



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Evelina Hemsedahl

Gränsöverskridande  
resultatutjämnning – ur ett  
svenskt perspektiv

Examensarbete  
20 poäng

Lars Pelin

Skatterätt

VT 2007

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>2</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>3</b>
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte	4
1.3 Metod och material	4
1.4 Disposition	4
<b>2 RESULTATUTJÄMNING INOM KONCERNER</b>	<b>5</b>
2.1 Allmänt om koncernförhållanden	5
2.2 Inkomstöverföringar inom koncerner	6
2.3 Resultatutjämnning genom koncernbidrag	8
2.4 Resultatutjämnning genom underskottsavdrag	9
2.5 Resultatutjämnning genom dotterbolag	11
2.6 Resultatutjämnning genom filial	12
<b>3 GRÄNSÖVERSKRIDANDE RESULTATUTJÄMNING</b>	<b>15</b>
3.1 EG-rättens reglering på det direkta beskattningsområdet	15
3.2 Den fria rörligheten	16
3.3 Etableringsfriheten	17
<b>4 RÄTTSPRAXIS</b>	<b>20</b>
4.1 EG-domstolens avgöranden	20
4.1.1 Bachmann	20
4.1.2 Futura	21

4.1.3	Bosal Holding	21
4.1.4	Marks & Spencer	22
4.1.5	Oy Esab	24
<b>4.2</b>	<b>Nationell rätt</b>	<b>26</b>
4.2.1	Lindex-målet	26
4.2.2	Skatterättsnämndens förhandsbesked	27
<b>5</b>	<b>VART LEDER RÄTTSLÄGET?</b>	<b>31</b>
5.1	Rättfärdigandebedömningen	31
5.2	Hur de svenska rättsinstanserna bedömer rättsläget	34
5.3	Inverkan på andra rättsregler?	37
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>40</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>42</b>

# Summary

Member States of the European Union are not allowed to have tax legislation which restricts the free movement on the internal market. The tax legislation of Sweden prescribes that a national company (the parent company) which holds at least nine tenths of the capital of another national company, (the subsidiary company), may deduct an asset transfer made in purpose to improve the subsidiary's taxable income. Thereby it is only possible to make deductible financial transfers between group companies that is taxable within Sweden, this is leading to foreign companies not taxable in Sweden is being given a different treatment. In a number of cases the European Court of Justice (ECJ) has considered national tax law to be contrary to Treaty provisions. The Swedish tax legislation's consistence to Community law and the freedom of establishment has lately caused a vivid discussion, above all since the judgment in the Marks & Spencer (C-446/03) case made by ECJ in 2005.

In Sweden the Council for Advanced Tax Ruling as well as the national Courts has also payed great attention to the judgments recently made by the ECJ, especially the Marks & Spencer case, in its many rulings concerning the Swedish tax legislation's consistence to Community law. The Council for Advanced Tax Ruling's opinion is that a parent company's possibilities to make deductible financial transfers to a subsidiary company, are to be seen as exhausted when the subsidiary is to be liquidated or when its carry-forward period has expired.

This dissertation shows that the legal situation regarding a parent company's possibilities to make deductible financial transfers to a subsidiary company are to be seen as exhausted is somehow quite uncertain since the matter still has to be determined by a higher court. It is also my opinion that the conception "exhausted its possibilities" is to comprise more situations such as when a subsidiary is bankrupt, under composition without losses or when its debts are being redeveloped. My conclusion is therefore that the Council for Advanced Tax Ruling makes correct, but limited, judgments and my hope is that the legal situation will be a bit more understandable when higher courts has reached its verdict in the matter. But it is also wise to await the ECJ's further developments since it is hard to draw a conclusion from the Marks & Spencer case only. Finally the dissertation also questions the role of the Council of Advanced Tax Ruling and whether the above mentioned conclusions are applicable on other Swedish tax laws that may be seen incompatible with Community law.

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
EG	EG-fördraget
IL	Inkomstskattelagen
KL	Kommunalskattelagen
ÅRL	Årsredovisningslagen

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Enligt de svenska reglerna om koncernbidrag kan ett svenskt moderbolag inte skattefritt lämna ett koncernbidrag till ett helägt utländskt dotterbolag. Så är dock inte fallet om dotterbolaget är skattskyldigt för sin verksamhet i Sverige. De svenska koncernbidragsreglerna uppställer en rad förutsättningar för avdragsgillhet. Däribland finns även kravet att det mottagande bolaget av koncernbidraget skall vara skattskyldigt i Sverige för den verksamhet som bidraget hänför sig till. I praktiken får detta till konsekvens att koncernbolag med skatterättslig hemvist i annat land än Sverige endast omfattas av reglerna om avdragsgilla koncernbidrag under den förutsättning att de har ett fast driftställe i Sverige till vilket koncernbidraget går att hänföra. Därmed gör Sverige en särbehandling i skattemässigt hänseende då man ger en fördel till de koncerner som är skattskyldiga för sin verksamhet i Sverige.

EG-domstolen har behandlat frågan om skattereglers hindrande av etableringsfriheten i en rad avgöranden. Det framförallt mest uppmärksammade målet när det kommer till gränsöverskridande resultatutjämnning är avgörandet i Marks & Spencer (C-446/03). Domstolen fann i målet att de brittiska reglerna om koncernavdrag i princip stred mot etableringsfriheten då dessa ej medgav förlustavdrag till brittiska moderbolag för underskott hänförliga till utländska dotterbolag. Dessa regler kunde dock rättfärdigas men de ansågs inte vara proportionerliga i det fall då det utländska dotterbolaget uttömt sina möjligheter att utnyttja underskottet. Domen har debatterats friskt inom hela EU och även i Sverige och dess efterspel har även resulterat i att våra svenska koncernbidragsregler förenlighet med etableringsfriheten ifrågasatts.

Frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning är av största intresse i dagens Europa, inte bara för oss skattejurister, utan även för de multinationella företagen som bedriver verksamhet i någon av EU:s medlemsstater. Ända sedan EG-domstolen kom med sitt avgörande i målet Marks & Spencer år 2005 hoppades man få klarhet om det rådande rättsläget, men istället tycks frågorna om det bara blivit ännu fler. Även i Sverige har domstolarna, men även Skatteverket till viss del, under den senaste tiden avgjort en rad mål som rör frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning. Min förhoppning är att genom denna uppsats kunna förklara frågorna kring ämnet gränsöverskridande resultatutjämnning, och även till viss del kunna ge synpunkter på hur rättsläget kan komma att utvecklas.

## 1.2 Syfte

Detta examensarbete syftar således till att redogöra för frågan om gränsöverskridande förlustutjämning ur ett svenskt perspektiv och därvid undersöka huruvida de svenska koncernbidragsreglerna kan anses vara förenliga med EG-rätten och etableringsfriheten. Mitt mål med detta arbete är att genom att förklara hur de svenska reglerna om resultatutjämning inom koncerner förhåller sig till EG-rätten och genom att belysa praxis som finns på området hoppas jag kunna ge en helhetsbild för rättsläget och de frågor som finns på området.

## 1.3 Metod och material

Vid författandet av denna uppsats har jag använt mig av en klassisk rättsdogmatisk metod vilket innebär att det genomförts en utredning av gällande rätt med hjälp av accepterade rättskällor. För besvarandet av frågeställningen har jag undersökt aktuell lagstiftning, såväl EG-rättslig som svensk praxis och doktrin på området. Den skatterättsliga doktrinen har använts som både en väg till information och som en inspiration till min slutliga analys.

## 1.4 Disposition

Uppsatsen är indelad i sex delar, och efter inledningen följer till en början en redogörelse för de svenska reglerna om resultatutjämning inom i kapitel 2. Här förklaras även för den resultatutjämning som kan göras mellan moderbolag och dess dotterbolag och filialer. I kapitel 3 beskrivs förutsättningarna för gränsöverskridande resultatutjämning utifrån EG-rätten och reglering som finns på den direkta beskattningens område. Vidare redogörs för hur gränsöverskridande resultatutjämning förhåller sig till den fria rörligheten och etableringsfriheten. Härfter har jag valt att i kapitel 4 presentera en del av den EG-rättsliga och nationella praxis som är relevant för besvarandet av frågeställningen. Mot denna bakgrund går jag sedan vidare till att analysera vart rättsläget leder i kapitel 5. Här diskuterar jag en rad frågor som rättsläget ger upphov till, såsom vad man kan dra för slutsatser av EG-domstolens rättfärdigandebedömning, hur de svenska rättsinstanserna bedömer rättsläget för gränsöverskridande förlustutjämning samt rättslägets inverkan på andra rättsregler. Uppsatsen avslutas i kapitel 6 med de slutsatser jag dragit av den diskussion jag fört.

# 2 Resultatutjämföring inom koncerner

## 2.1 Allmänt om koncernförhållanden

Företag äger ofta andelar i andra företag. Dessa andelsinnehav kan vara näringsbetingade eller ske i rent kapitalplaceringssyfte. Beroende på hur strukturen av ägandet ser ut betecknas ofta dessa ägandekonstellationer ”koncerner”, men även begrepp som ”företagsgrupper” används. Anledningen till att man inte alltid kan säga att det rör sig om en koncern beror på att det inte finns något enhetligt begrepp och någon allmänt omfattad definition av begreppet koncern, då koncernbegreppet kan användas i skilda sammanhang och för olika syften.<sup>1</sup>

Skatterättsligt definieras begreppet *koncern* i 2 kap 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Där anges att men en svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Detta innebär att oavsett om koncerndefinitionen står i aktiebolagslagen (2005:551) (ABL), årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL) eller någon annan lag så omfattas sådana koncerner av uttrycket svensk koncern.<sup>2</sup>

Enligt 1 kap 11 § ABL föreligger en koncern om ett moderbolag innehar eller förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen. Moderbolaget kan även utöva detta ägande genom att sammanräkna sitt andelsinnehav tillsammans med ett av sina dotterbolag och på så sätt inneha mer än hälften av rösterna för samtliga andelar eller på dylikt sätt förfoga över det bestämmande inflytandet. Paragrafen innehåller således en koncerndefinition. Definitionen har anpassats efter EG:s redovisningsregler av både praktiska och rättssystematiska skäl och koncernbegreppet definieras numera i såväl ABL som redovisningslagarna och sakligt sett skall definitionen i samtliga dessa lagar anses som identisk. Koncerndefinitionen har betydelse framförallt för redovisningsreglerna men har även aktiebolagsrättslig betydelse.<sup>3</sup>

Man kan även då det gäller koncernförhållanden tala om *äkta* respektive *oäkta koncerner*. En oäkta koncern föreligger då två eller flera bolag ägs av samma fysiska person, då det till skillnad mot den äkta koncernen förutsätts vara en juridisk person som är moderbolag och som i sin tur äger ett eller flera dotterbolag. Skillnaden bör uppmärksammas då vissa regler är

---

<sup>1</sup> Wiman, Bertil, *Beskatning av företagsgrupper*, 1 uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2002, s 15

<sup>2</sup> Wiman s 23

<sup>3</sup> Prop. 1995/96:10, del 2, s. 105, 110



tillämpliga på företag i intressegemenskap respektive företag i koncernförhållanden.<sup>4</sup>

En koncern kan vara organiserad på flera olika sätt, man kan tala om att koncernen är vertikalt eller horisontellt integrerad. Är en koncern vertikalt integrerad står företagen inom koncernen vanligtvis för olika led i en produktions- eller distributionskedja. Den horisontellt integrerade koncernen däremot kännetecknas av att företagen ligger i samma produktions- eller distributionsled. Några av de främsta fördelarna med en koncernbildning ligger framförallt i de stordriftsfördelar man kan uppnå i produktion och försäljning, en gemensam administration och ett möjliggörande för gemensam satsning på forskning och utveckling. En annan fördel är självklart möjligheten till resultatutjämnning mellan de olika företagen inom koncernen.<sup>5</sup>

## 2.2 Inkomstöverföringar inom koncerner

En koncern skiljer sig mellan hur den företagsekonomiskt fungerar och hur den skatterättsligt behandlas. Ur ett ekonomiskt perspektiv ses koncernen som en ekonomisk enhet som ur organisatorisk synvinkel är uppdelad i olika företag. Enligt skattelagstiftningens utgångspunkt ser man, istället för koncernen, varje företag för sig såsom en separat juridisk person och som ett *enskilt skattesubjekt*.<sup>6</sup> Detta trots att man kan säga att företagsbeskattningen har till syfte att beskatta det samlade resultatet av den ekonomiska verksamheten inom koncernen. Då koncernförhållandet påverkar det ekonomiska resultatet i så stor utsträckning har lagstiftaren funnit det nödvändigt att vid inkomstbeskattningen på något sätt beakta förekomsten av koncernförhållandena.<sup>7</sup>

Den svenska skattelagstiftningen har som syfte att skattereglerna skall vara neutrala inför den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Enligt denna *neutralitetsprincip* skall reglerna således inte påverka den skattskyldiges val av exempelvis kapitalplacersalternativ eller val av företagsform.<sup>8</sup> På samma vis har det ända sedan kommunalskattelagens (SFS 1928:370) (KL) tillkomst 1928 varit en målsättning att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten bedrivits inom ett enda bolag.<sup>9</sup> I Sverige har man försökt att uppnå denna skatteneutralitet dels genom att beskatta varje i koncernen ingående bolag för sig. Därutöver krävs särskilda regler för att likställa

---

<sup>4</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Del 2, 10 uppl., Studentlitteratur, Lund 2005, s 344 f. Gul. Vad gäller regler se exempelvis 27:6 IL som gäller för företag i intressegemenskap. Se även kommentar om detta på s 353

<sup>5</sup> Wiman s 16

<sup>6</sup> Wiman s 66. Se även 6 kap 3 § IL som visar på denna uppfattning.

<sup>7</sup> LLMS 2005 s 352

<sup>8</sup> LLMS 2005 s 37

<sup>9</sup> Prop. 1953:28 s 40. Se även LLMS 2005, s 352

koncernen med ett enskilt aktiebolag ur skatterättslig synvinkel. Det finns många skatterättsliga särregler för koncerner och företag som på ett eller annat sätt befinner sig i intressegemenskap. En del bestämmelser är till fördel och syftar till att koncerner inte skall missgynnas därför att man valt att organisera sin verksamhet i en koncern, såsom reglerna om koncernbidrag. Det är därför lagstiftaren givit koncerner rätt att under vissa förutsättningar tillåta resultatöverföringar och resultatutjämningsåtgärder mellan bolag i samma koncern. En avsaknad av dessa möjligheter för koncernbolag skulle leda till en ökad skattebelastning. De viktigaste reglerna på denna punkt är därmed självklart reglerna om öppna koncernbidrag. Andra regler syftar till att förhindra att intressegemenskapen missbrukas på ett sätt som för lagstiftaren leder till ett oacceptabelt skattemässigt resultat, såsom korrigeringsregeln vid internprissättning.<sup>10</sup>

Något som ur neutralitetssynpunkt även skall uppmärksammas är den *ekonomiska dubbelbeskattningen* som sker av aktiebolagens inkomster. Denna dubbelbeskattning innebär att vinsten först skall beskattas hos bolaget med en bolagsskatt. Därefter beskattas delägaren för inkomst av kapital. Denna sorts dubbelbeskattning är motiverad då därigenom uppnås en skattemässig neutralitet jämfört med att ta ut vinsten i form av avdragsgill lön på vilken även sociala avgifter skall erläggas. Men dubbelbeskattningen kan således medföra klart negativa effekter i vissa fall, och detta särskilt inom koncernförhållanden då koncernbolag riskerar att bli beskattade, inte bara dubbelt utan i flera fall trippelt, något som brukar betecknas *kedjebeskattnig*. Skattebelastningen skall ju inte vara större eller mindre beroende på om man driver verksamheten i ett eller flera bolag. För att inte koncernen såsom organisationsform skall påverkas av dessa beskattningseffekter orättvist hårt, och för att upprätthålla neutralitetsprincipen, finns därför bland annat reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar i 24 kap IL.<sup>11</sup>

Sammanfattningsvis kan man därmed säga att bakom de möjligheter som koncernbolag ges till resultatöverföringar och resultatutjämningsåtgärder finns både ett syfte om skatteneutralitet och dels ett försök att undvika omotiverad kedjebeskattnig för företag i intressegemenskap. Bland de viktigaste reglerna inom koncernförhållanden när det kommer till resultatutjämnig är därför reglerna om koncernbidrag i 35 kap IL, skattefriheten vid utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar i 24 kap IL, och de särskilda uppskovsregler vid omstrukturering av företag. Dessa finns för att det skall gå att resultatutjämnig utan att några direkta beskattningsekvenser uppstår som finns i 25a kap 7-11 §§ IL. Jag skall nedan ta upp två av de alternativ jag begränsat mig till, nämligen resultatutjämnig genom koncernbidrag respektive underskottsavdrag.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Wiman s 21

<sup>11</sup> Wiman s 25 ff.

<sup>12</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 9 uppl., Studentlitteratur, Lund 2003, s 53

## 2.3 Resultatutjämnning genom koncernbidrag

Reglerna om koncernbidrag föreskrivs i 35 kap IL och möjliggör en fullständig resultatutjämnning inom koncerner som är nästintill helägda. Syftet med reglerna är att i viss mån neutralisera effekten av att varje koncernbolag ses som ett självständigt skattesubjekt. Koncernbidraget innebär att en kvittning mellan förluster och vinster kan ske i de olika koncernbolagen, en kvittning som annars skulle kunna ha uppnåtts inom ramen för en resultatberäkning i det fall verksamheterna hade bedrivits inom ett och samma aktiebolag. Genom koncernbidrag kan man därmed utjämna den allmänna skattebelastningen inom koncernen. Behovet av resultatutjämnning är därför störst inom en koncern där ett koncernbolag går med vinst och ett annat med förlust.<sup>13</sup>

Koncernbidraget är en avdragsgillt för det givande bolaget och skattepliktigt för det mottagande bolaget. *Avdragsrätten* är oberoende av om bidraget anses utgöra en omkostnad i det givande bolagets verksamhet. Den gäller även oavsett om det finns något samband mellan de två bolagens verksamheter. Vidare finns det inte heller någon begränsning av bidragets storlek, det kan till och med vara så stort att det framkallar förlust hos det givande bolaget. Dock ställs det höga krav på ägarsamband mellan de två bolagen för att avdragsrätt skall föreligga. Enligt 35 kap 2-3 §§ IL skall röra sig om ett moderbolag som äger mer än 90 % av andelarna i ett dotterbolag. Därmed är det endast möjligt att ge eller ta emot koncernbidrag inom, i det närmast helägda koncerner. Det ställs även krav på typ av associationsform, något som gör att koncernbidrag inte är möjligt exempelvis då det ligger ett handelsbolag ”mellan” moderbolaget och dotterbolaget. Inte heller får varken givare eller mottagare av koncernbidraget vara privatbostads- eller investmentföretag.<sup>14</sup>

En ytterligare förutsättning för att koncernbidraget skall vara avdragsgillt är enligt 35 kap 3 § IL att dotterbolaget varit helägt under hela beskattningsåret. Syftet med att det uppställs ett krav på att ett visst ägarförhållande skall föreligga hela beskattningsåret är för att skatteutjämnning endast skall vara möjlig för den tid då koncernen har utgjort en ekonomisk enhet och haft intressegemenskap, men inte i andra fall.<sup>15</sup> Det är även viktigt att understryka att 35 kap IL endast omfattar *öppna koncernbidrag*. Med ett öppet koncernbidrag förstås att det i både givarens och mottagarens självdeklaration, vid samma års taxering, skall redovisas att man gett eller mottagit ett koncernbidrag.<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> Wiman s 66 f

<sup>14</sup> LLMS 2005 s 353 ff. Se även Pelin, Lars, *Internationell Skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 4 uppl., Mediatryck, Lund 2006, s 148 ff.

<sup>15</sup> Dock är det med stöd av fusionsregeln i 35:5 IL att i viss utsträckning möjligt för ett moderbolag att ge koncernbidrag till ett svenskt aktiebolag trots att det inte är helägt. Se även Wiman s 72 f.

<sup>16</sup> LLMS 2005 s 353 ff.

Vad gäller bidrag från dotterbolag till moderbolag och mellan dotterbolag uppställs ytterligare krav. Moderbolaget skall enligt 35 kap 3 §, 6 p IL vara frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget. Detta beror på att bidragen betraktas som vederlagsfria och att det därmed inte skall vara möjligt att kringgå reglerna om kedjebeskattning med hjälp av koncernbidrag. Kopplingen mellan koncernbidragsreglerna och kedjebeskattningsreglerna är absolut.<sup>17</sup>

Enligt 35 kap 2a § i IL jämställs *motsvarande utländska företag*, hemmahörande inom EES-området, med svenska företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Mottagaren får inte heller anses ha skatterättslig hemvist i annan stat enligt skatteavtalet enligt 35 kap 3 §, 4 p IL. Detta innebär att koncernbidrag kan ges inte bara inom äkta svenska koncerner utan exempelvis både mellan svenska aktiebolag som har ett gemensamt moderbolag inom EU, och mellan ett svenskt bolag och ett EES-bolag under förutsättning att EES-bolagets verksamhet är skattepliktig i Sverige. Men därigenom saknar exempelvis svenska systerbolag koncernbidragsrätt om det ägs av ett utländskt moderbolag utanför EU eller EES.<sup>18</sup>

## 2.4 Resultatutjämnning genom underskottsavdrag

Lagstiftaren har som huvudregel valt att beskatta de olika skattesubjekten för det resultat som uppkommit under beskattningsåret. Man brukar i detta sammanhang tala om beskattningsårets slutenhet, vilket innebär att om resultatet för ett inkomstslag är negativt kan man inte föra detta underskott varken framåt eller bakåt i tiden. Det går vanligtvis inte heller att flytta ett underskott från ett skattesubjekt till ett annat. Från dessa regler finns det undantag i bl.a. 40 kap IL.<sup>19</sup>

*Underskott av näringsverksamhet* definieras i 14 kap 21 § IL, där det anges att resultatet beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Av 14 kap 22 §, 1 st., IL framgår några tvingande regler där underskottet skall dras av samma beskattningsår. Det rör sig här främst om situationer av försäljning av näringsfastigheter eller näringsbostadsrätter. Men i 3 st. samma lagrum medges ett undantag och en möjlighet att dra av underskott senare beskattningsår då det rör sig om avdrag i näringsverksamhet.

Reglerna om *underskottsavdrag* finns främst i 40 kap IL. Dessa regler måste ses mot de allmänna reglerna om resultatutjämnning mellan skattesubjekt,

---

<sup>17</sup> Pelin, s 149

<sup>18</sup> LLMS 2005, s 354

<sup>19</sup> Wiman, s 98

såsom reglerna om koncernbidrag. Den kvittning eller resultatutjämning som är en följd av koncernbidragen är begränsad till den ekonomiska verksamhet och det ekonomiska resultat som har uppstått under den tid som koncernbolagen varit i intressegemenskap. Underskott som ligger utanför denna tidsperiod av intressegemenskap kan principiellt sett inte utnyttjas som en följd av neutralitetsprincipen. Genom reglerna om underskottsavdrag så får ett aktiebolag som har gått med driftsunderskott, ett skattemässigt underskott som ackumulerat skjuts framåt i tiden. Rätten till underskottsavdrag, s.k. ”*carry loss forward*”, är obegränsad i tiden och i princip outtömlig. Enligt 40 kap 2 § IL skall ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning 40 kap IL eller andra lagrum inte innehåller några begränsningar. Den skattskyldige måste vidare göra avdrag för underskottet, här har han ingen valmöjlighet. Det innebär att vi har en i tiden obegränsad underskottsframföring framåt.<sup>20</sup>

Enligt huvudregeln i 40 kap 2 § IL så *skall* ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den mån *undantag* ej föreskrivs. Detta gör att en beaktansvärd del av avdragsrätten kan falla bort. Undantagen är knutna till det fall då ett *underskottsföretag har genomgått en ägarförändring*, och de två spärrarna utgörs av beloppsspärren och koncernbidragsspärren. Undantagsreglerna omfattar situationer där ett underskottsföretag har bytt ägare, vilket normalt är när ett annat skattesubjekt har erhållit det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Men spärreglerna omfattar även det fallet då underskottsföretaget fått bestämmande inflytande över ett annat företag. Eftersom en ägarförändring anses ha ägt rum när det bestämmande inflytandet har gått över till en ny ägare, gör detta att även rent koncerninterna överlåtelser av företag kommer att omfattas av spärreglerna. Detta skulle därmed försvåra avsevärt för omstruktureringar inom en befintlig koncern, varvid särskilda undantag medges för koncerninterna ägarförändringar. Men då det finns möjlighet att otillbörligen kringgå koncernundantagen har lagstiftaren varit tvungen att införa ett undantag från koncernundantaget då det gäller kringgående genom fusion eller etappvisa koncernbidrag.<sup>21</sup>

*Beloppsspärren* innebär enligt 40 kap 15 § IL att ett underskottsföretag som omfattas av en ägarförändring förlorar den del av underskottet som överstiger den dubbla utgiften som erlagts för att vinna det bestämmande inflytandet. Detta innebär således att avdragsrätten för ett underskottsföretags gamla underskott för all framtid faller bort. Själva beloppsspärren har till syfte att förhindra handel med underskottsbolag. *Koncernbidragsspärren* i sin tur innebär en begränsning av rätten att dra av underskott mot erhållna koncernbidrag det beskattningsår då ägarförändringen skett och de därpå fem följande beskattningsåren, enligt 40 kap 18 § IL. S Avdragsrätten för de underskott som medföljer till det övertagande företaget får utnyttjas först efter sex år genom

---

<sup>20</sup> Wiman s 98 ff.

<sup>21</sup> Wiman s 98 ff.

koncernbidragsspärren. Syftet med denna spärr är att säkerställa att en skatteutjämning mellan företag endast kan ske för den tidsperiod som företagen tillhörde samma koncern. Koncernbidragsspärren innebär därmed inte att rätten till avdrag förloras utan att den skjuts upp i sex år.<sup>22</sup>

Det finns ingen möjlighet att föra över gamla underskott till det köpande bolaget vid verksamhetsavyttringar enligt 38 kap 17 § IL. Inte heller är det möjligt att överföra kapitalförluster som på grund av aktiefällan i 48 kap 26 § IL ännu inte kunnat utnyttjas. Dock finns det en möjlighet att föra över gamla underskott vid fusioner och fissioner. I detta fall får löpande underskott övertas direkt och tidigare års underskott får tas över inom de gränser som anges i 40 kap IL och som precis har förklarats för.

Avdragsrätten är vidare begränsad när det kommer till bolag som fått ackord utan konkurs samt vid skuldsanering enligt 40 kap 21 § IL. Vidare så går rätten till avdrag för underskott *definitivt* förlorad om ett underskottsföretag är eller har varit försatt i konkurs enligt 40 kap 20 § IL. Likaså kan avdragsrätten gå förlorad när ett företag upplöses genom likvidation. Ett företag kan vara skyldigt att träda i likvidation, s.k. tvångslikvidation, men kan även ingås frivilligt om ägarna exempelvis inte vill fortsätta bedriva verksamheten.<sup>23</sup>

## 2.5 Resultatutjämning genom dotterbolag

Ett bolag kan välja att etablera sig i utlandet på två olika sätt och som därmed även får skilda skattemässiga konsekvenser. Antingen sker etableringen genom att man bildar ett utländskt dotterbolag eller så kan den ske genom att man upprättar en filial i utlandet. En utlandsetablering kan ske inte bara av svenska aktiebolag, utan även av liknande juridiska personer.<sup>24</sup> Beroende på vilket alternativ man väljer, följer olika regler och konsekvenser. Inte minst blir resultatet olikartat när det kommer till frågan om resultatutjämning mellan det svenska bolaget och det utländska dotterbolaget respektive filialen.

Etablering i utlandet genom upprättande av ett utländskt dotterbolag, en utländsk juridisk person, är vanligt i de fall då den utländska verksamheten förväntas bli betydande. Förhållandena blir därmed att se som en *indirekt* bedriven verksamhet i utlandet som sker genom *förmedling* av en utländsk juridisk person, ett dotterbolag. Det utländska dotterbolaget har en verksamhet som är helt skild från den svenska, och den har även en separat förmögenhetsmassa och egen rättskapacitet enligt 6 kap 8 § IL. Bildandet av den utländska juridiska personen sker enligt de regler och lagar som gäller i etableringslandet. På samma sätt är en utländsk juridisk person som önskar

---

<sup>22</sup> Wiman s 99 ff.

<sup>23</sup> Pelin, Lars, *Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv*, SkatteNytt nr 7-8, 2006 (i fortsättningen Pelin, M&S)

<sup>24</sup> Pelin, Internationell skatterätt, s 105

upprätta ett dotterbolag i Sverige skyldig att iaktta de regler som gäller för upprättande av exempelvis aktiebolag här i landet.<sup>25</sup>

*Beskattningskonsekvensen* av det utländska dotterbolaget blir att beskattningen sker enbart i etableringslandet. Det kan därmed inte uppstå någon internationell jurisdiktionell dubbelbeskattning då Sverige inte har några beskattningsanspråk för den i utlandet bedrivna verksamheten.<sup>26</sup> Dock skall svenska delägare *kapitalbeskattas* i Sverige om de uppbär utdelning från en utländsk juridisk person enligt 42 kap 1 § IL. Det finns även en risk för att en viss del av utdelningen *tjänstebeskattnas* enligt 57 kap 20 § IL om utdelningen härrör från en utländsk juridisk person som är ett fåmansbolag. I det fall den utdelningsberättigade är en svensk juridisk person och det rör sig om en näringsbetingad andel är utdelning och kapitalvinst på sådan skattefri enligt 24 kap 17 § IL. Skulle det inte vara fråga om en näringsbetingad andel beskattas utdelningen i inkomstslaget näringsverksamhet. De villkor som skall uppfyllas för att en andel skall anses näringsbetingad uppställs i 24 kap 14-16 §§ IL och ger förenklat sett bolag i intressegemenskap skattefrihet på utdelningar och kapitalvinster bolagen emellan.<sup>27</sup>

All näringsverksamhet som ett svenskt dotterbolag bedriver räknas som en enda verksamhet enligt 14 kap 10 § IL. Detta får till följd att underskott i princip kan kvittas mot andra inkomster inom näringsverksamheten. Kvittningsmöjligheten är vidare oberoende av om verksamheten bedrivs i Sverige eller utomlands. Dock kan ej avdrag medges när underskottet uppkommit i ett utländskt dotterbolags verksamhet utanför Sverige.<sup>28</sup> Möjligheten till resultatutjämning över gränserna mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag föreskrivs i 35 kap IL. Som ovan beskrivits måste, förutom de ytterligare krav som uppställs, mottagaren av ett koncernbidrag ha skatterättslig hemvist i Sverige enligt skatteavtalet mellan det två aktuella länderna, och med andra ord vara skatteskyldigt i Sverige för näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till enligt 35 kap 2a § samt 3 § 4 p. IL.<sup>29</sup>

## 2.6 Resultatutjämning genom filial

Det finns även flera fördelar med att etablera sig utomlands genom en filial. Bland annat är etableringskostnaderna normalt lägre då dotterbolagsalternativet ofta kräver eget kapital och kan medföra höga

---

<sup>25</sup> Pelin s 108 f.

<sup>26</sup> Pelin s 108 f.

<sup>27</sup> Pelin s 121 ff.

<sup>28</sup> Det finns dock ett undantag där dotterbolag medges avdrag för underskott från en i utlandet delägarbeskattad person. Denna juridiska person måste höra hemma i en stat inom EES eller i ett område som anges i bilagan till 39a IL och som inte omfattas av undantagen som föreskrivs där. I annat fall medges avdrag för beräkningen av den utländska juridiska personens resultat det följande beskattningsåret enligt 14 kap 11 § IL. Se Pelin, M&S

<sup>29</sup> Pelin s 150

stämpelskatter. Därmed kan filialalternativet ofta vara en bra start på utlandsetableringen när den fortfarande inte är så omfattande. Dock så saknar filialen rättskapacitet och utgör därmed inget självständigt skattesubjekt, vilket även för att den inte heller ses som en "person" i skatteavtalens mening.<sup>30</sup>

*Bildandet* av en utländsk filial sker genom att en svensk näringsidkare etablerar en stadigvarande plats för bolagets affärsverksamhet utomlands. Verksamheten skall helt eller delvis bedrivas från den utländska filialen utan en utländsk juridisk person som mellanhand. Den skattemässiga konsekvensen av bedrivande av verksamheten genom en filial innebär att filialens inkomster betraktas som en del av den svenska juridiska personens inkomster. Om ett moderbolag etablerat sig i utlandet genom en filial faller således filialens inkomster under moderbolagets och det råder obegränsad skattskyldighet för subjektets inkomster inom ramen för inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt svensk intern rätt ligger beskattningsrätten kvar i Sverige enligt 3 kap 8 § samt 6 kap 4 § IL.<sup>31</sup> Filialverksamheten beskattas dock normalt även i etableringslandet, vilket därmed gör att den blir föremål för internationell juridisk dubbelbeskattning. Det finns tre sätt att undanröja denna dubbelbeskattning som uppstår. Antingen undanröjs den med hjälp av skatteavtal som upprättats mellan de berörda staterna, eller genom att den utländska skatten dras av som en kostnad enligt 16 kap 18-19 §§ IL. En sista möjlighet är skattereduktion här i Sverige, en avräkning av den skatt som betalats till utlandet.<sup>32</sup>

*Beskattningsunderlaget* för filialen skall fastställas utifrån en resultatberäkning av de inkomster som hänförs till det fasta driftstället i utlandet. Detta kan göras på två sätt, antingen utgår man ifrån den resultatredovisning som upprättats för det filialen under förutsättning att dess räkenskaper är avgränsade på samma sätt som i ett självständigt företag. Alternativt bestäms beskattningsunderlaget genom att man räknar fram bolagets totala inkomster och därefter hänför en viss del till källstaten med hjälp av en lämplig fördelningsnyckel.<sup>33</sup>

En av de främsta fördelarna med att som *aktiebolag* etablera en filial i utlandet, jämfört med dotterbolagsalternativet, är möjligheten till resultatutjämning som kan uppnås över gränserna. Detta är möjligt då det för svenska aktiebolag då näringsverksamheten som däri bedrivs räknas som en enda oavsett hur många verksamheter aktiebolaget bedriver. Därför har det inte heller någon betydelse för om den utländska filialens verksamhet anses som självständig eller osjälvständig enligt 14 kap 10 § IL. Även med anledning därav är det dock endast möjligt att kvitta underskott i den utländska filialen mot överskott i den svenska.<sup>34</sup>

---

<sup>30</sup> Pelin 105 f

<sup>31</sup> Pelin s 105

<sup>32</sup> Pelin s 106. Hur detta går till beror på vilken metod som skatteavtalet föreskriver.

<sup>33</sup> Pelin s 106

<sup>34</sup> Pelin s 105 f



Gemensamt för alla kategorier skattskyldiga är att underskott som uppkommit i en filial utomlands, inte kan utnyttjas mot överskott i en svensk verksamhet i det fall då filialen ligger i ett land med vilket Sverige har ett *skatteavtal som föreskriver att exemption-metoden* skall tillämpas på inkomsten ifråga. 9 kap 5 §, 1 st. IL föreskriver att om en inkomst inte skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller sådan dispens som avses i 6 kap 17 § IL, får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av. En inkomst kan även undantas från beskattning i Sverige då ett skatteavtal tillerkänner den andra avtalsslutande staten hela beskattningsrätten.

I de fall Sverige har ingått ett *skatteavtal med en stat som föreskriver credit of tax-metoden* kan det uppkomma en del problem om skatten i det andra landet är lika hög som i Sverige. Därför medges avdrag för underskott i den utländska filialen samtidigt som den beskattningen i Sverige av vinsten försvinner genom avräkning av den utländska skatten.<sup>35</sup>

Den utländska filialverksamheten kan beaktas som *självständig eller osjälvständig*, vilket får betydelse framförallt för *enskilda näringsidkare och handelsbolag* och deras möjlighet att kvitta överskott i den ena verksamheten mot underskott i den andra. Det finns inga uttryckliga regler för hur detta skall bestämmas, men enligt förarbetena så saknar självständiga verksamheter naturlig anknytning till den svenska verksamheten.<sup>36</sup>

Då det gäller enskilda näringsidkare och handelsbolag som bedriver *självständig näringsverksamhet utomlands*, anses denna alltid vara en egen näringsverksamhet enligt 14 kap 12-13 §§ IL. Detta får till konsekvens att en fysisk person som bedriver en näringsverksamhet i Sverige, förutom en självständig näringsverksamhet utomlands, *inte* kan kvitta överskott i den ena verksamheten mot underskott i den andra. Dock får underskott i den utländska verksamheten dras av som en kostnad nästföljande år enligt 40 kap 2 § IL.

I det fall då en självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands är att anse som en *passiv* sådan tillämpas 2 kap 23 § IL, som får till följd att grundavdrag, pensionssparavdrag och underskottsavdrag för nystartad eller konstnärlig verksamhet ej medges. Detta får normalt sett störst betydelse för näringsidkare som bedriver näringsverksamhet enbart utomlands, men kan självfallet få konsekvenser för den som bedriver verksamhet både i Sverige och i utlandet. Slutligen så påverkar indelningen av självständig eller osjälvständig näringsverksamhet den enskilda näringsidkare som har *avslutat* en självständigt bedriven verksamhet utomlands. I denna situation är man inte berättigad till avdrag för slutligt underskott i inkomstslaget kapital enligt samma regler som gäller för den som har bedrivit verksamheten i Sverige.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Pelin s 106 ff.

<sup>36</sup> Pelin s 106 f.

<sup>37</sup> Pelin s 106 ff. Se 42 kap 34 §, 2 st. IL.

# 3 Gränsöverskridande resultatutjämnning

## 3.1 EG-rättens reglering på det direkta beskattningsområdet

Sedan Sveriges medlemskap i den Europeiska unionen den 1 januari 1995 har EG-rätten blivit en del av intern svensk rätt.<sup>38</sup> Därmed kan man klassificera EG-rätten som ett tredje rättssystem vid sidan av den internationella skatterätten och skatteavtalsrätten.<sup>39</sup> Medlemskapet medför långtgående konsekvenser för medlemsstaterna. I *Costa/Enel-målet (C-6/64)* fastslog EG-domstolen att EG-rätten skall ges absolut företräde framför medlemsstaternas nationella rättsordningar oavsett vilken typ av EG-rättslig respektive nationell reglering det rör sig om. Domstolen förklarade att EG-fördraget vid ikraftträdandet skapat en egen rättsordning som blivit en integrerad del av medlemsstaternas rättsordningar vars regler de nationella domstolarna var tvungna att tillämpa. Principen om EG-rättens företräde har successivt vunnit acceptans både hos medlemsstaterna och de nationella domstolarna, och däribland Högsta domstolen. Det står dock medlemsstaterna fritt att själva utforma och organisera sina skattesystem samt att avgöra behovet av att fördela beskattningsrätten medlemsstaterna emellan.<sup>40</sup>

Genom medlemskapet i EU har Sverige generellt överfört beslutanderätten i enlighet med vad som följer av fördragen. Detta betyder att omfattningen av suveränitetsinskränknigen framgår av EG-fördragets innehåll och det är därmed fördragen som drar upp gränserna för gemenskapens kompetens.<sup>41</sup> På skatterättens område finns det endast en uttrycklig EG-rättslig reglering. Den återfinns i artiklarna 90-93 om ”bestämmelser om skatter och avgifter”. Regleringen rör dock endast det *indirekta* beskattningsområdet. När det därmed gäller den *direkta* beskattningens område finns det inte någon särskild reglering i EG-fördraget. Det är istället en allmän harmoniseringsregel i artikel 94 som behandlar tillnärmningen av lagstiftningen på det direkta beskattningsområdet. Bestämmelsen gör det möjligt för Rådet att enhälligt efter förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande eller funktion. Med stöd av denna bestämmelse har medlemsstaterna enhälligt antagit bindande direktiv på den direkta

---

<sup>38</sup> Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

<sup>39</sup> Pelin s 301

<sup>40</sup> Pelin s 325

<sup>41</sup> Pelin s 310 f.

beskattningens område. Omfattningen av samarbetet på det direkta beskattningsområdet är mycket begränsat och innefattar i stort endast delar av företagsbeskattningen och där särskilt förhållandet mellan moder- och dotterbolag samt det administrativa samarbetet på skatteområdet mellan medlemsstaterna. Sammanfattningsvis kan man därmed säga att beskattningsrätten i övrigt ligger kvar på medlemsstaterna inom dess suveräna beslutanderätt då tillnärmningen inom EU på det direkta beskattningsområdet skall ske genom att medlemsstaterna enhälligt antar bindande direktiv. Därmed kan man även säga att medlemsstaternas suveräna beskattningsmakt och det nationella skatteunderlaget skyddas av vetorätten. Denna uppfattning är dock inte förenlig med EG-domstolens praxis då även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, så är medlemsstaterna *skyldiga att iakttaga gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet*.<sup>42</sup> EG-domstolen har i sin praxis generellt gett bestämmelserna om fri rörlighet ett mycket vidsträckt tillämpningsområde. Bristen på harmonisering och medlemsstaternas relativa ovilja att utfärda gemensam lagstiftning på det direkta beskattningsområdet har medfört att domstolens inflytande blivit särskilt stort just på detta område.<sup>43</sup> EG-domstolen tolkar EG-fördraget så att också de primärrättsliga bestämmelserna om den fria rörligheten för tjänster, personer och kapital samt icke-diskriminering inskränker medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta. Att det förhåller sig på detta vis innebär att tillnärmningen på det direkta beskattningsområdet huvudsakligen har skett, och sker, genom EG-domstolen istället för genom direktiv något som kan diskuteras då det undergräver vetorätten som medlemsstaterna har på det skatterättsliga området.<sup>44</sup> I själva verket kan EG-domstolen sägas ha intagit en lagstiftande roll och rättsutvecklingen på det direkta beskattningsområdet styrs nu nästan uteslutande genom rättspraxis.<sup>45</sup>

## 3.2 Den fria rörligheten

En av de allra viktigaste delarna inom EU utgör de grundläggande friheterna, ofta kallade *de fyra friheterna*, som föreskrivs i EG-fördraget. Enligt fördraget skyddas den som utnyttjar rätten till fri rörlighet, inte den som avstår från att göra det. Det rör sig om fri rörlighet för varor, personer, tjänster samt för kapital.<sup>46</sup> Gemensamt för alla fördragsfriheterna är att de skyddar gränsöverskridande förhållanden av olika slag. När det rör rent interna förhållanden i en medlemsstat är reglerna därmed ej tillämpliga. Detta gör det i princip är tillåtet för en medlemsstat att tillämpa omvänd

---

<sup>42</sup> Se bland annat diskussionen som fördes i Marks & Spencer C-446/03 punkt 29 samt de förenade målen C-397/98 och C-410/98 Metallgesellschaft p 37. Se även mål C-80/94, Wielockx, mål C-107/94 Asscher, mål C-311/97 Royal Bank of Scotland och mål C-251/98 Baars

<sup>43</sup>Ståhl, Kristina, *Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?*, Sieps 2006:8, s 11 ff.

<sup>44</sup> Pelin s 312 ff.

<sup>45</sup> Ståhl, s 11 ff.

<sup>46</sup> Se i artiklarna 23-31, 39-48, 49-55 och 56-60 EG.

diskriminering, genom att ha mindre förmånliga regler för sina egna medborgare än för dem från andra medlemsstater. Vidare har även samtliga fördragsbestämmelser om fri rörlighet direkt effekt.<sup>47</sup>

Den fria rörligheten gäller inte endast mellan EU:s medlemsstater utan då motsvarande bestämmelser finns i EES-avtalet gäller den fria rörligheten även i förhållande till EES-länderna. Detta framgår av EG-domstolens avgörande i målet *Ospelt och Schlösse Weissenberg (C-452/01)* där man förklarade att vid en prövning av om en nationell bestämmelse strider mot EES-avtalet skall göras på samma sätt som en prövning mot EG-fördraget.<sup>48</sup>

### 3.3 Etableringsfriheten

Etableringsfriheten som är en del av den fria rörligheten för personer, omfattar såväl juridiska som fysiska personer. Den innebär en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätten att bilda och driva ett företag på samma villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare. Det är framförallt etableringsfriheten så som den stadgas i artikel 43, men även artikel 48, som är intressant då man diskuterar gränsöverskridande förlustutjämnning. I artikel 43 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.”*

Den inre marknaden kännetecknas av en avsaknad av hinder för den fria rörligheten mellan medlemsstaterna. Medlemsstaterna är *skyldiga att undanröja hinder för gränsöverskridande inkomstöverföringar* mellan närstående bolag, detta för att kunna möjliggöra upprättandet av en fungerande inre marknad. Skatteregler som hindrar den etableringsfriheten kan förekomma både i det land där själva etableringen sker och i personens eller företagets hemviststat. Skattehindret kan därmed leda till att utländska subjekt stängs ute från den aktuella medlemsstaten då de inte tillåts att verka på samma villkor som inhemska subjekt. Men ett skattehinder kan även leda till att inhemska subjekt stängs inne och avhålls från att exempelvis etablera sig i andra medlemsstater. Av det nämnda följer dock inte att det strider mot gemenskapsrätten att medlemsstaterna har olika regler. Olikheter i lagstiftningen och skattesystemen kan medföra mer eller mindre förmånliga regler för de skattskyldiga. Reglerna får dock inte missgynna personer eller transaktioner enbart på grund av dess nationella tillhörighet då detta anses

---

<sup>47</sup> Ståhl, s 12 ff.

<sup>48</sup> Se domstolens dom punkterna 23-32

utgöra en negativ särbehandling som inte är tillåten enligt EG-fördraget.<sup>49</sup> De svenska koncernbidragsreglerna uppställer som ovan beskrivits en rad förutsättningar för att ett koncernbidrag skall vara avdragsgillt. Däribland finns även kravet att det mottagande bolaget av koncernbidraget skall vara skattskyldigt i Sverige för den verksamhet som bidraget hänförs till. I praktiken får detta till konsekvens att koncernbolag med skatterättslig hemvist i annat land än Sverige endast omfattas av reglerna om avdragsgilla koncernbidrag under den förutsättning att de har ett fast driftställe i Sverige till vilket koncernbidraget går att hänföra. Därmed gör Sverige en särbehandling i skattemässigt hänseende då man ger en fördel till de koncerner som är skattskyldiga för sin verksamhet i Sverige. Det är härifrån man får ta avstamp i frågan om dessa slags regler därför kan sägas strida mot etableringsfriheten.<sup>50</sup>

När det gäller *bedömningen av om en nationell bestämmelse strider mot etableringsfriheten* såsom den föreskrivs i EG-fördraget prövar EG-domstolen om den nationella lagstiftningen medför ett hinder för en gränsöverskridande transaktion. Inskränkningar för medborgare eller juridisk person som hör hemma i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan medlemsstat är som ovan beskrivits förbjudna enligt artikel 43 EG. Här omfattas både etableringshinder som förekommer i verksamhetsstaten och hemviststaten. Det rör sig framförallt om nationella regler som ger fördelar endast för inhemska subjekt och som i första hand är inriktade mot utländska subjekt. Etableringsfriheten som den beskrivs i EG-fördraget verkar bland annat för att det inte skall förekomma någon diskriminering mellan olika företagsformer som en näringsidkare kan komma att välja. Inte heller får ett företag avskräckas från att bedriva sin verksamhet i en annan medlemsstat genom att det föreskrivs olika regler beroende på om det är ett inhemskt respektive ett utländskt bolag. Men gemensamt är att all diskriminering, oberoende av om den är direkt eller indirekt kopplad till nationalitet är förbjuden. Även situationer som inte är direkt kopplade till nationaliteten såsom restriktioner för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan är förbjudna. Sammantaget kan man säga att etableringsfriheten handlar om att förhindra diskriminering av gemenskapsmedborgare som önskar utöva de rättigheter som följer av den fria rörligheten. Förbudet mot restriktioner medför att alla slags hinder för fritt ekonomiskt utbyte över gränserna mellan medlemsstaterna även är förbjudet.<sup>51</sup>

Det finns dock möjlighet till undantag och att på vissa grunder godtas en nationell bestämmelse trots att den hindrar den fria rörligheten, något som grundas på om vissa *rättfärdigande grunder* är för handen. Detta gör att även om en skatteregel som huvudregel anses vara fördragsstridig så kan den godtas om det föreligger tillräckligt starka skäl. Så är fallet om den nationella bestämmelsen kan motiveras med hänsyn till allmän ordning,

---

<sup>49</sup> Ståhl, s 13 ff.

<sup>50</sup> Bärebring, Anna, *Rättsfall: Mål C-168/01 Bosal Holding*, SkatteNytt nr 3, 2004

<sup>51</sup> Pelin, s 347-353

säkerhet och hälsa.<sup>52</sup> Vad gäller den fria rörligheten för personer och därmed etableringsfriheten definieras detta rättfärdigande i artikel 46, 1 p. EG och lyder:

*”Bestämmelserna i detta kapitel och åtgärder som vidtagits med stöd av dessa skall inte hindra tillämpning av bestämmelser i lagar och andra författningar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare och som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.”*

Nationella regler som inskränker etableringsfriheten för näringsidkare på grund av deras nationalitet kan härmed rättfärdigas med stöd av denna bestämmelse i EG-fördraget. När det kommer till att avgöra *vilka situationer som kan rättfärdigas* är detta en tolkningsfråga för EG-domstolen, detta trots EG-fördragets och EG-domstolens brist på kompetens på det direkta beskattningsområdet. EG-domstolen har under de senaste åren i allt större utsträckning underkänt medlemsstaternas skatteregler på grunden att de hindrat den fria etableringsfriheten. Det är framförallt sådana regler som uppställts för att lagstiftaren velat skydda skatteunderlaget, men även regler mot internationell skatteflykt, som framförallt varit aktuella då dessa slags regler i högre grad än andra påverkar den fria rörligheten.<sup>53</sup>

För att fastställa om en fördragsstridig bestämmelse eller åtgärd kan rättfärdigas avgörs av EG-domstolen genom ett s.k. *rule of reason-test*. Inskränkningen kan endast vara motiverad om den har ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och om den samtidigt kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs då även att bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås, men att den inte går utöver vad som krävs för att uppnå detta syfte. Det är således en proportionalitetsprincip som uppställs.<sup>54</sup> När det gäller att närmare avgöra vilka rättfärdigandegrunderna är och hur kravet på proportionalitet skall bedömas får man studera EG-domstolens praxis, varom mera i nästa kapitel.

---

<sup>52</sup> Pelin s 353

<sup>53</sup> Pelin s 343 ff.

<sup>54</sup> Se exempelvis målet C-55/94, Gebhard, men även C-446/03 Marks & Spencer.

# 4 Rättspraxis

## 4.1 EG-domstolens avgöranden

EG-domstolens praxis är avgörande när det kommer till att bedöma rättsläget för frågan om gränsöverskridande resultatutjämning och om denna kan anses strida mot etableringsfriheten som den kommer till uttryck i EG-fördraget. Framförallt är det intressant att se på de rättfärdigande grunder som ger vägledning till vilka situationer och grunder som kan godtas och rättfärdiga en fördragsstridig bestämmelse. Nedan skall redogöras för ett antal viktiga fall där tolkningsfrågor har ställts till EG-domstolen och där frågan om gränsöverskridande resultatutjämning och etableringsfriheten verkligen ställs på sin spets.

### 4.1.1 Bachmann

EG-domstolens avgörande i målet *Bachmann (C-204/90)* är intressant ur den synpunkt att det är ett av de få mål där man fann en inskränkning av etableringsfriheten vara berättigad. I målet som främst rörde frågan om den fria rörligheten för arbetstagare fann EG-domstolen att det stred mot artiklarna 48 och 53 EG att en medlemsstats lagstiftning uppsatte som villkor för avdragsrätt för försäkringspremier att dessa premier betalades i den staten. Men vid en rättfärdigandeprövning fann EG-domstolen att ett sådant villkor kan vara berättigat av hänsyn till behovet av att säkerställa sambandet i det tillämpliga skattesystemet och följaktligen därmed inte strider mot fördraget.<sup>55</sup> Domen visade att *behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang* kan rättfärdiga en lagstiftning som inskränker friheterna enligt gemenskapsrätten. EG-domstolen klargjorde även att det åligger var enskild medlemsstat att själva utforma sitt beskattningssystem.<sup>56</sup> Varje medlemsstat har ett legitimt intresse av att säkerställa att deras skattesystem utgör en helhet och att de är skäliga. Begreppet skattesystemets inre sammanhang är avsett till att bevara helheten i de nationella skattesystemen förutsatt att det inte utgör ett hinder för att dessa system integreras i den inre marknaden. Det syftar vidare till att säkerställa att medborgarna inom EU inte utnyttjar gemenskapsrätten för att tillägna sig fördelar som saknar samband med utövandet av den fria rörligheten.<sup>57</sup> Värt att notera i sammanhanget är även att ”skattesystemets inre sammanhang” inte använts som rättfärdigandegrund efter detta tillfälle för att acceptera skatteregler som hindrar den fria rörligheten. EG-domstolen har i flertalet fall istället konstaterat att de ifrågasatta bestämmelserna inte är motiverade för att bevara skattesystemets inre sammanhang. I målet *Verkooijen (C-35/98)* uttalade EG-domstolen att det måste för att undantag

---

<sup>55</sup> Se domstolens dom punkt 28

<sup>56</sup> Se domstolens dom punkt 23

<sup>57</sup> Pelin, s 355

från fördragsbestämmelserna skall godtas med hänvisning till behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang föreligga ett direkt samband, vad beträffar en och samma skattskyldig, mellan beviljandet av skattemässig fördel och kompensationen av denna fördel genom ett skatteuttag, inom ramen för samma beskattning.<sup>58</sup>

### 4.1.2 Futura

*Futura (C-250/95)* gällde etablering av fast driftställe och i målet prövades de luxemburgska skattereglerna för förlustavdrag. Enligt lagstiftningen i Luxemburg förelåg inget krav på att föra särskild bokföring för bolag utan hemvist i landet. Men vid avsaknad av en sådan särskild bokföring beräknades den skattepliktiga inkomsten som var att hänföra till Luxemburg till en viss andel av bolagets totala inkomst. För förlustavdrag uppställdes två krav och dessa var att förlusterna var tvungna att ha ett ekonomiskt samband med inkomsterna i Luxemburg, samt att bolaget skulle ha fullgjort en bokföring i Luxemburg för det år förlusterna uppkom. EG-domstolen fann i målet att det *inte* strider mot gemenskaprätten att ett land vid beskattningen av filialer till utländska bolag vägrar avdrag för förluster som uppkommit i bolagets hemvistland. Domstolen menade att systemet att beskatta inhemska bolag för hela dess globala inkomst, medan utländska bolag endast beskattas för de inkomster och förluster hänförliga till sina ekonomiska aktiviteter i filiallandet, överensstämmer med den skatterättsliga territorialitetsprincipen.<sup>59</sup> Målet visade således att den skatterättsliga territorialitetsprincipen kan utgöra en rättfärdigandegrund.

### 4.1.3 Bosal Holding

I EG-domstolens avgörande *Bosal Holding (C-168/01)* fastslogs att skattemässig särbehandling av moderbolag på grundval av vart dotterbolag genererar sin beskattningsbara inkomst strider mot etableringsfriheten. Målet gällde frågan om avdragsrätt för kostnader hänförliga till innehav i dotterbolag i andra medlemsstater. EG-domstolen fann att det stred mot etableringsfriheten att begränsa avdragsrätten till endast sådana bolag som var skattskyldiga i den medlemsstaten. I domen diskuterades principen skattesystemets inre sammanhang. Det kunde i målet *Bosal Holding* inte anses föreligga ett direkt samband då moderbolag och dotterbolag utgör separata juridiska personer och separata skattesubjekt. Det förelåg inte heller något direkt samband mellan de kostnader ett moderbolag kan dra av och de eventuella skattepliktiga inkomster som genererats i dess dotterbolag i den medlemsstaten eller i ett fast driftsställe i utlandet. EG-domstolen förklarade därmed att då det *inte finns något sådant direkt samband kan argumentet om kongruensen i skattesystemet inte åberopas*. Man hänvisade även i detta sammanhang till liknande resonemang som förts i målet *Baars C-251/98*.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> Se domstolens dom i målet *Verkooijen C-35/98*, punkt 57

<sup>59</sup> Se domstolens dom punkterna 21-22

<sup>60</sup> Se domstolens dom punkterna 29-32 och 35



#### 4.1.4 Marks & Spencer

Ett av de mest uppmärksammade målen när det kommer till frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning kan anses strida mot etableringsfriheten är domen i *Marks & Spencer (C-446/03)* som meddelades av EG-domstolen i december 2005. Målet kommer att redogöras för noggrant då det tydligt visar på hur bedömningen av om en bestämmelse är fördragsstridig kan gå till. Men även då svenska rättsinstanser har fäst mycket stor vikt vid bedömningen som EG-domstolen gjort. I målet prövades om de brittiska koncernbeskattningsreglerna kunde anses strida mot de EG-rättsliga reglerna om fri etableringsrätt, artiklarna 43 och 48 EG, inom unionen.

Målet rörde Marks & Spencer, ett brittiskt detaljhandelsföretag med dotterbolag belägna såväl i Storbritannien som i andra EU-länder. Sedan verksamheten gått dåligt i de utländska dotterbolagen ansökte Marks & Spencer hos den brittiska skattemyndigheten om att få göra ett koncernavdrag för förluster som uppkommit i dess utländska dotterbolag och som avsåg fyra räkenskapsår. Dotterbolagen det rörde var belägna i Belgien, Tyskland och Frankrike. Enligt de brittiska reglerna om resultatutjämnning fick ett brittiskt moderbolag då inte lov att resultatutjämna mot underskott hänförligt till ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat. Avdrag medgavs således endast för underskott som uppkommit för bolag med hemvist eller som bedrev ekonomisk verksamhet i Storbritannien.<sup>61</sup>

EG-domstolen konstaterade att ett sådant koncernavdrag som det var fråga om i målet innebär ett skattelättnad och en ekonomisk förmån för de berörda bolagen. Att inte bevilja en sådan förmån beträffande förluster som uppkommit i ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, och som inte bedriver någon ekonomisk verksamhet i moderbolagets stat, utgör ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet då bolaget avskräcks från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater. Då det ur skattesynpunkt skiljde sig i behandlingen mellan ett underskott som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i Storbritannien, alltså samma hemvistland som moderbolaget, jämfört med ett dotterbolag med hemvist i ett annat EU-land skall bestämmelserna därför *anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten* så som den kommer till uttryck i artiklarna 43 EG och 48 EG.<sup>62</sup>

En inskränkning av etableringsfriheten kan dock rättfärdigas och vara tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Dessutom krävs att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträfvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. Det skall i varje enskild situation

---

<sup>61</sup> Se domstolens dom punkterna 26 och 27

<sup>62</sup> Se domstolens dom punkterna 32-34

undersökas om förhållandet att en skatteförmån endast ges till de med hemvist i den berörda medlemsstaten är motiverat med hänsyn till relevanta sakliga omständigheter som skulle kunna *rättfärdiga en särbehandling*.<sup>63</sup>

I målet åberopades tre berättigande grunder för EG-domstolen att ta ställning till. Dessa var 1) säkerställandet av den avvägda fördelningen beskattningsmakten mellan de berörda medlemsstaterna, 2) risken för att underskott beaktas två gånger och 3) risken för skatteundandragande. Vad gällde den *första berättigande grunden* underströk domstolen att en minskning av skatteintäkter inte kan åberopas som skäl för att rättfärdiga en inskränkning. Man förklarade att även om bolagen ges en valmöjlighet av i vilket land förlusterna skall beaktas skulle beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt kunna äventyras. Beträffande den *andra berättigande grunden*, risken att förlusten beaktas två gånger, ansåg domstolen att detta måste kunna förhindras av medlemsstaterna själva. Detta kan uppnås genom upprättandet av en regel som inte tillåter att förluster som uppkommit i utländska dotterbolag beaktas och medges avdrag. Vid bedömningen av den *tredje berättigande grunden*, risken för skatteundandragande, medgav EG-domstolen risken för att förluster organiseras inom en koncern på så sätt att man förlusterna dras av i de koncernländer där skattesatsen är högst. Detta kan därmed undvikas genom att ej tillåta koncernavdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Med hänsyn till dessa tre berättigande grunder ansåg domstolen sammantaget att den inskränkande regleringen kunde rättfärdigas.<sup>64</sup>

Härefter prövade EG-domstolen de brittiska reglernas proportionalitet då det krävs att den inskränkande åtgärden inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas. 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 när ett dotterbolag hade *uttömt de möjligheter som erbjudits i dess hemviststat* att beakta förluster under det aktuella beskattningsåret och det föregående beskattningsåret. Det skall inte heller finnas någon möjlighet att förlusterna skall kunna utnyttjas i framtiden, vare sig av dotterbolaget eller av en utomstående.<sup>65</sup> EG-domstolen beslutade därmed att artiklarna 43 och 48 EG inte utgör något hinder för att en medlemsstats lagstiftning generellt utesluter möjligheten för ett moderbolag att göra avdrag för underskott som uppkommit i ett dotterbolag hemmahörande i annan medlemsstat. Dock strider det mot etableringsfriheten att utesluta en sådan avdragsmöjlighet i den situation det dotterbolaget har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under befintligt, föregående och framtida beskattningsår vare sig av dotterbolaget eller utomstående.

*Debatten* efter EG-domstolens avgörande i Marks & Spencer har varit omfattande. Dels har *domens räckvidd* diskuterats och i Sverige har man frågat sig hur stora likheter det finns mellan det brittiska systemet med

---

<sup>63</sup> Se domstolens dom punkterna 36-38

<sup>64</sup> Se domstolens dom punkterna 43-51

<sup>65</sup> Se domstolens dom punkterna 53-55

koncernavdrag och de svenska reglerna om koncernbidrag. Kort efter domens tillkännagivande kungjorde den svenska regeringen i ett pressmeddelande att domens inverkan på de svenska koncernbidragsreglerna skulle vara begränsad, då domen är "inte omedelbart tillämplig på svenska förhållanden".<sup>66</sup> Brokelind argumenterar även i en artikel att även om domens inverkan för Sveriges del verkar vara begränsad så låter den emellertid medlemsstaterna få behålla sin territoriella fiskala suveränitet. Domen ger 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 en rätt till avdrag för slutliga förluster.<sup>67</sup> En annan allmän uppfattning torde även vara att EG-domstolen i Marks & Spencer skickade en tydlig signal till medlemsstaterna att ansvaret nu ligger på dem att genom utfärdande av gemensam lagstiftning i form av direktiv försöka lösa frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU. Domstolen visade även att det inte domstolvägen är möjligt att lösa alla skattehinder för den fria rörligheten utan att detta kräver åtgärder i form av lagstiftning.<sup>68</sup> Marks & Spencer har till stor del inverkat på svensk rättspraxis och har föranlett att Skatteverket fått ta ställning till *hur frågan om "uttömda möjligheter" skall bedömas*, varom mer nedan.

#### 4.1.5 Oy Esab

Frågan om de svenska koncernbidragsreglerna kan anses strida mot etableringsfriheten har ännu inte varit uppe till bedömning i EG-domstolen. Dock har en begäran av förhandsavgörande ställts till EG-domstolen i målet *Oy Esab (C-231/05)* rörande tolkningen av *de finska koncernbeskattningsreglerna*. Frågan som ställts är huruvida det strider mot etableringsfriheten att villkora avdragsrätten för koncernbidrag av att både givaren och mottagaren måste vara inhemska bolag. De finska koncernbidragsreglerna är tekniskt sett mycket snarlika de svenska sådana och det finns en förhoppning att avgörandet ytterligare skall klargöra rättsläget för de svenska reglerna men även fånga upp de återstående frågetecken som lämnades kvar efter domen i Marks & Spencer. I skrivande stund har någon dom ännu inte kommit från EG-domstolen, det som hittills har publicerats är ett förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, av den 12 september 2006.

De finska reglerna medger avdrag för koncernbidrag endast mellan inhemska aktiebolag. Liksom i Marks & Spencer ligger problematiken i Oy Esab i att gränsöverskridande koncerner inte omfattas av denna skattelättnad som avdragsrätten innebär. Målet rör tillämpningen av lagen om koncernbidrag och föremål för prövning är en överföring av bidrag från ett

---

<sup>66</sup> Pressmeddelande från Finansdepartementet 14 december 2005.

<sup>67</sup> Brokelind, Cécile, *Lindex-målet, fortsättning och slut?*, Svensk Skattetidning. 9/2006, s 650-660, s 653 f

<sup>68</sup> Ståhl, s 17 ff.

bolag till ett annat bolag som indirekt äger 100 % av aktierna i det bolag som lämnat bidrag.<sup>69</sup>

Vid bedömningen av om de finska koncernbidragsreglerna medför en inskränkning av etableringsfriheten konstaterar Kokott inledningsvis att då reglerna medför att transnationella koncerner missgynnas i förhållande till inhemska måste reglerna anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.<sup>70</sup> Ett argument som yttrats, att de utländska dotterbolagen ej befinner sig i jämförbara situationer då de ej uteslutande faller under den finska statens beskattningsbehörighet, kan enligt Kokotts mening ej godtas. Etableringsfriheten fordrar att en rent nationell situation skall kunna jämföras med en gränsöverskridande transaktion, annars hade regleringen av etableringsfriheten varit helt poänglös. Det krävs därmed att den skattemässiga särbehandlingen och därvid inskränkningen kan motiveras.<sup>71</sup>

Generaladvokaten anser att det huvudsakligen finns tre argument och grunder som skulle kunna motivera en inskränkning. Dessa är 1) principen om skattesystemets inre sammanhang, 2) behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och 3) risken för att avdraget beaktas två gånger (dubbel icke-beskattning). Vid en analys avfärdar dock Kokott principen om skattesystemets inre sammanhang och övergår till att pröva de två andra rättfärdigandegrunderna. I sammanhanget hänvisas även till bedömningen som gjordes i Marks & Spencer och det framhålls att rättfärdigandegrunderna, där hade ett nära samband och inte kan bedömas var och en för sig. Hon betonar även att då det råder brist på harmonisering på området är det medlemsstaternas uppgift att fastställa de kriterier som skall gälla för uppdelningen av beskattningsrätten och att detta uteslutande kan ske genom dubbelbeskattningsavtal eller ensidiga åtgärder.<sup>72</sup> Sammanfattningsvis bedömer generaladvokaten att inskränkningen är avsedd att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utesluta icke-beskattning av överförd inkomst samt att motverka skatteundandragande. Genom de finska reglerna säkerställs att de vinster som uppkommit i koncernbolag i Finland även beskattas där i enlighet med territorialitetsprincipen. Således kan de finska koncernbidragsreglerna rättfärdigas.<sup>73</sup>

När det kommer till proportionalitetsbedömningen och frågan om åtgärden går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det syfte som eftersträvas anser Kokott att åtgärden inte skulle kunna uppnås på ett mindre ingripande sätt. Kokott förklarar avslutningsvis att då det inte i målet finns en sådan undantagssituation upptagen till prövning såsom i Marks & Spencer, finns det inte heller någon anledning att pröva om det av hänsyn till proportionalitetsprincipen undantagsvis är nödvändigt att medge avvikelser från fördelningen av beskattningsrätten.<sup>74</sup> Sammantaget anser generaladvokaten Kokott därmed att de finska koncernbidragsreglerna *inte*

---

<sup>69</sup> Se förslag till avgörande punkterna 19-20

<sup>70</sup> Se förslag till avgörande punkt 24

<sup>71</sup> Se förslag till avgörande punkterna 26-27

<sup>72</sup> Se förslag till avgörande punkterna 46-49

<sup>73</sup> Se förslag till avgörande punkten 65

<sup>74</sup> Se förslag till avgörande punkterna 70-71

strider mot etableringsfriheten så som den kommer till uttryck i artiklarna 43 och 48 EG.<sup>75</sup>

## 4.2 Nationell rätt

### 4.2.1 Lindex-målet

Ett uppmärksammat svenskt mål gällande gränsöverskridande resultatutjämnning är länsrätten i Vänersborgs avgörande i det så kallade *Lindex-målet*, som meddelades den 30 maj 2005.<sup>76</sup> Anledningen till att målet blev så uppmärksammat torde vara att det är ett av de första målen där just frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning avgörs samt hur de svenska koncernbidragsreglerna förhåller sig till etableringsfriheten. I målet fann länsrätten att de svenska koncernbidragsreglerna strider mot gemenskapsrätten och etableringsfriheten såsom den kommer till uttryck i artiklarna 43 och 48 EG.

I målet hade det i Sverige belägna moderbolaget Lindex hade överfört ca 200 miljoner kronor till sitt tyska dotterbolag. Frågan var därmed huruvida de svenska koncernbidragsreglerna kan anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten. Länsrätten konstaterade inledningsvis att gemenskapsrätten inte är oklar på det området och att det inte finns någon anledning att inhämta ett förhandsavgörande från EG-domstolen (EGD) för att döma i saken. Vid bedömningen huruvida de svenska reglerna utgör en inskränkning av etableringsfriheten förklarade länsrätten det utgör en skatteförmån för den koncern som kan lämna koncernbidrag. En vägran att bevilja en sådan skatteförmån skall anses utgöra en inskränkning av EG-fördraget om det kan visas att denna vägran i huvudsak är kopplad till utövandet av etableringsfriheten. Den begränsning som de svenska reglerna innebär kan inverka avskräckande för moderbolag i Sverige att bedriva sin verksamhet genom ett dotterbolag i en annan medlemsstat.<sup>77</sup>

Vid prövningen av om inskränkningen av etableringsfriheten kan vara rättfärdigad förklarar domstolen vidare att det faktum att koncernbidragen inte hade redovisats som skattepliktiga, inte självständigt kan åberopas som skäl för att vägra Lindex avdrag för de lämnade koncernbidragen. Detta då det står varje medlemsstat fritt att utforma sina egna suveräna skattesystem så länge dessa iakttar de gemenskapsrättsliga bestämmelserna och däribland etableringsfriheten. Länsrätten i Vänersborg diskuterar därefter rättfärdigandegrunden om skattesystemets inre sammanhang och anger att detta argument därvid måste prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas genom den aktuella skattelagstiftningen.<sup>78</sup> Domstolen finner att

---

<sup>75</sup> Se förslag till avgörande punkten 74

<sup>76</sup> Mål nr 652-04 samt 438-05

<sup>77</sup> Länsrätten hänvisar i detta sammanhang till EG-domstolens avgörande i Bosal Holding C-168/01.

<sup>78</sup> Länsrätten hänvisar till Bachmann-målet, C-204/90, som visade att ett exempel på ett sådant inre sammanhang i ett skattesystem kan vara om det finns en direkt och nödvändig samband mellan beviljandet av en skatteförmån och uttagandet av en viss skatt. När det inte

även om de till det tyska dotterbolaget lämnade koncernbidragen inte beskattas i Tyskland, så strider detta inte mot skattesystemets inre sammanhang. Det är istället en följd av att länderna valt att utforma sina nationella och suveräna skattesystem på olika sätt. Att Sverige erhåller minskade skatteintäkter till följd av överföringen kan inte heller åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot etableringsfriheten. Dock antyder länsrätten i domskälen att då Skatteverket inte har gjort gällande att de utbetalda koncernbidragen skulle kunna återföras skattefritt till Sverige, så kan inskränkningen inte godtas. Men att om Skatteverket hade kunnat visa på detta förhållande så hade ett sådant argument kunna åberopas för att rättfärdiga de svenska reglerna med hänsyn till nödvändigheten av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang. Sammantaget finner Länsrätten därmed att den inskränkning av etableringsfriheten som de svenska reglerna om koncernbidrag innebär *inte* kan anses vara berättigad och motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset.

Lindex-domen har kritiserats i den juridiska debatten av bland annat *Cécile Brokelind*. Kritiken framförs mot bakgrund av bland annat att det vid tidpunkten för avgörande inte ännu hade kommit något avgörande i Marks & Spencer-målet, utan att länsrätten istället grundade hela domen på generaladvokatens förslag till avgörande.<sup>79</sup> Brokelind kommenterar även i ytterligare en artikel efter EG-domstolen avgjort målet Marks & Spencer hur den fortsatta utvecklingen i målet kan komma att se ut och förklarar att även om sannolikheten är stor att kammarrätten i Göteborg kommer att vägra Lindex avdrag för koncernbidragen till det tyska dotterbolaget, bör man invänta EG-domstolens utslag i Oy Esab.<sup>80</sup>

## 4.2.2 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Ett intressant inslag i frågan om rättsläget för gränsöverskridande förlustutjämnning är även de förhandsbesked som meddelats av Skatterättsnämnden den senaste tiden och som har rört de svenska koncernbidragreglernas förenlighet med etableringsfriheten såsom den kommer till uttryck i artiklarna 43 och 48 EG.

Den 29 september 2006<sup>81</sup> meddelades två förhandsavgöranden där det första målet gällde X AB, moderbolag i en koncern med verksamhetsdrivande helägda dotterbolag i Sverige, Danmark, Finland, Norge, Tyskland och Nederländerna. Samtliga de utländska dotterbolagen gick under 2005 med underskott och detta beräknades fortlöpa. X AB hade därför för avsikt att täcka dessa underskott. Vid en prövning mot artiklarna 43 och 48 EG samt art. 31 och 34 EES-avtalet<sup>82</sup> ansåg nämnden att det svenska moderbolaget

---

finns något sådant direkt samband kan argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte åberopas, något som följde av Baars C-251/98 och Bosal Holding C-168/01.

<sup>79</sup> Brokelind, Cécile, *Lindex-målet i sitt sammanhang*, Svensk Skattetidning 9/2005, s 642-647, s 643 f.

<sup>80</sup> Brokelind, SvSkT 9/2006, s 659 f.

<sup>81</sup> Se Skatteverkets sammanställning av rättsfall 28/06

<sup>82</sup> Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992

skulle medges avdrag för koncernbidrag som lämnats till det nederländska dotterbolaget som skulle *likvideras*. Avgörande för bedömningen var att X AB kunde visa att respektive dotterbolag hade uttömt möjligheten att utnyttja förlusterna enligt de principer som fastslagits i Marks & Spencer. Prövningen skall enligt nämnden göras med utgångspunkt av förhållandena i dotterbolagets hemviststat innan överföringen av koncernavdraget görs. Avdrag kan därmed bara medges om det saknas möjlighet i det enskilda fallet att utnyttja det utländska dotterbolagets underskott i dess hemviststat det aktuella eller kommande beskattningsåren. Moderbolaget har rätt till avdrag för koncernbidraget det beskattningsår då bolaget till följd av likvidationen inte längre kan utnyttja underskottet. När det gällde storleken på avdraget ansåg nämnden att avdraget inte skall överstiga ett belopp som motsvarar underskottet i dotterbolaget som ej kan utnyttjas.

I ett annat förhandsbesked senare samma dag *den 29 september 2006* fann Skatterättsnämnden att avdrag inte kunde medges när koncernbidrag lämnades från ett svenskt dotterbolag respektive ett svenskt dotterdotterbolag till ett finskt moderbolag.<sup>83</sup> Nämnden konstaterade här att om en ovillkorlig skyldighet att tillåta gränsöverskridande koncernbidrag föreligger när förluster inte kan utnyttjas i moderbolagsstaten, öppnar detta för en valmöjlighet i vilket land dessa förluster skall dras av. Enligt Marks & Spencer är det viktigt att en sådan valmöjlighet motverkas. Sammantaget fann Skatterättsnämnden att ”den skyldighet till gränsöverskridande förlustutjämning som följer av EG-domstolens praxis inte kan anses gå längre än till den situation som var föremål för prövning i Marks & Spencer-målet, dvs. överföring av förluster från utländska dotterbolag till ett inhemskt moderbolag.” De svenska reglerna ansågs därför inte strida mot etableringsfriheten.

*Den 8 november 2006* meddelades ytterligare ett förhandsbesked<sup>84</sup>. I fallet var det fråga om avdrag för koncernbidrag till ett nederländskt respektive ett italienskt dotterbolag. Det nederländska dotterbolaget skulle likvideras och i det italienska dotterbolaget hade rätten att utnyttja dotterbolagets underskott i hemviststaten upphört. I båda situationerna ansåg nämnden att avdrag kunde medges.

Skatterättsnämnden har även kommit med en rad avgöranden under *mars 2007* där man tolkat frågan av gränsöverskridande koncernbidrag.<sup>85</sup> Det första avgörandet rörde ett amerikanskt moderbolag som genom det helägda svenska dotterbolaget X AB i sin tur 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. Då förutsättningar för avdrag för koncernbidrag ej var uppfyllda på grund av att det danska företaget ej var skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamheten som bidraget hänförde

---

<sup>83</sup> Se Skatteverkets sammanställning av rättsfall 28/06, ”Gränsöverskridande koncernbidrag”

<sup>84</sup> Se Skatteverkets sammanställning av rättsfall 34/06 ”Koncernbidrag till utländska dotterbolag”

<sup>85</sup> Se Skatteverkets sammanställning av rättsfall 7/07

sig till ställdes frågan om detta kunde anses strida mot reglerna om etableringsfrihet i artiklarna 43 och 48 EG, alternativt mot reglerna om fria kapitalrörelser i artiklarna 56-60 EG. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att koncernbidraget ej fick dras av då reglerna om etableringsfriheten inte kunde åberopas med anledning att moderbolaget var amerikanskt. Nämnden framhöll att då det av EG-domstolens praxis<sup>86</sup> följer att den fria etableringsrätten är överordnad de fria kapitalrörelserna kan de svenska reglerna inte prövas mot denna sistnämnda grund. Nämnden förklarade att även om koncernbidrag är en kapitalrörelse är givandet av ett koncernbidrag en följd av utnyttjandet av etableringsfriheten.

I ytterligare två avgöranden som meddelades av Skatterättsnämnden i mars 2007 gjordes en ganska snarlik bedömning och frågeställningen var som i föregående mål de svenska koncernbidragreglernas förenlighet med etableringsfriheten. Det första rörde ett amerikanskt moderbolag som indirekt ägde samtliga andelar i ett luxemburgskt företag som i sin tur ägde ett svenskt bolag, Holding AB. Luxemburgföretaget ägde i sin tur nästan samtliga andelar i ett tyskt bolag som därefter innehade andra företag såsom det franska dotterbolaget F SAS och det italienska dotterbolaget I SRL. Transaktionen som i målet var föremål för bedömning var de koncernbidrag som Holding AB hade för avsikt att lämna till det tyska, franska och italienska dotterbolagen. Det andra förhandsbeskedet från mars 2007 gällde avdragsrätt för koncernbidrag från ett svenskt dotterbolag till ett norskt dotterbolag. I målet prövades därmed de svenska reglernas förenlighet med etableringsfriheten (art 43 och 48 EG) samt EES-avtalet artiklarna 31 och 34. Som ovan konstaterats så skall en prövning av om en nationell bestämmelse strider mot EES-avtalet skall för EU: s medlemsstater göras på samma sätt som vid en prövning mot EG-fördraget.<sup>87</sup>

Skatterättsnämnden ställde frågan om slutsatserna från Marks & Spencer överhuvudtaget kunde tillämpas i målen. Framförallt med hänsyn till att överföringen av koncernbidrag i båda fall har skett *mellan dotterbolag till dotterbolag i olika medlemsstater*. Därefter förde Skatterättsnämnden ett liknande resonemang som i det andra avgörandet av den 29 september 2006. Man förklarade vidare att då det dessutom var fråga om en sekundär etablering i målen där ett utländskt bolag bildat dotterbolag i Sverige, kan en bestämmelse som inte medger koncernbidrag till ett dotterbolag i en tredje medlemsstat motiveras. Det svenska avdragsförbudet stod därmed inte i strid mot etableringsrätten.

Det sista förhandsbeskedet i mars 2007 rörde det svenska bolaget I AB som ägde samtliga aktier ibland annat S Holding AB, vilket i sin tur ägde samtliga aktier i S AB och det italienska bolaget I SpA. Både I AB och S AB hade under 2006 för avsikt att lämna ett koncernbidrag till det italienska företaget för att täcka underskott som annars skulle gå förlorade då de inte får rullas vidare. Nämnden gjorde inledningsvis samma bedömning som i de

---

<sup>86</sup> 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.

<sup>87</sup> Följer av mål C-452/01, Ospelt och Schlösse Weissenberg, p 23-32. Se avsnitt 3.2



ovanstående avgörandena och konstaterade att avgörande för bedömningen i förevarande fall var huruvida det italienska bolaget uttömt sina möjligheter att utnyttja sina förluster. Man förklarade återigen att EG-domstolens dom i Marks & Spencer skall tolkas så att bedömningen av om ett moderbolag har rätt till koncernavdrag för en förlust i det enskilda fallet skall göras med utgångspunkt i en prövning av förhållandena i dotterbolagets hemviststat innan överföringen av koncernavdraget görs. Det är endast då det står klart att det inte finns någon möjlighet att utnyttja förlusten som förutsättningarna är uppfyllda. Det måste i det enskilda fallet kunna visas att det inte går att utnyttja det utländska dotterbolagets underskott i hemviststaten vare sig det aktuella beskattningsåret eller något framtida år. Men det finns enligt nämndens mening ingen anledning att göra avdragsrätten beroende av om koncernbidraget beskattas hos det utländska dotterbolaget eller ej. Skatterättsnämnden fastslog därmed sammanfattningsvis att avdrag för koncernbidrag kan medges när underskottet i det utländska bolaget inte längre kan utnyttjas på grund av att underskottet inte längre får rullas vidare till nästa år. Avdragsrätten är oberoende av om bidraget beskattas i det mottagande bolagets hemviststat. Slutligen skall detta även anses gälla när bidraget lämnas mellan systerbolag som ägs av ett svenskt moderbolag.

# 5 Vart leder rättsläget?

## 5.1 Rättfärdigandebedömningen

Det går att konstatera att regler såsom de svenska koncernbidragsreglerna, som uppställer krav på att mottagaren av ett koncernbidrag skall vara skattskyldigt i Sverige för den verksamhet som bidraget hänför sig till, strider mot etableringsfriheten såsom den uttrycks i artiklarna 43 och 48 EG. Detta då reglerna i praktiken får till konsekvens att koncerner med dotterbolag i andra medlemsstater än Sverige endast har rätt till avdragsgilla koncernbidrag under förutsättningen att de har ett fast driftställe i Sverige till vilket koncernbidraget går att hänföra.<sup>88</sup> Frågan återstår därmed om denna inskränkning går att rättfärdiga. EG-domstolen har behandlat frågan om skattereglernas hinder av den fria rörligheten i en rad avgöranden och även de svenska domstolarna har haft uppe frågan till prövning. Jag skall nedan först redogöra för de rättfärdigande grunder som av EG-domstolen principiellt ansetts som accepterade och därefter undersöka hur utvecklingen av rättfärdigandebedömningen skett.

EG-domstolen har i en rad avgöranden som rör etableringsfriheten, vilka några ovan redogjorts för, prövat vilka grunder som kan rättfärdiga och motivera en inskränkning som strider mot etableringsfriheten. EG-domstolen är oerhört restriktiv med att acceptera och rättfärdiga skatteregler som hindrar den fria rörligheten. Värt att notera är även att det är endast i Bachmann-målet, Futura och Marks & Spencer som EG-domstolen faktiskt ansett att inskränkande nationell lagstiftning kunnat rättfärdigas. Det går att kategorisera de principiellt accepterade rättfärdigande grunderna i tre delar. Dessa torde vara:

- Skattesystemets inre sammanhang
- Den skatterättsliga territorialitetsprincipen
- Hindrande av skatteflykt/Effektiv skattekontroll

Vad gäller den första rättfärdigande grunden, *skattesystemets inre sammanhang*<sup>89</sup>, har EG-domstolen i vissa fall såsom Bachmann-domen godtagit vissa skatteregler då utgör en så naturlig och viktig del i uppbyggnaden av hela skattesystemet som sådant att de måste godtas trots att den fria rörligheten påverkas. Enligt min mening verkar det därmed

---

<sup>88</sup> Frågan om de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten har diskuterats i en rad artiklar varom de flesta verkar vara överens om att reglerna torde vara fördragsstridiga. Se exempelvis Ståhl, Kristina, *EG-domstolens domar*, SkatteNytt nr 6, 2006, och Lindström-Ihre, Lena, och Nilsson, Annelie, *Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer – några synpunkter på Skatteverkets tolkningar av domen*, SkatteNytt nr 7-8, 2006

<sup>89</sup> Rättfärdigande grunden har även i vissa fall benämnts ”det nationella skattesystemets koherens” eller liknande.

finnas en viss acceptans för att de nationella skattesystemen är en suverän angelägenhet och uppbyggda efter vissa grundläggande mönster. Skulle man dra kravet på fri rörlighet för långt skulle man då riskera att dessa system kan komma att inskränka allt för mycket på medlemsstaternas suveränitet vad gäller deras beskattningssystem. Efter Bachmann-domen har EG-domstolen inte funnit grunden om skattesystemets inre sammanhang kunna rättfärdiga en i sig fördragsstridig bestämmelse. Istället verkar domstolen ha skärpt tillämpningsområdet för denna rättfärdigande grund då det för ett undantag måste föreligga ett *direkt samband* vad beträffar en och samma skattskyldig, mellan beviljande av en förmån och kompensation inom ramen för samma beskattning.<sup>90</sup> Det är även viktigt att notera att EG-domstolen i rättfärdigandebedömningen i Marks & Spencer valde att inte diskutera eller tillämpa principen om skattesystemets inre sammanhang, vilket därmed kan anses göra framtiden för denna rättfärdigande grund oviss.

*Den skatterättsliga territorialitetsprincipen* innebär i princip att moderbolagsstaten inte har någon rätt att beskatta dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat. EG-domstolen har hänvisat till den skatterättsliga territorialitetsprincipen som rättfärdigande grund i det ovan refererade fallet Futura, och den har även diskuterats i Marks & Spencer. I Futura gjorde domstolen den bedömningen att det inte strider mot fördraget att ett land vid beskattningen av filialer till utländska bolag vägrar avdrag för förluster som har uppkommit i bolagets hemland. Domstolen fann där att ett sådant system överensstämmer med den skatterättsliga territorialitetsprincipen.<sup>91</sup> Även i Marks & Spencer tog domstolen avstamp i territorialitetsprincipen, men tvärt emot Futura ansåg domstolen att den omständigheten att en medlemsstat inte beskattar vinsterna i utländska dotterbolag inte i sig motiverar att ett koncernavdrag begränsas till att enbart gälla förluster som uppkommit i dessa bolag.<sup>92</sup> Frågan har därmed ställts om principen fortfarande kan anses utgöra en grund som kan berättiga rättfärdigande. Framförallt eftersom domen i Marks & Spencer torde visa att denna grund enbart inte ensam räcker för att motivera att koncernavdrag vägrades för förluster som uppkommit i utländska dotterbolag.<sup>93</sup>

Den tredje rättfärdigande grunden jag har valt att ta upp är *hindrande av skatteflykt/effektiv skattekontroll* och det är dessa motiv som måste sägas genomsyra rättfärdigandebedömningen i EG-domstolens avgörande i Marks & Spencer. Det är även viktigt att understryka att domstolen i en rad fall uttalat att önskan att skydda en medlemsstats skattebas och en minskning av skatteintäkter aldrig kan motivera ett skattehinder.<sup>94</sup> Som ovan förklarats valde domstolen att inte enbart hänvisa till en grund, utan istället gjorde man en slags helhetsbedömning av tre grunder som saknar tidigare motsvarighet i praxis. Domstolen förklarade att vinster och förluster skall behandlas

---

<sup>90</sup> Se domstolens dom i målet Verkooijen C-35/98, punkt 57

<sup>91</sup> Se domstolens dom i Futura, punkt 22

<sup>92</sup> Se domstolens dom i Marks & Spencer, punkt 40

<sup>93</sup> Se Kristina Ståhl, Sieps 2006:8 s 17 ff., samt Dahlberg, Mattias, *EG-domstolens dom i mål C-446/03 Marks & Spencer*, SkatteNytt, nr 3, 2006, s 142-146, fotnot nummer 7.

<sup>94</sup> Se domstolens dom i Marks & Spencer, punkt 44

symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Om förluster kan beaktas i moderbolagets hemviststat skulle det föreligga en risk för att dessa kunde beaktas två gånger. Skulle förlusterna inte beaktas i den medlemsstat där dotterbolag hör hemma finns det slutligen en risk för skatteundandragande.<sup>95</sup> Domstolen ger därmed medlemsstaterna ett visst utrymme att uppställa skatteregler som syftar till att upprätthålla skattekontrollen inom landet men även till att förhindra utpräglade skatteflyktstransaktioner, så länge som dessa är ändamålsenliga och proportionellt utformade.

Det har debatterats inom juridiken hur stor vikt som skall fästas vid domstolens avgörande i Marks & Spencer, dels vad gäller bedömningen av rättfärdigandegrunderna, men även om vilka slutsatser som mer allmänt kan dras av rättsläget för gränsöverskridande resultatutjämnning. En vanlig uppfattning om domstolens helhetsbedömning och mer fria resonemang av rättfärdigandebedömningen är att domstolen tagit ett avsteg från tillämpandet av principen om skattesystemets inre sammanhang samt den skatterättsliga territorialitetsprincipen.<sup>96</sup> Enligt min mening finns tydliga tecken på att domstolen verkar ha lättat upp kravet om vilken grund som kan anses motivera ett skattehinder, men det kan även vara svårt att i förhand förutse alla slags situationer som kan uppkomma. Möjligtvis kan EG-domstolen återigen i framtiden använda sig av principen om skattesystemets inre sammanhang eller territorialitetsprincipen då det inte finns någon annan grund att gå på. Jag anser även att endast ett avgörande som visar mot en annan riktning kanske inte räcker för att säga att det har utvecklats en ny rättfärdigandegrund och att de tidigare grunderna därmed bör förkastas. Min uppfattning är att man möjligtvis borde avvakta och se hur EG-domstolen utvecklar sin bedömning i målet Oy Esab.<sup>97</sup> Mycket talar för att domstolen kommer att göra en liknande bedömning med den som gjordes i Marks & Spencer om de väljer att följa generaladvokatens linje. Något som dock måste anses gälla vad gäller frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning fram tills EG-domstolen gör en annan bedömning, är att hindrande skatteregler går att rättfärdiga och är proportionella endast i det fall då ett dotterbolag har uttömt sina möjligheter att utnyttja underskott i dess hemviststat. Det torde enligt min mening vara en rimlig uppfattning som även är i linje med hur våra svenska rättsinstanser valt att tolka rättsläget. Jag skall i nästa avsnitt redogöra för hur de svenska rättsinstanserna bedömer rättsläget och anser möjligheterna vara uttömda.

---

<sup>95</sup> Se domstolens dom i Marks & Spencer, punkt 43

<sup>96</sup> Se exempelvis Ståhl, SN nr 6 2006

<sup>97</sup> Resonemanget stöds av Dahlberg, SN, nr 3, 2006., s 145

## 5.2 Hur de svenska rättsinstanserna bedömer rättsläget

Jag avser härmed att diskutera hur våra svenska rättsinstanser tillämpat och tolka EG-domstolens avgöranden då det gäller frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning och därmed framförallt när man ansett att ett utländskt dotterbolag uttömt sina möjligheter att utnyttja underskott i sin hemviststat. Rättsläget för gränsöverskridande resultatutjämnning har för svenskt vidkommande styrts till stor del av EG-domstolens avgörande i Marks & Spencer. Vad som är avgörande för diskussionen är när ett utländskt dotterbolag skall anses ha uttömt sina möjligheter att utnyttja underskott i sin hemviststat att beakta förluster under det aktuella beskattningsår som avdragsyrkandet avser. Det får inte heller finnas någon möjlighet vare sig för dotterbolaget eller utomstående att utnyttja underskott som avser tidigare eller framtida beskattningsår. Sammanfattningsvis har Skatterättsnämnden i sina förhandsavgöranden medgett avdragsrätt för koncernbidrag till utländska dotterbolag som uttömt sina möjligheter att utnyttja underskotten då bolagen *likviderats* eller där *carry-forward-perioden* har löpt ut. Avdrag har vidare *inte* medgetts för koncernbidrag som lämnats från ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag. Mellan systerbolag har avdrag endast medgetts i de fall där moderbolaget är svenskt. Det har vidare inte heller 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.

De enda två klara situationer som går att utläsa av Skatterättsnämndens förhandsavgöranden är när dotterbolaget skall likvideras samt när carry-forward-perioden är utgången. Som ovan förklarats i avsnitt 2.4 om underskottsavdrag är möjligheten att kvitta kvarvarande underskott mot kommande års vinster som huvudregel i princip outtömlig. Men som även beskrivits finns det undantag och situationer när denna avdragsrätt är begränsad. Så torde fallet vara när det kommer till dotterbolag som försatts i konkurs och inträtt eller upphört genom likvidation. Vidare torde avdragsrätten anses vara förlorad när beloppsspärren aktualiserats, vid ackord utan förlust samt vid skuldsanering. Att Skatterättsnämnden hittills funnit att utländska dotterbolag uttömt möjligheterna att utnyttja underskott endast vid likvidation eller där carry-forward-perioden löpt ut måste därmed enligt min uppfattning anses vara en korrekt om än en litet snäv bedömning.

Jag anser att Skatterättsnämnden till stor del väljer att gå på den säkra sidan vad gäller de situationer där möjligheterna för ett utländskt dotterbolag att utnyttja sina förluster bedöms uttömda. Något som förefaller som rimligt då det dessutom finns ytterligare rättsinstanser som har att bedöma frågan innan man klart kan konstatera att det rör sig om en regel. Min mening är även att man bör ha i åtanke att det endast rör sig om ett Skatterättsnämndsavgörande och det bör därför även diskuteras hur stor vikt

som bör fästas vid dessa avgöranden. Även det ovan refererade Lindex-målet bör ses utifrån denna vinkel, och därför anser jag det vara mer intressant att i framtiden se vad Kammarrätten och framförallt Regeringsrätten har att säga om saken då det enligt min mening torde finnas fler situationer där möjligheterna att utnyttja ett underskott måste anses uttömda. Av intresse i Lindex är även att domen meddelades innan saken i Marks & Spencer var avgjord, något som enligt min uppfattning så här i efterhand måste spela roll.

Det finns även en rad ytterligare förhållanden som varken EG-domstolen eller våra svenska rättsinstanser besvarar och som kan diskuteras. En sådan situation kan vara när dotterbolaget helt enkelt avstår från att utnyttja sitt underskott, antingen genom att man frivilligt ignorerar möjligheten eller att man enligt det landets lagstiftning oåterkalleligen avstår från möjligheten att utnyttja sina underskott. Inte heller har det diskuterats vad som skulle hända om ett dotterbolag får sitt fastställda underskott reducerat eller på annat sätt ändrat genom en senare omprövning. För ett svenskt dotterbolag skulle detta kunna ske då ett dotterbolag inte tagit upp eller dragit av all sin skattepliktiga inkomst. Vidare skulle en bolagsstämma i efterhand besluta att en frivillig likvidation som inträtts skall upphöra att gälla. Det skulle kunna få till konsekvens att ett dotterbolag som på grund av att det skall likvideras får rätt att resultatutjämna över gränserna senare inte ha denna rätt då bolaget aldrig likviderades. En åsikt om hur detta problem bör lösas är att det enda rimliga torde vara att sådana först senare är kända faktorer i princip inte skall kunna påverka avdragsrätten för det aktuella beskattningsåret. En annan ordning skulle annars kunna leda till svåra spekulativa bedömningar.<sup>98</sup>

Med Sveriges skattesystem är det som ovan förklarats ganska komplicerat att kunna utläsa eller tolka när möjligheten att utnyttja ett underskott enligt våra svenska regler skall anses vara uttömda. Det faktum att de svenska reglerna till stor del skiljer sig från hur man i andra medlemsstater väljer att bedöma frågan om slutlig förlust är enligt min mening ytterligare en sak som skulle kunna leda till framtida problem då var medlemsstat väljer att reglera saken på sitt sätt. Detta skulle kunna leda till en svår överblickbarhet och jag anser att man istället från EG-domstolens sida borde dra ut linjerna för när en förlust skall vara att anses som slutlig.

Men även den situation att vi ändrar våra svenska regler utifrån den rättsutveckling som på senare tid har skett kan enligt min mening vara problematisk. Dessa regler, då med största sannolikhet endast kommer att tillåta att en slutlig förlust endast får dras av då den beskattas i Sverige, kan i sin tur kan komma att vara fördragsstridig då den strider mot etableringsfriheten. Problemet med gränsöverskridande förlustutjämning kan så att säga komma att dras ytterligare ett varv även då vi i Sverige väljer att lagreglera frågan. Min förhoppning i frågan är därmed att EG-domstolen inom kort väljer att ta uppgiften på allvar att en gång för alla klargöra hur

---

<sup>98</sup> Se Pelin, s 363 samt Barenfeld, Jesper, *Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämning inom EU*, Svensk Skattetidning 1/2006, s 27-40, s 31

och när ett bolag skall anses ha uttömt sina möjligheter att utnyttja ett underskott.

Som ovan beskrivits är det numera helt klarlagt att EG-rätten har företräde framför medlemsstaternas nationella lagar. Av detta följer även att man redan på myndighetsnivå skall kunna åsidosätta svenska lagregler som strider mot EG-rätten. Något som i detta sammanhang därför även bör diskuteras är den därför den kritik som förts mot *den nya roll Skatteverket kan påstås intagit*.<sup>99</sup> Då samtliga fördragsbestämmelser om fri rörlighet har direkt effekt medför detta att nationella myndigheter och domstolar är skyldiga att åsidosätta skatteregler som strider mot exempelvis etableringsfriheten. Men det som i detta fall har ifrågasatts är situationen att Skatteverket systematiskt söker igenom den svenska lagstiftningen och i ljuset av EG-domstolens inte alltid solklara praxis underkänner eller godkänner regler som stiftats av den svenska riksdagen. Kritiken måste ses mot bakgrund av Regeringsformens 8 kap som behandlar den så kallade normgivningsmakten. I vår grundlag går att utläsa att lagar beslutas av riksdagen och förordningar av regeringen. Regeringen har även möjlighet att delegera viss normgivningsmakt vilket då sker i form av föreskrifter som meddelas av exempelvis centrala ämbetsverk. Ett utmärkande drag för dessa föreskrifter är att de är bindande för myndigheter och enskilda. Det är gentemot denna bindande verkan man får se Skatteverkets styrsignaler och andra tolkningsförslag etc. som dock inte kan anses bindande. Att man på Skatteverket därutöver använder sig av en rad olika beteckningar var gäller tolkningsförslag och andra råd rörande rättstillämpningen gör inte att saken blir mer lättförståelig. Det är med bakgrund mot detta som man skall se bland annat Pahlssons kritik som anser att den svårighet det är att utläsa om en styrsignal från Skatteverket lätt kan vara förvillande och få läsaren att dra en felaktig slutsats. Därför uppmanas att göra åtskillnaden mer tydlig mellan vad som är bindande eller ej framförallt på grund av den allmänna uppfattningen om rättsskälreläran.<sup>100</sup> Man kan ifrågasätta lagstiftarens vilja och handlingskraft när det gäller att anpassa den svenska lagstiftningen efter EG-rättens utveckling, men lämpligheten att Skatteverket fungerar både som lagstiftare och författningsdomstol är något som enligt båda författarna kan kritiserats. Skatteverket kan därmed sägas ha fått en ny roll som författningsdomstol då man i lagstiftarens ställe förklarar att vissa svenska skatteregler varit oförenliga med EG-rätten och således inte får tillämpas.

Jag anser att denna utveckling till stor del är problematisk. Framförallt med hänsyn till att rättsskälhierarkin till viss del kan riskera att kringgås. Det bästa torde enligt min mening vara att lagstiftaren intar en mer aktiv roll genom att försöka överse de svenska reglernas förenlighet med EG-rätten, inte minst när det kommer till koncernbidragreglernas utformning. Genom att genomföra lagändringar på de områden de svenska reglerna måste anses fördragsstridiga mer skyndsamt än tidigare, kan man därigenom undvika problemet med att Skatteverket ytterligare utvecklar en position som de inte

---

<sup>99</sup> Pahlsson, Robert, *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, SkatteNytt nr 7-8, 2006 samt Ståhl, s 34 f.

<sup>100</sup> Pahlsson, s 5

borde ha. På detta sätt skulle även Skatterättsnämnden slippa behöva tolka EG-domstolens till viss del oklara praxis och vi skulle tydligare kunna förutse de situationer där gränsöverskridande resultatutjämning borde vara möjlig.

### 5.3 Inverkan på andra rättsregler?

Som ovan konstaterats får medlemsstaternas skattelagstiftning inte innehålla några regler som verkar hindrande för den fria rörligheten. EG-domstolen har i ett stort antal fall underkänt regler i medlemsstaterna då de ansetts utgöra ett hinder för etableringsfriheten. Med största sannolikhet kommer vi i Sverige att genomföra en ändring av våra svenska koncernbidragsregler med hänsyn till den rättsutveckling som skett inom EG-rätten, men även med hänsyn till de avgöranden som på den senare tiden meddelats av svenska rättsinstanser. Förhoppningsvis kommer dessa regler att mer konkretisera när ett utländskt dotterbolags möjligheter att utnyttja ett underskott i sin hemviststat skall anses uttömda.

Koncernbidragsreglerna i 35 kap IL torde dock vara långt ifrån de enda reglerna i svensk lagstiftning där en diskussion kan föras om dess förenlighet med etableringsfriheten. Det finns en rad områden som är problematiska ur EG-rättslig synvinkel. För att nämna några är exempelvis reglerna 47 kap IL som behandlar rätten till uppskovsavdrag vid försäljning av fastighet ett sådant då det ställer krav på att ersättningsbostaden skall vara belägen inom Sverige. Detta kan därmed ses som ett hinder mot etableringsfriheten ur ett EG-rättsligt perspektiv. Vidare kan nämnas 44 kap 8 § IL som föreskriver att ett värdepapper skall anses avyttrat om det företag som gett ut det försätts i konkurs. Lagrummet uppställer även ett krav på att företaget i fråga måste vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och även här kan det enligt min mening diskuteras regelns förenlighet med EG-rätten då det sker en särbehandling av utländska bolag. Även 14 kap 12 § samt 42 kap 34 § IL som inte tillåter att underskott dras av för en enskild näringsidkare i det fall den självständigt bedrivna verksamheten hänför sig till utländsk verksamhet. Ännu ett område som med största sannolikhet är fördragsstridigt är de utflyttningssskatter som på finns på flera ställen i inkomstskattelagen. En sådan skatteregel där skattskyldighet utlöses vid utflyttning är 23 kap 16 § IL som föreskriver skattskyldigheten vid underprisöverlåtelser. Enligt regeln skall förvärvaren vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår omedelbart efter förvärvet av tillgång som överlåtits till underpris. Vidare skall en tillgång bara anses ingå i näringsverksamheten om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring tas upp som inkomst av näringsverksamhet. Ytterligare ett krav i 23 kap 16 § IL är att tillgången inte får vara undantagen beskattning på grund av skatteavtal. Denna skatteregel uppställer liksom de svenska koncernbidragsreglerna ett krav på att mottagaren skall vara skattskyldig i Sverige för den verksamhet som inkomsten hänför sig till. Regeln måste likaså även den kunna sägas vara upprättad för att skatteintäkter inte skall försvinna från Sveriges



beskattningsområde. EG-domstolen har dock angett att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en regel som i princip strider mot EG-fördraget.

Gemensamt för de ovan diskuterade reglerna är att det på ett eller annat sätt görs åtskillnad i behandlingen mellan svenska juridiska personer och utländska sådana. Frågan är därmed om en skatteregel som de ovan beskrivna skulle kunna rättfärdigas på andra grunder. Min uppfattning är att man i detta fall måste kunna göra en mycket snarlik bedömning. Något som i varje fall måste konstateras är att det är flertalet regler i inkomstskattelagen som antagligen skulle anses som fördragsstridiga vid en bedömning.

Min åsikt är även att man måste inse vikten av att i lagstiftningsarbetet gå igenom de svenska reglerna och aktivt revidera de regler som nästan i förväg kan sägas strida mot EG-rätten. Det är för mig svårt att se de fördelar som ligger i att ändra först efter reglerna underkänts av EG-domstolen. Ju fler avgöranden EG-domstolen meddelar om hur hindrande skatteregler skall ses mot etableringsfriheten desto tydligare tycker jag även att rättsläget om hur en bedömning skall ske blir. Förhoppningsvis skulle även en mer aktiv roll från lagstiftarens sida verka positivt på Skatteverkets tidigare i uppsatsen påstådda roll som författningsdomstol.

EG-domstolen har upprepade gånger underkänt skatteregler i de olika medlemsstaterna då de ansetts strida mot etableringsfriheten. Som ovan förklarats har domstolen varit oerhört restriktiv med att acceptera och rättfärdiga sådana regler. EG-domstolen fann i Marks & Spencer att de brittiska koncernreglerna stred mot etableringsfriheten i det fall då avdragsrätt ej tilläts för ett utländskt dotterbolag uttömt möjligheterna att utnyttja ett underskott i sin hemviststat. Även om det kan diskuteras hur stor vikt som bör fästas vid EG-domstolens avgörande i målet Marks & Spencer, dels angående vilka grunder som reglerna rättfärdigas av, men även vad beträffar målets jämförbarhet med de svenska koncernbidragsreglerna, anser jag sammanfattningsvis det vara självklart att de svenska koncernbidragsreglerna strider mot etableringsfriheten i de fall man ej tillåter utländska dotterbolag få avdragsfrihet i de fall man kan påvisa att möjligheterna att utnyttja underskott är uttömda. Vid en undersökning om dessa regler går att rättfärdiga med hänsyn till den diskussion om rättfärdigandegrunderna som ovan förts, är min åsikt att ett liknande resonemang som fördes i Marks & Spencer mycket väl är passande. Även om de brittiska reglerna till viss teknisk art och systemuppbyggnad särskiljer sig från de svenska, så är det i slutändan samma slags effekt och hinder för etableringsfriheten som uppnås. Jag anser därvid även att den bedömning som hittills genomförts i de svenska rättsinstanserna är korrekt gjord. Min åsikt är att möjligheten att utnyttja underskott skall anses uttömd när ett dotterbolag har försatts i konkurs, likviderats, när carry-forward perioden har löpt ut vid ackord utan konkurs samt vid skuldsanering, något som därmed måste anses stå i överensstämmelse med de svenska rättsinstansernas uppfattning.

Något som jag även anser uppsatsen visar på är att det finns ett behov av att gå igenom inkomstskattelagen och revidera den från skatteregler som hindrar den fria rörligheten eller på annat sätt strider mot etableringsfriheten. Jag tror att bedömningen som gjorts gällande de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten även skulle kunna tillämpas på andra liknande skatteregler såsom 23 kap 16 § IL. En sådan revidering skulle, förutom att ge ett regelsystem som överensstämmer bättre med EG-rätten, även kunna inverka positivt på hierarkin mellan våra rättsinstanser. Skatteverket fråntas den roll som författningsdomstol som godkänner eller underkänner våra stiftade lagar, som nu i dagsläget kan kritiseras.

Gränsöverskridande resultatutjämnning är ett ämne som vållat stor debatt i Europa och man måste till stor del anse att staternas relativa ovilja till en gemensam reglering på området är risken för förlorade skatteintäkter. Mot detta skäl måste man även väga behovet av en enhetlig reglering på det direkta beskattningsområdet som jag tror till stor del skulle lösa många av problemen med de nationella regler som hindrar etableringsfriheten. Det skulle även ge medlemsstaterna en möjlighet till medbestämmande och åsikter, något som idag inte sker då EG-domstolen agerar som lagstiftare på området. Min förhoppning är därför att det inom kort tas ett gemensamt steg mot harmonisering på det direkta beskattningsområdet.

# Käll- och litteraturförteckning

## Lagstiftning:

Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992

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

Årsredovisningslagen (1995:1554)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Aktiebolagslagen (2005:551)

## Offentligt tryck:

Prop. 1953:28

Prop. 1995/96:10 del 2

## Litteratur:

Barenfeld, Jesper, *Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU*, Svensk Skattetidning 1/2006, s 27-40

Brokelind, Cécile, *Lindex-målet i sitt sammanhang*, Svensk Skattetidning 9/2005, s 642-647

Brokelind, Cécile, *Lindex-målet, fortsättning och slut?*, Svensk Skattetidning. 9/2006, s 650-660

Bärebring, Anna, *Rättsfall: Mål C-168/01 Bosal Holding*, SkatteNytt nr 3, 2004

Dahlberg, Mattias, *EG-domstolens dom i mål C-446/03 Marks & Spencer*, SkatteNytt, nr 3, 2006, s 142-146

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

Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 9 uppl., Studentlitteratur, Lund 2003

Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Del 2*, 10 uppl., Studentlitteratur, Lund 2005

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 styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, SkatteNytt nr 7-8, 2006

Ståhl, Kristina, *EG-domstolens domar*, SkatteNytt nr 6, 2006

Ståhl, Kristina, *Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?*, Sieps 2006:8

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, 1 uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2002

### **Övrigt:**

Pressmeddelande från Finansdepartementet den 14 december 2005

# Rättsfallsförteckning

Mål nr C-204/90 *Bachmann*

Mål nr C-55/94 *Gebhard*

Mål nr C-80/94 *Weilockx*

Mål nr C-107/94 *Asscher*

Mål nr C-250/95 *Futura*

Mål nr C-311/97 *Royal Bank of Scotland*

Mål nr C-35/98 *Verkooijen*

Mål nr C-251/98 *Baars*

Mål nr C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft*

Mål nr C-168/01 *Bosal Holding*

Mål nr C-452/01 *Ospelt och Schlösse Weissenberg*

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 652-04 samt 438-05 *Lindex*

Skatteverkets sammanställning av rättsfall 28/06

Skatteverkets sammanställning av rättsfall 34/06

Skatteverkets sammanställning av rättsfall 7/07