG-rätten. Antalet mål som prövar huruvida svenska skatteregler strider mot EG-rätten har ökat markant de senaste åren vilket fått domstolarna att verkligen inse effekten av gemenskapsrättens företräde.¹⁰⁷

Kärnproblematiken enligt mig är främst Skatteverkets behörighetsöverträdelse. Skatteverket, som myndighet, har inte befogenhet att vara ett lagstiftande organ men agerar ändå därefter genom att underkänna regler som inte varit uppe för prövning. En följdproblematik som aktualiseras är även vad som händer med de regler som blir underkända av Skatteverket, Skatterättsnämnden och domstolar som handlägger skatteärenden. Om skatteregeln innebär en restriktion ska den då ersättas eller omarbetas så att den är EG-anpassad och vem ska i så fall lagstifta eller finns risk för att område förblir oreglerat? Gränsen mellan vad en domstol eller Skatteverket kan göra utan att agera lagstiftare är viktig att urskilja. Skatteverket och domstolarna ska självfallet följa gällande rätt och det har tidigare konstaterats att EG-rätten har företräde framför nationell lagstiftning. Det hade varit en orimlig situation om domstolarna skulle avvakta en långsam lagändring och tillämpa EG-stridiga nationella bestämmelser bara för att lagstiftaren inte uppdaterat samtidigt som det är vanskligt och krävande att pröva skatteregler enbart mot EG-fördraget.

¹⁰⁴ Ibid, s. 415.

¹⁰⁵ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring, 2006:8, s. 33., www.sieps.se 2007-09-10.

¹⁰⁶ Ibid, s. 32.

¹⁰⁷ Ibid s. 32 ff.

Genom att konsekvent överklaga avgöranden kanske Skatteverket försöker få till stånd en klarare praxis på hur EG-rätten påverkar de svenska bestämmelserna. Det torde emellertid inte vara det effektivaste sättet.

5.6 Behöver de svenska koncernbidragsreglerna förändras?

Som tidigare konstaterats får medlemsstaternas nationella lagstiftning inte innehålla några regler som strider mot EG-rätten. EG-domstolen har därför i flera förhandsavgöranden underkänt medlemsstaters regler då de utgjort hinder för bland annat etableringsfriheten.

De svenska koncernbidragsreglerna gör en åtskillnad mellan inhemska och utländska bolag genom att uppställa krav på att mottagaren av ett koncernbidrag ska vara skattskyldig i Sverige för den verksamhet som bidraget hänförs till. En sådan lagstiftning strider mot etableringsfriheten i artikel 43 EG-fördraget. 2004 infördes emellertid 35 kap 2 a § IL som en konsekvens av EG-rätten. Lagstiftaren uppmärksammade då reglernas uppenbara diskriminering och genom 2a § likställdes utländska bolag med svenska bolag för de fall de är skattskyldiga i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till. Denna anpassning var nödvändig och frågan är om de svenska reglerna är i behov av att revideras på nytt?

Regeringen finner att det inte är nödvändigt att på grund av EG-rätten ändra några regler i det svenska koncernbidragssystemet, nöjer sig med att hänvisa till *Oy Esab*-målet och väljer att bortse från *Marks & Spencer*-domen. Regeringen konstaterar att det finska systemet överensstämmer i allt väsentligt med de svenska koncernbidragsreglerna och menar att EG-domstolen klarlagt att reglerna kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och att åtgärden är proportionerlig. Regeringen understryker att EG-domstolen menar att det inte går att uppställa andra villkor som skulle kunna förhindra att företagen fritt kan välja i vilken medlemsstat som företagsvinsterna ska beskattas.¹⁰⁸

Om *Marks & Spencer*-målet appliceras på de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap IL förefaller dock behovet finnas av en revidering utav koncernbidragsreglerna. Reglerna strider då i vart fall mot EG-rätten för de fall det utländska dotterbolaget har uttömt alla möjligheter att beakta förluster under det aktuella beskattningsåret, tidigare beskattningsår och för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående efter överlåtelse av bolaget till denne.

I *Oy Esab*-målet prövades det omvända förhållandet, nämligen koncernbidrag från inhemskt dotterbolag till utländskt moderbolag. EG-domstolen ansåg i målet att den restriktion av EG-rätten som de finska reglerna innebar var försvarlig och proportionerlig. Men trots det finska

¹⁰⁸ Prop. 2007/08:1, s. 118.

avgörandet och det faktum att de svenska reglerna överensstämmer med de finska koncernbidragsreglerna är *Marks & Spencer*-målet ändå tillämpligt då situationen som prövades var en annan än den i *Oy Esab*-målet. Sverige bör därför genomföra en revidering av koncernbidragsreglerna med hänsyn till EG-domstolens praxis och efterföljande svenska avgöranden. Gränsöverskridande koncernbidrag ska således i 35 kap IL vara möjligt även för de fall utländska dotterbolag inte är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget är hänförligt till om det utländska dotterbolaget har uttömt alla möjligheter att beakta förluster under det aktuella beskattningsåret, tidigare beskattningsår och för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående efter överlåtelse av bolaget till denne.

EG-rätten har, som beskrivits i uppsatsen, företräde framför nationell rätt och EG-domstolens avgöranden utgör gällande rätt i Sverige. Det framstår därför ytterst märkligt om den svenska lagstiftningen inte anpassas därefter. Problematiken som beskrevs i kap. 5.5 som Skatterättsnämnden, domstolarna som handlägger skatteärenden och Skatteverket ställs inför då de tillämpar EG-rätt som står i strid med svenska regler kan undvikas om även lagstiftaren följer EG-rätten. Det måste vara en fördel att uppdatera de svenska reglerna och ändra eller ersätta de regler som kan tänkas strida mot EG-rätten. Det är förståeligt att en medlemsstat vill ha till stånd en prövning av sina regler av EG-domstolen för att säkerställa att en regel i realiteten är fördragsstridig men efter hand som EG-domstolens praxis utökas framträder emellertid en tydligare linje av EG-domstolens ståndpunkt och följaktligen var gränsen går för vad som kan sägas strida mot EG-rätten.

6. Slutsats

I dagens globala företagsklimat är det mycket vanligt med koncernetableringar över gränserna, vilket stämmer väl överens med EU:s grundtanke om att skapa en fri inre marknad. Flertalet medlemsstater gör emellertid en negativ särbehandling av resultatutjämnning till utländska bolag jämför med inhemska bolag, något som däremot inte stämmer överens med etableringsfriheten i EG-fördraget. Gränsöverskridande resultatutjämnning är ett mycket aktuellt ämne som varit orsak till stor debatt i Europa den senaste tiden och inget skattemål har fått så mycket uppmärksamhet som *Marks & Spencer*-målet.

Genom Sveriges medlemskap i EU har EG-rätten blivit en del av den svenska rätten och ska ges företräde framför den nationella rätten. Den direkta beskattningsrätten har dock varit gemenskapsrättsligt oreglerad och tillhört medlemsstaterna. Trots detta har EG-domstolen i sin praxis generellt gett bestämmelserna om fri rörlighet ett mycket omfattande tillämpningsområde och domstolens inflytande har blivit särskilt stort på den direkta beskattningsrättsens område. EG-domstolens spelrum har skapats på grund av bristen på harmonisering och den ovilja som medlemsstaterna visat till en gemensam reglering på området. Bakgrunden till medlemsstaternas passivitet har varit en rädsla att förlora skatteintäkter om gränsöverskridande resultatutjämnning skulle tillåtas. Då det idag förekommer fyra resultatutjämningsmodeller inom EU kan en samordning av koncernbeskattningen självfallet innebära ansevärd konsekvenser för flertalet av medlemsstaterna, inte minst för de som tidigare inte haft koncernbidragsreglering och då måste införa ett nytt regelverk. Enligt mig är en gränsöverskridande resultatutjämnning emellertid nödvändig för att kunna uppnå en fri inre marknad.

EG-domstolens förfaringssätt att allt oftare tolka primärrätten gentemot medlemsstaters skatteregler har inneburit en tillnärmning av den direkta beskattningsrätten genom EG-domstolen istället för genom lagstiftning i form av direktiv. EG-domstolen ligger således före lagstiftaren på samma sätt som Skatteverket, Skatterättsnämnden och domstolarna som handlägger skatteärenden ligger före den svenska lagstiftaren. Lämpligheten i en sådan situation kan diskuteras då det för gemenskapsrättslig del undergräver vetorätten som medlemsstater har på skatterättsens område. Rättsläget kan sammanfattas med att domstolarna har intagit en lagstiftande roll och rättsutvecklingen på det direkta beskattningsområdet styrs idag i princip endast genom rättspraxis. Avseende gränsöverskridande resultatutjämnning har utvecklingen därför styrts till stor del av EG-domstolens avgörande i *Marks & Spencer*-målet.

Innan *Marks & Spencer*-domen var EG-domstolen allmänt mycket integrationsvänlig i sin hållning och underkände nationella bestämmelser som den ansåg utgjorde hinder för den fria rörligheten i flertalet avgöranden.

För svensk del medförde det att länsrätten i *Lindex*-målet grundade sina domskäl på EG-domstolens rättspraxis i brist på precisa gemenskapsrättsliga regler inom den direkta beskattningsrätten. Länsrätten valde således att ex officio förklara den svenska rätten oförenlig med gemenskapsrätten. *Lindex*-domen har emellertid kritiserats då den baserades enbart på generaladvokatens förslag till dom i *Marks & Spencer*-målet. I domen avvek emellertid EG-domstolen något från sin tidigare integrationsvänliga hållning genom att endast godta den inskränkning i etableringsfriheten som de brittiska förlustutjämningsreglerna innebar på grund av proportionalitetsbedömningen då möjligheterna att beakta förlusten i det utländska dotterbolaget var uttömda. Domen har medfört diskussioner avseende räckvidd och tillämplighet för andra medlemsstaters resultatutjämningsmodeller. Även om de brittiska reglerna skiljer sig från de svenska koncernbidragsreglerna i tekniskt hänseende har de samma grundsyfte och medför att samma slags effekt uppnås. Min bedömning är därför att *Marks & Spencer*-domen är tillämpligt för de svenska koncernbidragsreglerna och att Skatterättsnämnden har gjort en korrekt bedömning när den använt sig av domen som mall för sina avgöranden. Gränsöverskridande förlustutjämning har således blivit möjligt i svensk rätt, i strid mot våra koncernbidragsregler, i vart fall för den situation som fastslogs i *Marks & Spencer*-domen då den inskränkning den inhemska lagstiftningen medförde i etableringsfriheten ansågs vara oproportionerlig. Innebörden av begreppet ”*slutlig eller definitiv*” förlust bör därför beröras. Innehållet kan framstå som relativt självklart men vid gränsdragningar kan säkerligen problematiska situationer uppstå. I de fall som varit aktuella har Skatterättsnämnden, genom att hänvisa till *Marks & Spencer*, fastslagit att definitionen i vart fall ska omfatta *likvidation* av dotterbolag samt de fall då lagstiftning i utländskt dotterbolags hemviststat *inte medger möjlighet att ”rulla” förluster framåt i tiden* och på så sätt utnyttja dem längre fram i tiden.

De svenska koncernbidragsreglerna överensstämmer starkt med de finska reglerna som nyligen prövades av EG-domstolen i *Oy Esab*-målet. Det finska avgörandet bör därför kunna ge vägledning även för hur de svenska koncernbidragsreglerna skall bedömas i förhållande till EG-rätten. EG-domstolen godtog den finska lagstiftningen och menade att den inskränkning som reglerna medförde var proportionerlig. Det torde genom *Oy Esab* stå klart att ett koncernbidrag från ett svenskt dotterföretag till ett utländskt moderbolag inte är möjligt. Frågan är emellertid huruvida EG-domstolens resonemang i domen kan tillämpas avseende den omvända situationen, moderbolags avdragsrätt för koncernbidrag till utländskt dotterbolag. En situation som behandlades i *Marks & Spencer*-målet.

En slutsats som kan dras av EG-domstolens praxis torde vara att avdrag för koncernbidrag från ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag medges som utgångspunkt inte. Avdrag kan emellertid medges för koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett utländskt moderbolag för de fall ett utländskt dotterbolag har slutliga underskott med stöd av *Marks & Spencer*-domen. I *Oy Esab*-målet är det inte fråga om slutliga underskott i

moderbolaget. Utgången i målet hade kanske blivit en annan om så varit fallet. Om så varit fallet hade klarhet funnits angående *Marks & Spencers* tillämplighet oavsett riktningen av koncernbidraget. I dagsläget är det endast klarlagt att avdrag kan medges för koncernbidrag från inhemskt moderbolag till utländskt dotterbolag.

Det kan konstateras att *Lindex*-avgörandet inte längre är aktuellt utan att Kammarrätten i Göteborg med all sannolikhet kommer att korrigera länsrättens dom. Eftersom man inte kunnat visa att möjligheterna att utnyttja underskottet är uttömda, t.ex. genom att dotterbolaget likviderats eller försatts i konkurs kan inte undantagssituationen från *Marks & Spencer*-domen tillämpas.

Man kan vidare ifrågasätta den svenska lagstiftarens vilja och handlingskraft när det gäller att anpassa lagstiftningen till utvecklingen av EG-domstolens praxis. Behovet av att se över de svenska skattereglerna och reformera de bestämmelser som står i strid med EG-rätten blir alltmer påtagligt i takt med EG-domstolens avgöranden. För att en fri inre marknad ska kunna bli verklighet behöver den snedvridna skattemässiga effekten, som idag råder och väsentligt inverkar på företagets lokaliseringsbeslut, lösas. Kommissionen har på senare tid aktivt verkat för ett direktivförslag och diskussion förs om att införa en gemensam skattebas inom EU. Tanken är att den ska vara frivillig och verka parallellt med de nationella systemen. En sådan möjlighet medför i vart fall samma valfrihet för samtliga medlemsstater. Det bör dock uppmärksammas att det kan finnas en risk för att länder kan uppleva att det blir för komplicerat med parallella system.

Trots kommissionens arbete för harmonisering har EG-domstolen börjat acceptera EG-stridiga nationella regler inom den direkta beskattningsrätten, t.ex. i det tidigare refererade *Oy Esab*-målet. Man kan ifrågasätta om EG-domstolen har övergett harmoniseringsarbetet? En konsekvens som därför börjar utkristalliseras av EG-domstolens rättspraxis är att medlemsstaterna får alltmer ansvar för den direkta beskattningsrätten. Problematiken med EG-domstolens utslag är svårigheterna med att tillämpa dem på de olika skattesystem och resultatutjämningsmodeller som förekommer inom EU. Att försöka applicera avgöranden rakt av utan att synkronisera metoderna är svårt och ger tolkningsbekymmer. Min åsikt är att reglering genom direktiv är ett bättre alternativ då ett sådant kan ta hänsyn till de olika skattesystemen och arbeta för en harmonisering utifrån vart och ett av dem. Direktiv har inte direkt tillämplighet i medlemsstaten utan måste implementeras, vilket kan resultera i en mer anpassad harmonisering. Det är viktigt att ta hänsyn till såväl medlemsstaternas rädsla för att förlora skatteintäkter som mot behovet och de fördelar som en enhetlig reglering kan medföra. Möjligheten att göra detta är större om det sker genom en lagstiftningsprocess.

Sammanfattningsvis kan konstateras att de svenska reglerna torde strida mot etableringsfriheten men att denna inskränkning kan rättfärdigas då lagstiftningen är ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget, kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och är

avsedd att säkerställa att det eftersträvande syftet uppnås. Förutom för de fall då ett utländskt dotterbolag har uttömt alla möjligheter att utnyttja ett underskott i dess hemviststat, det vill säga om förlusten är definitiv. Inskränkningen anses då inte stå i proportion till ändamålet. Denna uppfattning stämmer även överrens med tolkningen av rättsläget som Skatterättsnämnden gjort i sina avgöranden.

Regeringen påstår emellertid att de svenska koncernbidragsreglerna inte behöver anpassas till EG-rätten, vilket enligt min mening är att blunda för en uppenbar sanning. *Marks & Spencer*-målet har medfört en möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning som idag inte finns lagstadgad i svensk rätt men som ändå tillämpas av de svenska domstolarna.

Källförteckning

Lagstiftning

Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992

Aktiebolagslagen (2005:551)

Förordning (SFS 2003:1106) med instruktion för Skatteverket

Fusionsdirektivet (Direktiv 90/434/EEG)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Lag (1994:2500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

Moder/dotterbolagsdirektivet (Direktiv 90/435/EEG)

Verotuksessa konserniavustuksetta annettu laki, nr 825/1986, lag om koncernbidrag vid beskattningen.

Offentligt tryck

Prop. 2003/2004:10

Prop. 2007/2008:1

Meddelande

IP/06/1827, The European Commission proposes an EU co-ordinated approach of national direct tax systems, Brussels, 19 December 2006

KOM (2001) 582

KOM (2003) 823

Litteratur

Barenfeld, Jesper, Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU, Svensk Skattetidning 1/2006

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, uppl. 2, Norstedts Juridik AB, 2002

- Brokelind, Cécile, Lindex-målet i sitt sammanhang, Svensk Skattetidning 9/2005
- Brokelind, Cécile, Lindex-målet, fortsättning och slut? Svensk Skattetidning. 9/2006
- Dahlberg, Mattias, EG-domstolens dom i mål C-446/03 Marks & Spencer, SkatteNytt, nr 3, 2006
- Douma, Naumburg, Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé, European Taxation, Volume 46, 2006, No. 9
- Forsberg, Potila, EG-aktuellt på företagsområdet, Svensk Skattetidning 1/2007
- Johansson, Gränsöverskridande resultatutjämnning och dess förenlighet med EG-fördraget, SkatteNytt, nr 1, 2007
- Lindström-Ihre, Lena, och Nilsson, Annelie, Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer – några synpunkter Skatteverkets tolkningar av domen, SkatteNytt nr 7-8, 2006
- Mattsson, Nils, Svensk Internationell beskattningsrätt, uppl. 14, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2004.
- Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen, SkatteNytt 2004 nr 11
- Murphy G, EU tax policy – Commission has 'no ambition' to harmonize corporate tax, Accountancy Ireland, Volume 38, Issue no. 2
- Pelin, Lars, Internationell Skatterätt i ett svenskt perspektiv, 4 uppl, Mediatryck, Lund 2006
- Pelin, Lars, Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, SkatteNytt nr 7-8, 2006
- Påhlsson, Robert, Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten, SkatteNytt nr 7-8, 2006
- Ståhl, Kristina, EG-domstolens domar, SkatteNytt nr 6, 2006
- Ståhl, Kristina, Österman Persson, Roger, EG-skatterätt, Iustus Förlag, Uppsala, 2000
- Ståhl K, Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8.
- Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002

Övrigt

www.delphilaw.com 2007-09-12, Sjögren, Utterström, Johansson, "Nästan fritt fram för koncernbidrag mellan EU-bolag"

www.eu-upplysningen.se 07-05-30, "EG-rätt"

www.lindebergs.se 2007-09-12, Fredriksson, Rasin, "Nya möjligheter genom Marks & Spencer-domen,

www.pointlex.se 07-09-15, Bratthall, Klarläggande beträffande koncernbidrag

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. avseende inkomståret 2007, del 3

Inkomstskattelagen- en kommentar, del 2, 2007

Pressmeddelande från Finansdepartementet den 14 december 2005

Rättsfallsförteckning

Mål nr C-452/01 Ospelt och Schlösse Weissenberg

Mål nr C-6/64 Costa/Enel

Mål nr C-120/78 Cassis de Dijon

Mål nr C-270/83 Avoir Fiscal

Mål nr C-81/87 Daily Mail and General Trusts

Mål nr C-175/88 Biehl

Mål nr C-204/90 Bachmann

Mål nr C-330/91 Commerzbank

Mål nr C-1/93 Halliburton

Mål nr C-279/93 Schumacker

Mål nr C-107/94 Asscher

Mål nr C-18/95 Terhoeve

Mål nr C-250/95 Futura

Mål nr C-118/96 Safir

Mål nr C-264/96 ICI

Mål nr C-254/97 Baxter

Mål nr C-307/97 Saint Gobain

Mål nr C-439/97 Sandoz

Mål nr C-87/99 Zurstrassen

Mål nr C-446/03 Marks & Spencer

Mål nr C-196/04 Cadbury Schweppes

Mål nr C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation

Mål nr C-452/04 Fidium Finanz

Mål nr C-231/05 Oy Esab – generaladvokatens förslag till förhandsavgörande

Mål nr C-231/05 Oy Esab

Mål nr 652-04 samt 438-05 Lindex mot Skatteverket

Skatteverkets sammanställning av rättsfall 7/07

SRN176-05/D

SRN 77-05/D

SRN 6-06/D

SRN 46-06/D

SRN 64-06/D