



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Karin Schuster von Bärnrode

Gränsöverskridande
resultatutjämnning
- en studie av EG-rättsliga
harmoniseringsförslag

Examensarbete
30 högskolepoäng

Mats Tjernberg

Internationell skatterätt

HT 2009

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och problemformulering	5
1.2.1 Syfte	5
1.2.2 Problemformulering	6
1.3 Avgränsning	6
1.4 Terminologi	7
1.5 Metod och material	8
1.6 Disposition	9
2 EG-RÄTTEN	10
2.1 Inledning	10
2.2 Introduktion till EG-rätten	10
2.3 EG-rätten och skatterätten	12
2.4 EG-domstolen och skatterätten	12
2.4.1 EG-domstolens praxis gällande gränsöverskridande resultatutjämnning	13
2.5 Möjligheterna till gränsöverskridande resultatutjämnning- en analys av praxis	16
2.6 Kommissionens harmoniseringsarbete- historisk tillbakablick	19
3 EG-RÄTTEN OCH NATIONELL SKATTERÄTT - SÄRSKILT OM DEN SVENSKA KONCERNBIDRAGSRÄTTEN	22
3.1 Inledning	22
3.2 De svenska resultatutjämningsreglerna	22
3.3 Koncernbidragsrättens förenlighet med EG-domstolens praxis	24
3.4 Resultatutjämningsregler i andra medlemsländer	27

3.5	Resultatutjämningsproblemtiken och den nationella rätten	29
4	HARMONISERINGSFÖRSLAG FÖR UNIONEN	30
4.1	Introduktion till kommissionens utvecklingsarbete	30
4.2	Bör det ges en möjlighet till resultatutjämnning över gränserna?	30
4.3	Common Consolidated Corporate Tax Base	31
4.3.1	Inledning	31
4.3.2	Allmänt om CCCTB	32
4.3.3	Skattebasens beräkning	33
4.3.4	Konsolideringen	35
4.3.5	Administrativa frågor	35
4.3.6	Fördelningsnyckel	36
4.4	Home State Taxation	37
4.4.1	Bakgrund	37
4.4.2	Grundläggande metod	37
4.4.3	Gränsöverskridande resultatutjämnning	38
4.4.4	Administrativa frågor	38
4.4.5	Fördelningsnyckeln	39
4.5	Andra lösningsförslag	39
4.5.1	Inledning	39
4.5.2	European Union Company Tax (EUCIT)	40
4.5.3	Compulsory harmonized base taxation (CHBT)	40
4.5.4	1990-års direktivförslag från kommissionen	40
4.5.5	Andra lösningsförslag från doktrin	41
5	GRÄNSÖVERSKRIDANDE RESULTATUTJÄMNING - EN ANALYS AV CCCTB, HST OCH ÖVRIGA FÖRSLAG TILL LÖSNING	43
5.1	Inledning	43
5.2	Resultatutjämningsproblematiken- CCCTB	43
5.2.1	För- och nackdelar med CCCTB	43
5.3	Resultatutjämningsproblemtiken- Home State Taxation	46
5.3.1	Bakgrund	46
5.3.2	Kommissionens konsekvensanalys av HST	46
5.3.3	För- och nackdelar med HST	47
5.4	Resultatutjämningsproblematiken - andra lösningsförslag	50
5.4.1	Inledning	50
5.4.2	Analys av direktivförslaget från 1990 och det danska sambeskattningsystemet.	50
5.5	Slutsatser	52
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	55

Summary

In the absence of cross-border relief for losses, the offset of losses is generally limited to the amount of profits generated in the Member State. This kind of regulations may distort business decisions. In times of globalization and European Union's aims to create the internal market has forced the Member States to reconsider their tax systems. The issue of cross-border loss relief between companies was subject of an European Court of Justice (ECJ) decision in the Marks & Spencer case. It was claimed that the refusal to allow the UK parent to set off against its profits the losses of its foreign EU subsidiaries which did not carry on business in the UK infringed the freedom of establishment provided for by the EC Treaty. Shortly after the court decision in the Marks & Spencer case a new one was brought before the court, the Oy AA case. This time the Finnish "transfer of profits" system was subject of an ECJ decision. For most of the tax expertise around Europe the two decisions was surprising. The freedom of establishment does not require Member States recognize intra-group transfers of profits or losses. Even the High Court of Justice in Sweden has treated the national provisions of "transfer of profits" system.

Fiscal barriers to cross border transfers between companies still remain in the European Union. To harmonize national tax systems there is a need to create a common regulation for the Community. It can be disputed if a coordinated solution is the best way to address the problem. The Commission believes that a co-ordinated tax treatment will remove discrimination and double taxation. The removal of obstacles will eventually promote the economic growth in the union. But it is important to notice that the Member States are unwilling to take further action in question of harmonization, mainly because of fear of erosion of tax revenue.

The Commission has been working with the issue of tax harmonization since the beginning of the Community project. Many proposals has been presented by the Commission during the years. The work is nowadays intended to find a comprehensive approach. The approaches that have drawn most attention are "Home State Taxation" and "Common Consolidated Corporate Tax Base". Prior to the two projects HST and CCCTB, the Commission in the 1990's launched a proposal for a Directive of a targeted measure to address the problems of cross-border loss relief. The above-mentioned solutions are not the only conceivable measurements. The Commission has even proposed an EU scheme pursuing the Danish joint taxation-approach.

In this context the purpose of this paper is to examine if a targeted or a comprehensive solution is the most favorable. Besides the analysis of the proposed solution, the paper discusses the conformity of domestic system of group taxation and the EC law. An additional issue is whether there is a need for a co-ordinate solution in the European Union.

Sammanfattning

Internationella koncerner har oftast inte samma möjlighet till resultatutjämnning som inhemska koncerner har. Näringslivet har dock ansett att dessa nationella förbud mot gränsöverskridande resultatutjämnning hindrar den fria etableringen som stipuleras i EG-fördraget. Frågan har även prövats av EG-domstolen, vilket resulterade i det välomtalade rättsfallet Marks & Spencer. I målet prövades det brittiska förlustavdragets överensstämmelse med etableringsfriheten. Marks & Spencer domen följdes sedan av Oy AA som prövade de finska koncernbidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten. I motsats till vad som förväntades ansåg EG-domstolen inte att reglerna hindrade den fria etableringen, förutom i frågan om slutliga förluster. Med anledning av EG-domstolens praxis har även Regeringsrätten prövat de svenska koncernbidragsreglernas överensstämmelse med EG-rätten.

De bristande möjligheterna till gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU lämnar hoppet till lagstiftning. Enligt kommissionen skulle gränsöverskridande resultatutjämnning bidra till en ökad tillväxt inom unionen. Medlemsstaterna å andra sidan är mer negativa till en sådan utveckling, och har i alla år opponerat sig mot större harmoniseringsåtgärder inom skatterätten, även om vissa direktiv på den direkta beskattningens område har kunnat tillskapas. Främsta anledningen är rädsla för ett eroderat skatteunderlag.

Kommissionen har under lång tid arbetat med harmonisering av skatterätten och en del av arbetet har varit möjliggörandet av resultatutjämnning över gränserna. Det har sedan 1960-talet presenterats en rad olika harmoniseringsförslag. På senare tid har arbetet varit inriktat på att harmonisera hela företagsbeskattningen inom EU. De mest aktuella förslagen är CCCTB och HST. Andra helharmoniseringsförslag är EUCIT och CHBT. Sedan tidigare finns också mer riktade lösningar på den gränsöverskridande resultatutjämningsproblematiken, däribland ett direktivförslag från 1990. Även andra tänkbara harmoniseringslösningar ägnade att åstadkomma gränsöverskridande resultatutjämnning har presenterats från akademiskt håll. Det finns förslag som innebär att det nederländska eller det danska resultatutjämnningssystemet används som förlaga för att lösa den gränsöverskridande resultatutjämningsproblematiken.

Min uppsats är mot bakgrund av det ovan sagda inriktad på att undersöka hur långt den gränsöverskridande resultatutjämnningen inom dagens EG-rätt sträcker sig. Vidare diskuterar jag om möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning behöver beredas internationella koncerner. Till sist analyserar jag vilket av kommissionens harmoniseringsförslag som enligt min mening är att föredra, en helhetslösning eller en riktad lösning?

Förkortningar

CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
EGD	Europeiska gemenskapens domstol
EU	Europeiska unionen
EUCIT	European Union Company Tax
CHBT	Compulsory harmonized base taxation
HST	Home State Taxation
IL	Inkomstskattelagen
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
p.	punkt
s.	sida

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Även om syftet med en företagsverksamhet är att vara vinstgivande kan förluster uppstå. I en koncern kan koncernbolagens resultat variera, en del av bolagen i koncernen går med vinst och andra går med förlust. Om koncernen bedrev verksamheten i ett och samma bolag skulle vinsten och förlusten automatiskt kvittas mot varandra i inkomstslaget näringsverksamhet och beskattningsunderlaget minska. I en koncern finns inte en sådan automatisk resultatutjämnning eftersom varje bolag är ett eget skattesubjekt. Utan särskilda skatteregler som tillåter resultatutjämnning kommer koncernen att ha en högre total skatteböroda än det enskilda bolaget.

Den svenska lagstiftaren har ansett att den bristfälliga möjligheten till automatisk resultatutjämnning ger ett orimligt ekonomiskt utslag för koncerner. För att koncernförhållanden skall vara lika fördelaktigt ur skattemässig synvinkel, har man i Sverige instiftat reglerna om koncernbidrag. Den svenska modellen att använda sig av förmögenhetsöverföringar används även i Finland. Inom EU erbjuder alla utom sex medlemsländer, resultatutjämnning. Resultatutjämnningen som erhålls är oftast möjlig nationellt sett, men sällan över gränserna.¹

På senare tid har dock marknadskrafter satt press på EG-domstolen att undanröja skattehinder på den inre marknaden. Näringslivet har menat att nationella begränsningar av resultatutjämnning över gränserna hindrar den fria etableringen inom unionen. Frågan om nationella förbud till gränsöverskridande resultatutjämnning i förhållande till EG-rättens frihet till etablering prövades av EG-domstolen i målen Marks & Spencer och Oy AA.

Möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämnning har inte bara varit en fråga för EG-domstolen. Frågan om att ge det europeiska näringslivet möjligheter till gränsöverskridande resultatutjämnning har också funnits på kommissionens agenda sedan 1960-talet. Genom åren har kommissionen försökt åstadkomma en rad lagstiftningsinitiativ för att möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämnning. Kommissionens främsta argument för en harmoniserad skatterätt är gynandet av den europeiska tillväxten. Dock har medlemsstaterna ställt sig helt kallsinniga till all form av harmonisering av skatterätten. Kommissionen har dock inte gett upp, numer är man inriktad på att finna en helhetslösning på den europeiska skatterätten. Idag arbetar kommissionen med ett omfattande projekt för att ta fram ett förslag till en gemensam beräkning av skattebas för företag, Common Consolidated Company Tax Base (CCCTB). Sedan 2005 finns det också pilotprojektet Home State Taxation (HST), som medlemsstater redan idag kan ansluta sig till.

¹ Frankrike, Danmark Österrike och Italien är de länder som i sin nationella rätt tillåter gränsöverskridande resultatutjämnning. KOM (2006) 824

Innan arbetet med de två helhetslösningarna påbörjades, fanns det redan andra förslag som syftar till att möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämnning. 1990 presenterade kommissionen bl.a. ett förslag till direktiv som möjliggjorde gränsöverskridande resultatutjämnning.

1.2 Syfte och problemformulering

1.2.1 Syfte

Kommissionen har drivit harmoniseringsfrågan om skatterätten länge. I arbetet med harmonisering av skatterätten ingår även frågan om den gränsöverskridande resultatutjämnningen. Kommissionen arbetade tidigare med problemet med brist på möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning. Numer handlar arbetet om att hitta en helhetslösning på harmonisering av skatterätten. Näringslivet har emellertid inte velat invänta lagstiftning på området utan istället drivit frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning i EG-domstolen.

I uppsatsens första del kommer EG-rätten att presenteras. I den presentationen kommer möjligheterna till gränsöverskridande resultatutjämnning att särskilt undersökas. Därefter kommer även den nationella regleringen och tillämpningen av internationell resultatutjämnning att undersökas. Främst hur frågan hanteras i Sverige, men även hur andra medlemsländer arbetar med frågan. Det kan redan nu konstateras att möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämnning är små även i ljuset av EG-rätten och EG-domstolens tillämpning därav. Idag är gränsöverskridande resultatutjämnning oftast bara möjlig i de fall den nationelle lagstiftaren har tillåtit det i det nationella rättsystemet.

Eftersom det är relativt klart att EG-domstolens prövning av dagens EG-rätt inte ger några större möjligheter till gränsöverskridande resultatutjämnning är frågan vilka initiativ EU skall ta för att möjliggöra resultatutjämnning över gränserna. Uppsatsen syftar därför främst till att diskutera och undersöka ett urval av de presenterade förslagen. Fokus ligger främst på de bolagsbeskattningensmässiga harmoniseringsförslagen HST och CCCTB. Harmoniseringsförslagen kan kategoriseras som helhetslösningar. För att inte göra diskussionen kring lösningsförslagen för ensidig har jag även tittat på andra förslag till harmonisering. De andra förslagen har alla som gemensamt syfte att möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämnning. De alternativa lösningsförslagen är både riktade och helhetslösningar.

Lösningsförslagets framtid är mycket oklar. Medlemsstaterna är mycket negativt inställda till den typ av harmoniseringsåtgärder som uppsatsen belyser. Mycket talar för att ingen harmonisering på området överhuvudtaget kommer att komma till stånd inom den närmsta framtiden. Jag har dock valt att se på den gränsöverskridande resultatutjämningsproblemtiken på ett sätt som är oberoende den faktiska möjligheten till att någon av förslagen når acceptans hos medlemsstaterna. Det kan finnas ett värde i att undersöka

möjliga lösningsförslag på den gränsöverskridande resultatutjämnningen oberoende av det politiska klimatet.

Ämnet gränsöverskridande resultatutjämnning är på intet sätt nytt i den akademiska världen. Problemområdet har diskuterats flitigt i doktrin och bland uppsatsstudenter ända sedan Marks & Spencer-målet avgjordes.² Jag har dock ansett att det finns ett vetenskapligt värde i att undersöka ett urval av aktuella harmoniseringsförslag, eftersom jag anser att en sådan frågeställning inte har fått tillräcklig belysning det akademiska materialet.

1.2.2 Problemformulering

Med utgångspunkt i ovanstående resonemang syftar uppsatsen till att behandla följande frågeställningar.

- hur ser möjligheterna till gränsöverskridande resultatutjämnning ut idag inom EG-rätten och i Sverige?
- *bör* det införas ett regelverk som ger möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning inom gemenskapen?
- om det bör införas ett sådant regelverk, vilken utformning är att föredra?

1.3 Avgränsning

Uppsatsen behandlar internationell skatterätt. Ämnet för uppsatsen är främst avgränsat till att behandla endast behandla resultatutjämnning som är en del av den internationella skatterätten. Jag har valt att endast behandla resultatutjämnning mellan olika juridiska personer. Med andra ord har jag valt att inte behandla resultatutjämnning mellan filial och huvuddriftställe.

För att beskriva problemet, presentera fakta, analysera och dra slutsatser utifrån min frågeställning berör uppsatsen många ämnesområden och perspektiv. Inget av dessa ämnesområden och perspektiv får egentligen en fullständig behandling.

Uppsatsen tar upp både ett nationellt och internationellt/EU-perspektiv på ämnet. Det nationella perspektivet har jag avgränsat till vissa rättssystem. Det svenska rättssystemet har jag valt att beskriva av relevansskäl. Presentationen av det svenska rättssystemet är kortfattad och främst inriktad på Regeringsrättens praxis som grundar sig på EG-domstolens senaste praxis. Sedan har jag valt att kortfattat behandla andra nationella rättssystem som tillåter gränsöverskridande resultatutjämnning. Skälet är att en del av lösningen på den bristande möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämnning skulle kunna vara att alla länder inför en sådan möjlighet i den nationella rätten. EU-perspektivet gällande resultatutjämnning är vida omskrivet, jag har därför försökt att hålla framställningen om EG-rätten och EG-rättslig praxis så kort och koncis som möjligt.

² Uppsatsstudenter från Lunds universitets juridiska fakultet som har behandlat ämnet; Glenn Nyström, Cecilia Fridstjerna, Lisa Arnstedt

Presentationen av olika lösningsförslag på den gränsöverskridande resultatutjämningsproblematiken är ett urval av lösningsförslag. I den delen är mitt urval grundat på kommissionens prioritetsordning. CCCTB och HST har sedan 2001 varit de helharmoniseringsförslag som kommissionen främst har arbetat med. För att polemisera förslagen har jag även valt att beskriva harmoniseringsförslag som endast ger möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnings. Dessa förslag är med andra ord riktade att endast avhjälpa bristen på gränsöverskridande resultatutjämnings. De riktade lösningarna får en mer översiktlig framställning.

I avsnittet vill jag även beröra avgränsningarna av mitt analytiska perspektiv i uppsatsen. Analysen är inriktad på att bedöma de olika lösningsförslagen utifrån främst medlemsstaternas och företagens (näringslivets) politiska, ekonomiska, juridiska och administrativa synvinkel. Även ett EU-perspektiv kommer att behandlas i analysen. Med EU-perspektiv avses främst EU:s ekonomiska och politiska intressen som självständig organisation. Det kan därför konstateras att medlemsstaterna, näringslivet och unionen har olika agendor och intressen som inte alltid sammanfaller.

1.4 Terminologi

I uppsatsen använder jag en rad olika termer och begrepp, vars betydelse inte alltid är given. För att förenkla läsandet ger jag en förklaring nedan.

- *Resultatutjämnings*: betyder i uppsatsen att flera skattesubjekt inom en företagsgrupp utjämnar resultatet mellan sig i syfte att minska resultatet och därmed skatteutgiften. Rent tekniskt kan det gå till på flera olika sätt, genom inkomstöverföring, förlustöverföring och konsolidering. Jag har valt begreppet resultatutjämnings eftersom begreppet är neutralt och inbegriper alla tekniska lösningar av resultatutjämnings. Förlustutjämnings och konsolidering är andra begrepp som ibland kan användas synonymt. Enligt mig åsyftar dessa begrepp en särskild teknisk konstruktion av resultatutjämnings. Enligt Cecile Brokelind är skattekonsolidering en mer korrekt terminologi.³
- *(Gränsöverskridande) resultatutjämningsproblematiken*: problemet med att resultatutjämnings inte tillåts över nationsgränserna.
- *Lösningsförslag*: uttrycket används på sina ställen i uppsatsen och kan behöva förtydligas. Med begreppet menar jag ett regelsystem som möjliggör gränsöverskridande resultatutjämnings eller rättare sagt ett förslag som löser resultatutjämningsproblematiken.
- *Koncern och koncernbolag*: definitionen av en koncern kan variera, men i uppsatsen menas att ett bolag äger majoriteten av andelarna och rösterna (moderbolaget) i ett eller flera bolag (dotterbolag). Moder- och dotterbolaget utgör ett koncernförhållande. Med koncernbolag menar jag bolag som ingår i en koncern. Det kan vara moder, dotter, dotterdotter och systerbolag. Förutsättningen är att de ägs di-

³ Brokelind, C, *Koncernbeskattnings framtid efter EGD:s dom i målet Oy AA*, s 531

rekt eller indirekt i majoritet av andelar och röster. Ett annat begrepp med vidare betydelse är företagsgrupp, begreppet skulle i viss mening vara lämpligare att använda, särskilt när man talar om internationella koncerner (företagsgrupper) eftersom koncern som begrepp är starkt knutet till svensk rätt. Min motivering till att använda koncernbegreppet genomgående, istället för företagsgrupp, är att jag vill markera ägarsambandet i koncernbegreppet medan företagsgrupper kan ha annat gemensamt än just ägande. I resultatutjämnings-sammanhang är ägarförhållandena mycket viktiga och därför har jag använt mig av koncernbegreppet.

- *Näringslivet*: företagen och deras ombud som har ett ekonomiskt intresse i gränsöverskridande resultatutjämningsfrågor
- *Helhetslösning*: ett regelsystem som harmoniserar hela företagsbeskattningen på EU-nivå. Syftet med ett sådant regelsystem är inte att bara möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämningsfrågor, utan att till skapa ett gemensamt regelsystem för medlemsstaterna på företagsbeskattningens område i allmänhet.
- *Riktad lösning*: Ett regelsystem vars syfte är möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämningsfrågor. Regelsystemet är med andra ord helt inriktad på att endast möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämningsfrågor, inga andra harmoniseringsåtgärder av skatterätten åsyftas.

1.5 Metod och material

I uppsatsen presenterar jag svensk rätt, EG-rätt och önskvärd lagstiftning (de lege ferenda). Uppsatsens första del utforskar den gällande rätt. För att undersöka gällande rätt har jag använt mig av traditionell juridisk metod, vilket innebär ett studerande av de grundläggande rättskällorna, lagstiftning, prejudikat, förarbeten och doktrin. Målsättningen med att använda sig av traditionell juridisk metod är att utröna vad som är gällande rätt. I uppsatsen kommer EG-rätten att behandlas, vilket gör undersökningen av gällande rätt mer komplicerad. EG-rätten är en del av den svenska rätten men i förhållande till de svenska rättskällorna, har EG-rätten en särställning. Gällande rätt är särskilt svårbedömt när Regeringsrätten tolkar EG-domstolens praxis. Här kan det uppstå diskrepanser eftersom det kan finnas flera tolkningsalternativ av EG-domstolens praxis. Om Regeringsrätten inte begär förhandsbesked blir, enligt mig, undersökandet av gällande rätt extra vanskligt. I uppsatsen finns ett antal exempel där Regeringsrätten tolkar EG-domstolens domar i Marks & Spencer och Oy AA. Jag vill därför poängtera att på området gränsöverskridande resultatutjämningsfrågor är gällande rätt oklar.

I analysen av EG-rätten har jag studerat EG-fördraget och rättsfall meddelade av EG-domstolen. Sedan har jag studerat både svensk och utländsk doktrin. I uppsatsen finns även ett avsnitt där jag behandlar utländska resultatutjämnings-system. Vid beskrivandet av dessa har jag inte använt mig av primära rättskällor, utan doktrin. Anledningen till det är att jag beskriver resultatutjämnings-systemens grundläggande ide och konstruktion på ett övergripande sätt.

I uppsatsen behandlas de eventuella framtida lösningsförslagen, CCCTB och HST, men även andra harmoniseringsförslag. Undersökningen av dessa har inte följt traditionell juridisk metod i så måtto att det material jag har studerat inte har något rättskällevärde. Undersökningen är empirisk och slutsatserna är resonemangsmässiga. Det material jag har använt för att kartlägga framtida lagförslag på EU-nivå är framför allt det material som producerats i kommissionens regi. För att inte gå miste om objektivitet, har jag, för att komplettera materialet, använt mig av alternativa källor. Litteratur som behandlar de presenterade harmoniseringsförslagen är begränsad, av den anledningen har jag främst använt vetenskapliga artiklar och utländska tidskrifter som berör europeisk beskattningsrätt.

1.6 Disposition

Uppsatsen har följande disposition.

Kapitel 2. Kapitlet ger en introduktion till EG-rätten med särskild inriktning på EG:s skatterätt. Rättspraxis gällande gränsöverskridande resultatutjämnings presenteras. Kommissionens arbete inom skatterätten återges också.

Kapitel 3. Syftet med kapitlet är att återge förhållandet mellan EG-rätten och den nationella skatterätten med särskild inriktning på de svenska koncernbidragsreglerna. En kortare presentation av andra länders resultatutjämningsregler kommer också att återges.

Kapitel 4. Kapitlet syftar till att ge en överblick över de harmoniseringsförslag som möjliggör resultatutjämnings över gränserna. CCCTB och HST får en särskild plats i framställningen.

Kapitel 5. Det sista kapitlet analyserar de olika harmoniseringsförslagen utifrån vilka för- och nackdelar förslagen kan medföra. I kapitlet kommer slutsatser att dras av analysen.

2 EG-rätten

2.1 Inledning

Resultatutjämning handlar om att beakta förluster i ett koncernbolag mot vinster i ett annat koncernbolag. Att beakta förluster betyder att det beskattningsbara resultatet minskar. Resultatutjämningsproblematiken faller därför under den direkta beskattningens område. Skatterättsliga regleringar kan ha samma diskriminerande verkan och hindrande effekter på den fria etableringen inom unionen som andra regleringar. Eftersom samarbetet inom EU syftar till att undanröja hinder för den fria rörligheten har frågan uppstått om även fiskala hinder, som bristande möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämning, kan underkännas för att de verkar diskriminerande.

Avsnittet skall ge en bild av vilka möjligheter till resultatutjämning över gränserna gemenskapens lagstiftning ger. En introduktion till EG-rätten i allmänhet presenteras kort. EG-rättens förhållande till skatterätten skall få en grundligare belysning och då särskilt EG-domstolens praxis gällande gränsöverskridande resultatutjämning.

2.2 Introduktion till EG-rätten

Syftet med samarbetet inom EU är att uppnå en fri inre marknad med hjälp av de fyra friheterna. I EG-fördraget finns bestämmelser vilka föreskriver att hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital skall avskaffas.⁴ Reglerna kring de fyra friheterna är formulerade som antidiskrimineringsregler. På så sätt skall den fria rörligheten främjas. Det finns enligt artikel 43 en frihet för personer att etablera sig i andra medlemsländer, vilket gynnar handelsutbytet och tillhandahållandet av tjänster och varor över nationsgränserna.⁵ Juridiska personer från andra medlemsländer har enligt artikel 48 rätt att starta och driva verksamhet på samma villkor som etableringslandets egna rättssubjekt. Det skall råda likhet mellan inhemska och utländska rättssubjekt.⁶ Artikel 43 täcker även sekundär etablering. Med sekundär etablering avses att ett dotterbolag, en filial eller liknande upprättas i en annan medlemsstat. Det innebär att ett dotterbolag inte skall diskrimineras för att det ägs av ett utländskt moderbolag.

Genom att underteckna fördraget har medlemsstaterna avstått från en del av den nationella suveräniteten till förmån för EG, det slog EG-domstolen tidigt fast i det välkända och klassiska målet *Costa mot E.N.E.L.*⁷ I *Van Gend*

⁴ Fri rörlighet för varor artikel 23 och artikel 25

⁵ Bernitz, U, *Europarättens grunder*, s. 220

⁶ *Ibid.*, s. 220

⁷ Mål C-6/64 *Costa mot E.N.E.L.*

en Loos⁸ ansåg domstolen att EG-rätten är en ny rättsordning inom folkrätten till vars förmån staterna har inskränkt sina suveräna rättigheter. Samarbetet har en överstatlig karaktär och regler som instiftas i EG-rätten kan vara direkt tillämpliga.⁹ För svensk rätts del är EG-rätten en del av den svenska rättsordningen sedan anslutningen till EU den 1 januari 1995, genom den s.k. EU-lagen.¹⁰ Trots EG-rättens överhöghet bygger gemenskapens arbete på lojalitet. Medlemsstaterna och institutionerna skall vidta alla åtgärder för att säkerställa att ett lojalt samarbete förekommer, det som kallas för lojalitetsprincipen. Lojalitetsprincipen stadgas i artikel 10. Medlemsstaterna måste respektera såväl varandras som gemenskapens intressen. Medlemsstaterna har således en skyldighet att anpassa de nationella bestämmelserna och agerandena så att de överensstämmer med EG-rätten. Nationella domstolar har en skyldighet att tolka nationella regler som grundar sig på direktiv i direktivets syfte.¹¹ Även EU:s institutioner måste enligt lojalitetsprincipen se till de olika nationella intressena.

EU:s arbete för att hindra diskriminering utgörs främst av ett omfattande lagstiftningsarbete. Lagstiftningsprocessen, t.ex. vid antagandet av direktiv, utgörs av en komplicerad beslutsgång. Maktfördelningen står främst mellan Europaparlamentet och rådet. Kommissionens roll i lagstiftningsarbetet är att initiera lagförslag. Inom EU-organisationen finns fem olika institutioner med olika roller inom EU-organisationen. De utgörs av rådet, kommissionen, Europaparlamentet, EG-domstolen och revisionsrätten.¹²

EG-domstolen är den främsta uttolkaren av EG-rätten, det framgår av artikel 230. EG-domstolen skall granska lagenligheten av rättsakter som exempelvis direktiv. Frågor som uppkommer i den nationella domstolen som rör tolkningen av EG-fördraget skall uttolkas i sista hand av EG-domstolen. Det sker genom institutet förhandsavgöranden som stadgas i artikel 234.¹³ Institutet om förhandsavgörande skall sörja för att rättstillämpningen av EG-rätten inom EU skall bli likartad. Ett förhandsavgörande skall begäras av den nationella domstolen i sista instans. I rättsfallet *Cilfit*¹⁴ förtydligades när en nationell domstol skall hänskjuta frågan till EG-domstolen. I rättsfallet utbildades "acte clair"-principen, eller *cilfit*-doktrinen som den även kallas. Principen stipulerar att den högsta domstolsinstansen bara befrias från sin skyldighet att begära förhandsavgörande om " ...det är tydligt att det inte finns utrymme för något tvivel om hur den ställda rättsfrågan skall lösas. Innan den drar slutsatsen att situationen är sådan måste den nationella domstolen vara övertygad om att samma förhållande skulle stå lika klart för domstolarna i de andra medlemsstaterna liksom för EGD. Det är bara när dessa villkor är uppfyllda som den nationella domstolen kan avstå från att underställa EGD frågan och själv ta ansvaret för dess lösning."¹⁵ EG-dom-

⁸Mål C-26/62 *Van Gend en Loos*

⁹ Bernitz, U, *Europarättens grunder*, s 88

¹⁰ Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

¹¹ Bernitz, U, *Europarättens grunder*, s 108

¹² *Ibid.*, s 52

¹³ Dahlberg, M, *Internationella beskattning*, s 223

¹⁴ Mål C-283/81 *Cilfit*

¹⁵ *Ibid.*, p.16

stolens avgöranden är normalt bara bindande för den som begärt förhandsavgörandet, men domstolens domar är ändå i praktiken prejudicerande då utslagen regelmässigt följs av andra domstolar.

2.3 EG-rätten och skatterätten

Vilket förhållande har då EG-rätten till skatterätten? För direkta skatter, som t.ex. inkomstskatter, innehåller EG-fördraget få bestämmelser. Gällande den fria rörligheten av varor är det uttryckligen stadgat att den även gäller fiskala hinder. Gällande övriga fördragsfriheter finns ingen motsvarande hänvisning. Av den anledningen faller skatterätten utanför EG-rättens överhöghet. Det skall sannolikt tolkas som att det inte heller var medlemsstaternas önskemål att skatterätten skulle inkluderas i EG-rätten.¹⁶

Anledningen till att någon större tillnärmning på skatteområdet inte kunnat göras beror på det enhällighetskrav som finns. Enligt artikel 94, som är ett generellt stadgande om tillnärmning av lagstiftning, krävs att rådet skall vara enhällighet vid utfärdande av direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande och funktion.¹⁷ Anledningen till den knapphändiga harmoniseringen beror framför allt på svårigheten för medlemsländerna att enas kring hur en gemenskaprättslig skatterätt skall skapas. Medlemsstaternas uppfattning är alltjämt att fördragsbestämmelserna inte skall inkräkta på staternas suveränitet vad gäller skattefrågor, ytterst handlar det om ländernas vilja att skydda sina skattebaser.¹⁸ Inom skatterätten är det därför fortfarande medlemsländernas egna regler som gäller.¹⁹

Det har tillkommit viss lagstiftning med hjälp av artikeln.²⁰ Den tillnärmning som har skett på den direkta beskattningens område är, moder-/ dotterbolagsdirektivet²¹, fusionsdirektivet²² och ränte-/ royaltydirektivet.²³ Regler för indirekta skatter, som mervärdesskatt och punktskatt, har harmoniserats mycket tidigt i unionens historia.²⁴

2.4 EG-domstolen och skatterätten

Skatterätten faller som sagt utanför gemenskapsrätten, men det behöver till synes inte innebära några problem. Näringslivet är dock numer globaliserat, vilket även gemenskapen uppmuntrat till. Vad näringslivet har fått erfara och som tidigt uppmärksammades av unionens politiker, är att ett icke-harmoniserat skattesystem skapar etableringsproblem inom unionen. Sedan

¹⁶ Ståhl, K, *EG- skatterätt*, s 65

¹⁷ Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, s. 217 f

¹⁸ Ståhl, K, *Eskatterätt*, s 59

¹⁹ <http://www.eu-upplysningen.se/Amnesomraden/Skatter/> 2008-07-29

²⁰ Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, s 217 f

²¹ 90/435/EEG

²² 90/434/EEG

²³ 2003/49/EEG

²⁴ *Ibid.*, s 214

slutet av 1980-talet har EG-domstolens tillämpning av fördragsfriheterna inneburit att nationella skatteföreskrifter har ansetts vara oförenliga med de grundläggande friheterna.²⁵ Domstolen slog för första gången fast i det banbrytande målet *avoir fiscal*²⁶ att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget, även om direkta skatter är ett obehörigt område för domstolen.²⁷ För medlemsstaternas del innebär det att regleringar som hindrar den fria rörligheten kan underkännas av EG-domstolen. Medlemsstaterna måste därför iakta gemenskapsrätten vid instiftande av nationella skatteregler.²⁸

Nationella skatteregler kan med andra ord åsidosättas av EG-domstolen. I skattemål anför ofta medlemsstaterna argument för att rättfärdiga särbehandlingen. Exempel på sådana rättfärdigande grunder är att den diskriminerande regeln är nödvändig för upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang,²⁹ att regeln är nödvändig för effektiv skattekontroll,³⁰ att det diskriminerade subjektet åtnjuter andra skattefördelar, att reglerna behövs av administrativa skäl, att regeln behövs för att upprätthålla skattenivån samt territorialitetsprincipen.³¹ I regel har argumenten dock avvisats av domstolen. Innan *Marks & Spencer* dom har bara tre grunder för berättigande av särbehandling fått gehör. Det är skattesystemets inre sammanhang, effektiv skattekontroll och territorialitetsprincipen. För att bedöma om en rättfärdigande grund kan rättfärdiga särbehandling har EG-domstolen utvecklat ett särskilt test, *rule of reason*-test (förnuftighetstest). Berättigande grunden skall uppfylla fyra krav. För det första skall regeln tillämpas på ett icke öppet diskriminerat sätt, det betyder att regeln inte öppet diskriminerar p.g.a. nationalitet utan att den diskrimineringen är dold t.ex. på grund av hemvist eller att reglerna avhåller personer från att lämna landet i fråga. Exempelvis kan ett moderbolag som vill etablera ett dotterbolag i utlandet avhållas från detta eftersom resultatutjämnning mellan dotter- och moderbolaget inte när möjligt. För det andra skall regeln syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse och för det tredje skall regeln vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas. Till sist gör domstolen en proportionalitetsbedömning mot det intresse regeln skall tillgodose.³²

2.4.1 EG-domstolens praxis gällande gränsöverskridande resultatutjämnning

En särskild fråga inom gemenskapens skatterätt är möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämnning. Innan domen i *Marks & Spencer*, fanns överhuvudtaget inget i gemenskapens skatterätt som tillät en sådan

²⁵ Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, s 215

²⁶ Mål 270/83 *Avoir fiscal*

²⁷ Se bl.a. C-446/03 *Marks & Spencer* p 29, C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft*, p 37

²⁸ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p.29

²⁹ Mål C-204/90 *Bachmann*

³⁰ Mål C-204/90 *Bachmann*, C-250/95 *Futura*, C-118/96 *Safir*, C-264/97 *Baxter*

³¹ Mål C-250/95 *Futura*

³² De rättfärdigande grunder som utbildats i praxis har sitt ursprung i *Cassis de Dijon*-målet.

resultatutjämning. Nationellt sett har medlemsstaterna ofta regler som tillåter resultatutjämning, men dessa regler får oftast inte tillämpas om bolaget som vill utjämna resultatet inte har hemvist i staten i fråga.³³ Näringslivet har hävdade att sådana förbud mot gränsöverskridande resultatutjämning strider mot rätten till fri etablering. I det följande skall jag redogöra för hur EG-domstolen har behandlat frågan om resultatutjämning över gränserna.

Det första målet som behandlade frågan om gränsöverskridande resultatutjämning var det nu mycket omskrivna och omdebatterade målet Marks & Spencer. Målet gällde frågan om det brittiska moderbolaget kunde utnyttja förluster uppkomna i dotterbolag belägna i Tyskland, Frankrike och Belgien. Verksamheten överläts i det franska dotterbolaget, och bolagen i Tyskland och Belgien likviderades. Enligt de brittiska reglerna var det inte möjligt att utnyttja förluster uppkomna i utländska dotterbolag. EG-domstolen ansåg att den brittiska begränsningen stred mot etableringsfriheten men att den gick att rättfärdiga.³⁴ Här formulerade EG-domstolen tre nya rättfärdigande grunder som kan läggas till de klassiska. Av den anledningen kom Marks & Spencer att förändra praxis inom skatterätten. Vad domstolen kom fram till var att restriktiva regler som hindrar förlustutjämning över gränserna kan rättfärdigas eftersom vinster och förluster skall behandlas symmetriskt. De skall äga rum inom ramen för ett och samma skattesystem i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.³⁵ Företag får inte själva avgöra var vinster och förluster skall beaktas, det skulle snedvrída den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten.³⁶ För det andra ansåg domstolen att reglerna kunde rättfärdigas på grund av att det fanns en risk för att förluster skulle beaktas två gånger. Kontrollmöjligheterna av förluster uppkomna i andra länder är små. Lösningen anser domstolen är att de inte får beaktas alls i Storbritannien. Till sist anser domstolen att gränsöverskridande förlustutjämning skulle ge möjlighet till skatteundandragande. Koncerner kommer att kunna organiseras på ett sådant sätt att förlusterna kommer att fördelas där skattesatserna är som högst.³⁷

Sammanfattningsvis anser domstolen att samtliga dessa tre rättfärdigande grunder är ägnade att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och som kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.³⁸ Konsekvensanalysen används för att domstolen skall kunna avgöra om reg-

³³ Medlemsländernas resultatutjämningsystem får en närmare belysning i avsnitt 3.4

³⁴ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p 33

³⁵ *Ibid.*, p 43 och p 45-46

³⁶ *Ibid.*, p 47

³⁷ *Ibid.*, p 49

³⁸ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p 55. Uttalandet talar för att EG-domstolen inte accepterade rättfärdigande grunderna självständigt utan att de sammantaget rättfärdigade den diskriminerande regeln. I *Lidl*- målet togs frågan upp igen huruvida rättfärdigande grunderna kunde anses kumulativa. Domstolen angav då följande i p 40: *Med hänsyn till att de situationer där en medlemsstat kan åberopa sådana hänsyn varierar kan det dock inte krävas att samtliga de grunder för rättfärdigande som anges i punkt 51 i domen i det ovan nämnda målet Marks & Spencer ska föreligga för att en nationell skattelagstiftning som inskränker den etableringsfrihet som stadgas i artikel 43 EG i princip ska vara rättfärdigad.*

lerna uppfyller *rule of reason*-testet.³⁹ Den sista punkten har dock inte berörts i konsekvensanalysen, och det är frågan om proportionalitet.⁴⁰ Om ett dotterbolag uttömt alla möjligheter att beakta förlusterna som erbjuds i hemviststaten, som vid en likvidation, är det oproportionerligt att inte låta moderbolaget utnyttja förlusterna.⁴¹

Efter domen uppstod en ganska hård debatt om vad rättsfallet egentligen innebar för medlemsstaterna och för företagen. En viktig fråga, som efter Marks & Spencer-målet diskuterades livligt, var vilka möjligheter till resultatutjämning som egentligen fanns. Med andra ord, vad krävs för att ett bolag skall anses ha uttömt alla möjligheter till utnyttjande av förlusterna? I den svenska doktrinen diskuterades även om Marks & Spencer var tillämplig på andra typer av nationella resultatutjämningsregler, som det svenska koncernbidragssystemet.⁴² En del av frågorna fick sitt svar i det efterföljande Oy AA-målet, ett mål som i sin tur gav upphov till nya frågor.

I Oy AA⁴³ behandlades de finska koncernbidragsreglerna som i mångt och mycket liknar de svenska. I Oy AA gällde frågan om de finska koncernbidragsreglernas förbud att ge bidrag till utländska koncernbolag stred mot etableringsfriheten. Oy AA, som var ett finskt dotterbolag till en brittisk koncernmoder ville med avdragsrätt överföra överskott för att utnyttja den brittiska förlusten.⁴⁴ Domstolen ansåg att den finska begränsningen i lagstiftningen stred mot etableringsfriheten.⁴⁵ En sådan inskränkning kan enligt domstolen dock vara motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset. Inskränkningen skall säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet.⁴⁶ De finska koncernbidragsreglerna innebär att koncerner fritt kan bestämma var vinsten beskattas, vilket äventyrar den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan länder.⁴⁷ Sedan anser domstolen att risken för skatteflykt är överhängande om de finska reglerna utvidgas till internationella förhållanden eftersom de finska reglerna inte kräver att mottagaren redovisar förluster. Överskott kan via fiktiva upplägg överföras till länder med låga eller obefintliga skattesatser.⁴⁸ Skatteflykten kan endast hindras av att givare och mottagare har hemvist i samma stat. Av den anledningen kan den finska inskränkningen anses rättfärdigad med hänvisning till det tvingande allmänintresset och att reglernas ändamål är legitimt. Vidare är inskränkningen berättigad om den är ägnad att säkerställa att ändamålet med inskränkningen uppnås. Eftersom frågan gällde koncernbidrag och inte

³⁹ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p 34-35

⁴⁰ *Ibid.*, p 53-55

⁴¹ *Ibid.*, p 55

⁴² Holmdahl, S E och Olsson, F, *Visst gäller Marks & Spencer*, Brokelind, C, *Lindex - målet, fortsättning och slut?*, Brokelind, C, *Koncernbeskattningens framtid efter EGD:s dom i målet Oy AA*, och von Bahr, Stig, *Koncernbidragsmålen avgjorda*.

⁴³ Mål C- 231/05 *Oy AA*

⁴⁴ *Ibid.*, p 11-16

⁴⁵ *Ibid.*, p 43

⁴⁶ *Ibid.*, p 44

⁴⁷ Mål C- 231/05 *Oy AA*, p 53

⁴⁸ *Ibid.*, p 58-59

förlustavdrag kan det inte bli frågan om dubbla förlustavdrag, som var den tredje berättigande grunden i Marks & Spencer. Tillsist berör domstolen frågan om huruvida reglerna kan anses oproportionerliga eftersom de finska reglerna inte gör någon åtskillnad mellan fiktiva och affärsmässiga upplägg. Dock kan inte domstolen hitta någon annan lösning än ett totalförbud för att förhindra asymmetri i beskattningsrätten och skatteflykt.⁴⁹

Efter domen i Oy AA fortsatte debatten. Nedan presenterar jag huvuddragen i diskussionen och min analys av ovan presenterad praxis.

2.5 Möjligheterna till gränsöverskridande resultatutjämnings- en analys av praxis

Det finns inom EG-rätten inga större möjligheter till resultatutjämnings, på den punkten är ovan redogjord praxis klar. Harmoniserad lagstiftning på området har också uteblivit, främst för att skatterätten fortfarande är en nationell angelägenhet. Därför var förväntningarna inför domen i Marks & Spencer stora. Många drog slutsatsen av tidigare praxis⁵⁰ att förlustutjämnings skulle tillåtas. EG-domstolen har tidigare i sin praxis varit mycket restriktiv med att rättsfärdiga inskränkande skatterättsliga regleringar.⁵¹ När domstolsutslaget väl kom var det överraskande. Domstolen hade hittat en ny väg i fråga om gränsöverskridande resultatutjämnings. Det tillskapades tre nya rättsfärdigande grunder.⁵² Innebörden av de nya rättsfärdigande grunderna var att det brittiska förbudet mot gränsöverskridande förlustutjämnings kunde rättsfärdigas.

Eftersom praxis (Marks & Spencer och Oy AA) gällande gränsöverskridande resultatutjämnings är oklar syftar avsnittet till att undersöka om praxis överhuvudtaget ger möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnings och hur långt denna rätt i sådana fall kan göras gällande.

En fråga som har debatterats flitigt är om Marks & Spencers undantag vid slutliga förluster fortfarande gäller efter att Oy AA-målet avgjordes. Enligt uttalanden i doktrin⁵³ var emellertid frågan om slutliga förluster inte uppe i Oy AA varför EG-domstolen inte heller tar ställning i frågan. Enligt andra⁵⁴ innebar Oy AA att Marks & Spencer-fallet blivit överspelat, eftersom de finska reglerna ansågs berättigade. Kemmeren tolkar följande uttalande som att domstolen stänger möjligheten till all resultatutjämnings och därmed sätter Marks & Spencer ur spel. Domstolen anger följande: ”*Likaså gäller att om det godtas att ett sådant koncernbidrag som det som är i fråga i*

⁴⁹ Mål C- 231/05 Oy AA, p 65

⁵⁰ Mål C-204/90 Bachmann

⁵¹ Bl.a. Målen C-330/91 Commerzbank, C-264/96 ICI, C-324/00 Lankhorst-Hohorst, C-307/97 Saint Gobain

⁵² Symetrisk behandling, dubbelt nyttjande av förluster och skatteundandragande

⁵³ von Bahr, S, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, s 432. Se Sven Erik Holmdahl och Fredrik Olssons artikel.

⁵⁴ Brokelind, C, *Lindex-målet, fortsättning eller slut?* s 657, von Bahr, S, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, s 432.

målet vid den nationella domstolen får dras av från givarens skattepliktiga inkomst, blir följden att bolagskoncerner fritt kan välja i vilken medlemsstat dotterbolagets vinst skall beskattas, genom att vinsten undanhålls från dotterbolagets beskattningsunderlag och, när koncernbidraget anses utgöra en skattepliktig inkomst i det mottagande moderbolagets medlemsstat, genom att vinsten inkluderas i moderbolagets vinst. Detta skulle äventyra själva systemet med fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom dotterbolagets hemviststat, beroende på bolagskoncernens val, skulle vara tvungen att i egenskap av hemviststat för nämnda dotterbolag avstå från sin rätt att beskatta dotterbolagets inkomst, eventuellt till förmån för den medlemsstat i vilken moderbolaget har sitt säte (...).⁵⁵ Uttalandet kan tolkas som att domstolen anser att likvidationsavdrag endast kan göras i det brittiska systemet och aldrig i ett koncernbidragssystem.

En annan tolkning av de två domarna är att de är förenliga med varandra. Enligt Sven Erik Holmdahl och Fredrik Ohlsson skall rättsfallet tolkas utifrån koncernernas faktiska situation.⁵⁶ Det brittiska moderbolaget hade inga möjligheter till skatteplanering eftersom Marks & Spencers utlandsetableringar visade på verkliga förluster. Det finska dotterbolaget i Oy AA-målet skulle däremot skicka ut sina vinster till utlandet. Handlingsutrymmet för den finska koncernen är mycket större, och därmed möjligheten för skatteundandragande. Deras analys är att det är koncernernas ekonomiska situation som har styr utgången i målet och inte resultatutjämningsystemet i sig. De båda rättsfallen har därför båda fortsatt giltighet. Även Regeringsrätten, som jag kommer att presentera nedan, har tagit fasta på resonemanget att koncernens ekonomiska situation skall avgöra vilka möjligheter som finns till gränsöverskridande resultatutjämnning vid slutliga förluster.⁵⁷ Om det kan argumenteras för att Marks & Spencer har fortsatt giltighet finns det en viss möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning enligt gemenskapsrätten.

Om Marks & Spencer har fortsatt giltighet uppstår frågan hur slutliga förluster tolkas. I Marks & Spencer begränsas rätten till gränsöverskridande förlustutjämnning till slutliga förluster. Domstolen uttalade att dotterbolag med hemvist i utlandet skall ha uttömt de möjligheter att beakta förluster som erbjuds i hemvisstaten.⁵⁸ I fallet var det fråga om likvidation för förlustgivande dotterbolagen i Tyskland och Belgien. Förlusterna i dotterbolagen som överläts i Frankrike kunde inte utnyttjas. Det är dock svårt att ur denna knapphändiga praxis utläsa vad som exakt menas med slutliga för-

⁵⁵ Mål C- 231/05 Oy AA p 56

⁵⁶ Holmdahl, S E och Olsson, E, *Visst gäller Marks & Spencer*, s 19f

⁵⁷ Även mål 6511-06, delvis 7322-06, 7444-06 och 1267-08

⁵⁸ I Marks & Spencer, p. 55, angav domstolen följande: ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att nämnda förluster kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolag under tidigare beskattningsår, och det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle utnyttjas i dess hemviststat vid en överlåtelse av dotterbolag till den utomstående parten.

luster. Den svenska Regeringsrätten har bl.a. fått tillfälle att bedöma regler som inte tillåter framåtrullning av förluster efter fem år.⁵⁹ Regeringsrätten ansåg inte att sådana stoppregler ger möjlighet för gränsöverskridande resultatutjämnning. Skulle de svenska reglerna om begräsningar till underskottsavdrag vid överlåtelse⁶⁰ anses vara slutliga förluster?⁶¹

Efter målen Marks & Spencer och Oy AA är bristen på gränsöverskridande resultatutjämnning fortfarande ett faktum, även om det råder oklarheter kring var gränserna går för vilken resultatutjämnning som är möjlig. I Marks & Spencer-målet begränsas gränsöverskridande resultatutjämnningen till slutliga förluster. I målet Oy AA tilläts ingen resultatutjämnning alls. Domstolens (negativa) skatteintegration genom praxis har i och med rättsfallen avstannat, och frågan är om inte detta är något positivt. Kemmeren anser att Marks & Spencer-målet visar att integrerade skattesystem och dess funktionssätt respekteras av domstolen.⁶² Även Brokelind anser⁶³ att domstolen har gjort en helomvändning gällande behandlingen av medlemsländers skattebaser.

Det finns både praktiska och principiella skäl för att skatteintegration genom praxis inte är önskvärd. Rent praktiskt är det svårt att skapa tillfredställande helhetslösningar genom prejudikat.⁶⁴ Särskilt med tanke på svårigheterna att i praxis skapa regler som inte innebär snedvridningar i beskattningsrätten mellan länder och möjlighet till skatteundandragande. Harmoniseringsarbete genom EG-domstolens praxis ökar även rättsosäkerheten för näringslivet kring vad som är gällande rätt. Rättsosäkerhet gör att ett företag som vill vara verksamt i flera medlemsländer inte kan förutse en utgång i en process.⁶⁵ Domstolens praxis kan därför bara peka på att det är ett problem att nationella resultatutjämningsregler strider mot etableringsfriheten. Principiellt är det också ett demokratiskt problem att EG-domstolen integrerar skattesystem inom ett politiskt känsligt område.⁶⁶

Inte heller för kommissionen är EG-domstolens skatteintegrativa arbete tillfredställande. Kommissionen uttalade sig över den problemartade praxis som finns inom området, och angav att lagstiftning är den enda utvägen.⁶⁷

Sammanfattningsvis finns det vissa möjligheter till gränsöverskridande resultatutjämnning även om dessa är få. Praxis är mycket oklar kring vad gränserna för gränsöverskridande resultatutjämnning. Det som framförallt är svårt är att uttolka vad som menas med slutliga förluster enligt praxis. Även om

⁵⁹ Mål 7322-06 *Gambro AB*

⁶⁰ se 40 kap. IL för begräsningar hos företag efter ägarförändringar

⁶¹ Sven Erik Holmdahl och Fredrik Olsson resonerar kring detta i artikeln *Koncernbidragen och EG-rätten*.

⁶² Kemmeren, E CCM, *ECJ should not unbundle integrated tax systems*, s 4 f

⁶³ Brokelind, C, *Lindex-målet, försättning och slut?* s 660

⁶⁴ Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, s. 215

⁶⁵ Pelin, L, *Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv*, s 451

⁶⁶ För likande resonemang inom arbetsrätten, SvD Brännpunkt 1 september 2009 "Ökad juristmakt hotar demokratin"

⁶⁷ COM(2006) 824, s 2

det är möjligt att resultatutjämna över gränserna enligt praxis, finns det argument som talar emot att praxis skall ge en sådan möjlighet.

2.6 Kommissionens harmoniseringsarbete- historisk tillbakablick

EG-domstolen har hitintills fått stå för det praktiska harmoniseringsarbetet, eftersom lagstiftningsarbetet på området har paralyserats av medlemsstaternas oenighet. Trots medlemsstaternas svala intresse för tillnärmning inom skatterätten, har kommissionen oupphörligen framhärdat att närmanden måste ske.

Redan vid grundandet av den europeiska gemenskapen år 1957 insåg gemenskapen att företagsbeskattningen är en viktig komponent för realiseringen av den inre marknaden. I syfte att i större eller mindre mån harmonisera gemenskapens skattesystem har en rad initiativ tagits. 1962 lades Neumark-rapporten⁶⁸ fram som sedan efterföljdes 1970 av Tempel-rapporten⁶⁹. Neumark-rapporten var en mycket omfattande studie av harmoniseringsfrågan för direkta skatter. Rapporten presenterade för de då sex medlemsstaterna, ett fullständigt harmoniseringsförslag för direkta skatter. Förslaget ledde emellertid inte till några åtgärder utan ambitionsgraden sänktes i stället. Tempel-rapporten koncentrerade sig bara kring harmoniseringsfrågan för företagsbeskattningen.⁷⁰ Kommissionen framlade 1975 sitt första förslag till direktiv om gränsöverskridande skattecrediter för företag. Direktivet från 1975 efterföljdes sedan av ytterligare två direktiv, 1984 och 1985. Direktiven gällde en gemenskapsrättslig beräkning av företagsskattebasen.⁷¹ De två senare hade större inriktning på förlustutjämning. Dock drogs dessa tillbaka senare. Ett nytt försök till skattebasharmonisering för företag gjordes 1988. Det förslaget presenterades aldrig eftersom medlemsstaterna visade stark motvilja redan i början av projektet. I samband med arbetet kunde däremot medlemsstaterna samfällt fastslå att ekonomisk integration kräver större samarbete inom skatteindrivningen och som ett led av överenskommenheten antogs ett direktiv⁷² som ger möjlighet till ömsesidig assistans mellan nationella skattemyndigheter att utbyta information.

1990 tillsatte kommissionen en kommitté av en rad oberoende experter. Ordförande var den före detta holländske finansministern Onno Ruding och kommittén fick till uppgift att undersöka om skillnaderna i de nationella skattesatserna snedvrider den inre marknaden, speciellt med hänsyn till in-

⁶⁸ Neumark, F, *Bericht des Steuer- und Finanzausschusses*, Kommission: (Brussels, 1962) *Europäische Wirtschaftsgemeinschaft*

⁶⁹ Van den Tempel, AJ, *Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities*.

⁷⁰ Schön, W, *The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?* s 276

⁷¹ *Ibid.*, s 276

⁷² Rådets direktiv 77/799/EEC, Assistansdirektivet

vesteringsbeslut och konkurrens. Ruding-kommittén fick även till uppgift att lägga förslag till lösning på de eventuella problemen. Överraskande nog kom Ruding-rapporten fram till att skattekonkurrens på den inre marknaden inte skulle leda till minskade skatteintäkter och därför skulle det inte behövas någon harmonisering av bolagsskatten. Det enda problem som kommittén uppmärksammade var att vissa medlemsstater försökte locka affärsverksamheter genom att skapa fördelaktiga regler för dessa, därför föreslogs en minimumskattesats för medlemsstaterna. I samband med Ruding-rapporten meddelade kommissionen⁷³ att arbetsprocessen gällande skatteharmonisering kommer att förändras. Den nya strategin på den direkta beskattningens område går ut på att alla initiativ hädanefter skall föregås och fastställas genom en samrådsprocess med medlemsstaterna. 1990 framlade dessutom kommissionen ytterligare ett förslag till direktiv⁷⁴ om gränsöverskridande förlustutjämning.⁷⁵ Ruding-rapporten rekommenderade medlemsstaterna att anta direktivet.⁷⁶ Dock bedömdes stödet vara så svagt för förslaget att direktivförslaget drogs tillbaka, officiellt skedde det så sent som 2001. Samma år gjordes dock andra framsteg på den direkta beskattningens område, moder/ dotterbolagsdirektivet⁷⁷ och fusionsdirektivet⁷⁸ antogs. Moder/dotterbolagsdirektivet syftar till att undanröja dubbelbeskattning av gränsöverskridande utdelningar inom koncerner. Fusionsdirektivet syftar till att undanröja beskattningsekvenser vid gränsöverskridande omstruktureringar av företag.

Trots de tidigare nederlagen under tidigt 1990-tal har kommissionens harmoniseringsarbete tagit ny fart under 2000-talet. År 2000 fastställdes vid Europeiska rådets möte i Lissabon ett ambitiöst mål för den inre marknaden. Enligt den sk. Lissabondeklarationen skall den inre marknaden fram till 2010 *”bli världens mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomi, med möjlighet till hållbar ekonomisk tillväxt med fler och bättre arbetsstillfällena och en högre grad av social sammanhållning”*. Den direkta beskattningens område blev genom uttalandet ett prioriterat område för kommissionens arbete. I en efterföljande kommunikation⁷⁹ konstateras att medlemsstaterna har misslyckats med att själva anpassa skattesystemen för gränsöverskridande verksamheter, vilket hindrar globalisering och förverkligandet av den inre marknaden.

Kommissionen har på senare tid ändrat harmoniseringsarbetets inriktning, genom att nu söka helhetslösningar för att undanröja fiskala hinder på den inre marknaden. Utvecklingen skall ställas mot den tidigare strategin att skapa riktade lösningar på vissa enskilda problem i gränsöverskridande situationer. Kommissionens arbete har därför numera inriktats på framför allt två lösningsförslag, Home State Taxation (HST) och gemensam konsolide-

⁷³ SEC (90) 601

⁷⁴ COM (90) 595

⁷⁵ Förslaget kommer att få en närmare presentation under avsnitt 4.5.4

⁷⁶ Ruding-rapporten, s 206

⁷⁷ 90/435/EEG

⁷⁸ 90/434/EEG

⁷⁹ COM (2001) 582

rad företagsskattebas (CCCTB). Det nya angreppssättet meddelades 2001.⁸⁰ Det ambitiösa projektet ”Common Consolidated Corporate Tax Base” (CCCTB) är en helhetslösning som skall koordinera de 27 skattesystemen inom EU. Kommissionen har utlovat att ett lagstiftningsförslag skall vara framlagt till Europeiska rådet och parlamentet innan 2008-års utgång. I september 2008 meddelade dock kommissionären Laszlo Kovacs inför International Fiscal Association’s årliga kongress, att det fortfarande återstår mycket arbete och att lanseringen av CCCTB skjuts på framtiden.

Sedan 2001 finns även förslaget om ”Home State Taxation” (HST). Lösningssmodellen är ursprungligen framlagd av Sven-Olof Lodin och Malcom Gammie.⁸¹ Förslaget bygger dock inte på en egentlig harmonisering utan handlar om att medlemsstater med ett liknande skattesystem ömsesidigt erkänner varandras skattesystem.⁸² Genom en kommunikation⁸³ som kom ut 2005 uppmärksammar kommissionen problemen för små och medelstora (SME, Small and Medium-Sized Enterprises) företag att agera på den inre marknaden. Kommissionen deklarerar i kommunikationen att lösningen, för att underlätta för SME:s etablering utomlands, är förslaget om HST.⁸⁴ Vidare harmonisering av företagsbeskattning gjordes 2003. Det året antogs direktivet rörande undvikande av dubbelbeskattning av ränte- och royaltybetalningar och spardirektivet som garanterar beskattning av inkomster från vissa former av sparande.

⁸⁰ Ibid., s 17

⁸¹ Lodin, S-O och Gammie, M, *Home State Taxation*

⁸² Ibid., s 14

⁸³ COM (2005) 702

⁸⁴ Ibid., s 3

3 EG-rätten och nationell skatterätt - särskilt om den svenska koncernbidragsrätten

3.1 Inledning

Sverige har valt att ge helsvenska koncerner möjlighet att utjämna resultatet mellan koncernbolagen. Sverige är dock inte det enda landet som har valt att ge koncerner möjligheter att resultatutjämna. De flesta länder i unionen har regler för att möjliggöra resultatutjämning, även om de tekniska lösningarna skiljer sig åt. Inom EG-rätten finns bestämmelser som ger återverkningar på den nationella skatterätten vilket varit ämnet för föregående kapitel. Frågan för detta kapitel är hur EG-rätten och framför allt EG-domstolens praxis har påverkat den nationella, främst den svenska skatterätten. Till följd av utvecklingen har även den svenska koncernbidragsrätten fått viss EG-rättslig anpassning.⁸⁵

Det går inte att bortse från att en alternativ harmoniseringslösning är att medlemsländerna inför möjligheten i de nationella skattesystemen. Jag anser därför att det kan vara av intresse att presentera hur länder som tillåter gränsöverskridande resultatutjämning har löst frågan rent lagtekniskt. Presentationen av dessa länders gränsöverskridande resultatutjämningsystem är dock mycket översiktlig.

3.2 De svenska resultatutjämningsreglerna

Inom skatterätten utgör koncerner inte egna skattesubjekt vilket ger återverkningar för bolagsbeskattningen. Vinster och förluster hos de olika koncernbolagen kvittas inte automatiskt, utan särskilda regler krävs. Anledningen till att resultatutjämning inom en koncern bör tillåtas är att det ur beskattningssynpunkt skall vara likvärdigt att driva affärsverksamheten genom flera koncernbolag jämfört med att samla verksamheten inom ett bolag.⁸⁶

Metoden för inkomstöverföringen kallas för koncernbidrag. Reglerna återfinns i inkomstskattelagens⁸⁷ (IL) 35 kapitel. Den tekniska lösningens huvuddrag är att givaren gör en förmögenhetsöverföring med avdragsrätt

⁸⁵ 35 kap. 2a§ IL

⁸⁶ Lodin, S-O, m.fl., *Inkomstskatt*, s 357

⁸⁷ Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)

som blir skattepliktig hos mottagaren (35 kap. 1§ IL). Eftersom bidraget är skattepliktigt hos mottagaren finns ingen begränsning av storleken på inkomstöverföringen.⁸⁸ Bidraget kan med andra ord orsaka en förlust hos det givande bolaget. Förmögenhetsöverföringen behöver inte vara kontant, utan det räcker att ett fordringsförhållande redovisas.⁸⁹ Bidraget kan skickas i båda riktningar, både mellan moder- och dotterbolag, men kraven varierar beroende på riktning, se 35 kap. 3§. Även bidrag mellan systerföretag är möjligt om kraven i 35 kap. 3§ samt 35 kap. 4§ är uppfyllda.

Precis som i många andra medlemsländer, är den svenska koncernbidragsrätten framförallt en nationell rättighet. Den förutsätter enligt 35 kap. 2§ IL att mottagaren är svensk. Tidigare gällde att både givare och mottagare skulle ha ett svenskt skattemässigt hemvist, men koncernbidragsrätten blev föremål för granskning i EG-domstolen.⁹⁰ En gemenskapsrättslig anpassning av koncernbidragsreglerna har därför gjorts i och med att bestämmelsen 35 kap. 2a§ IL tillkom. Enligt 2a § jämföras ett motsvarande utländskt bolag hemmahörande inom EES-området med svenskt företag under förutsättning att mottagaren av koncernbidraget är skatteskyldigt i Sverige för näringsverksamhet till vilket koncernbidraget hänförs. Det betyder att koncernbidrag kan ges mellan svenska koncernbolag även om moderbolaget har sitt säte i ett annat medlemsland. Ett svenskt bolag som vill ge koncernbidrag till ett EES-bolag har enligt 2a§ möjlighet till det, under förutsättning att EES-bolagets verksamhet är skattepliktig i Sverige.⁹¹ Vidare finns det i 2§, krav på att koncernbolagen skall vara helägda. Det betyder att mer än 90 procent av andelarna skall ägas av moderbolaget, för att koncernbidrag skall kunna ges mellan bolagen. Bidrag mellan moder- och dotterföretag förutsätter dessutom enligt 35 kap. 3§ 3p att dotterbolaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet.

Gränsöverskridande resultatutjämnning är även en fråga som aktualiserats inom den svenska dubbelbeskattningsavtalsrätten. Syftet med dubbelbeskattningsavtal är att häva de negativa effekterna av de överlappande skattejurisdiktionerna. När företagens aktiviteter internationaliseras kan fler än

⁸⁸ Det föreslås i propositionen att det skall införas en beloppsbegränsning av möjligheten att lämna koncernbidrag. Begränsningen innebär att avdrag för koncernbidrag inte får överstiga näringsverksamhetens resultat före avdrag för koncernbidraget. Som skäl för detta anförs att den nuvarande obegränsade möjligheten till koncernbidrag inte fyller någon funktion för att koncernbidragen ska tjäna sitt syfte. Det pekas också på att det har förekommit att koncerner har velat använda den obegränsade avdragsrätten på ett sätt som i rättspraxis har underkänts med stöd av skatteflyktslagen. Det nämns också att andra länder, Norge och Finland, med koncernbidragssystem har beloppsbegränsningar. Prop. 2008/09:40

⁸⁹ Lodin, S-O, m.fl., *Inkomstskatt*, s 401

⁹⁰ C-200/98 X AB och Y AB gällde de äldre koncernbidragsreglerna. EG-domstolen tog då ställning till om det var förenligt med etableringsfriheten att neka avdrag för koncernbidrag mellan X AB och Y AB. Enligt den då gällande koncernbidragsrätten kunde inte koncernbidrag lämnas med avdragsrätt om det svenska moderbolaget ägde det svenska dotterbolaget tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag, trots att dessa hade säte inom EU. EG-domstolen ansåg att det stred mot etableringsfriheten att neka avdrag för koncernbidraget. Idag täck situationen av 35 kap 2a IL.

⁹¹ Lodin, S-O, m.fl., *Inkomstskatt*, s 360

ett land ha taxeringsanspråk. Dubbelbeskattningsavtalen syftar till att förena de avtalsslutande ländernas skattespråk så att skattebördan för det enskilda skattesubjektet inte blir hårdare på grund av att den skatteskyldige beskattas av två länder istället för av ett. Syftet är med andra ord att undanröja dubbelbeskattningsförbud.⁹² Dubbelbeskattningsavtalen innehåller ett diskrimineringsförbud, i OECD:s modellavtal är det artikel 24. Artikel 24 innebär att medborgare från det avtalsslutande landet inte skall bli beskattad hårdare eller underkastas hårdare krav. Stadgandet föranleder frågan om diskrimineringsförbudet innebär att gränsöverskridande resultatutjämnning kan tillåtas. I RÅ 1993 ref 91 II gällde frågan om avdragsrätt för koncernbidrag mellan två svenska systerbolag. I koncernen fanns ett schweiziskt och ett tyskt bolag. I målet blev två dubbelbeskattningsavtal tillämpliga, men Regeringsrätten konstaterade dock att diskrimineringsförbudet i två dubbelbeskattningsavtal inte kunde tillämpas samtidigt. Skatterättsnämnden, som var underinstans i målet, konstaterade att de två dubbelbeskattningsavtalen innehöll ett förbud mot diskriminering på ägarbasis av samma slag som finns i 24:5 i OECD:s 1992 reviderade modellavtal. Det ansågs att, ”*av diskrimineringsförbudet följer att ett svenskt företag inte får förvägras avdrag för koncernbidrag enbart av det skälet att företaget direkt eller indirekt ägs eller kontrolleras av personer med hemvist i det andra avtalslandet.*”⁹³ Regeringsrätten delade i målet Skatterättsnämndens uppfattning.

3.3 Koncernbidragsrättens förenlighet med EG-domstolens praxis

Varken Marks & Spencer eller Oy AA har föranlett några förändringar av den svenska koncernbidragslagstiftningen. Regeringen uttalade tidigt att någon förändring av koncernbidragsrätten med anledning av EG-domstolens praxis inte var aktuell.⁹⁴ Regeringens avvaktande inställning skall dock ses i ljuset av att både Marks & Spencer och Oy AA har gjort rättsläget mycket oklart. Domarna har debatterats flitigt inom doktrin. Vissa menar att det finns argument för att Oy AA har urholkat de principer som Marks & Spencer etablerade. Det kan därför tyckas motiverat att regeringen bordlägger EG-konforma lagstiftningsändringar.⁹⁵ Lagstiftningsarbetet har uteblivit för svensk rätts del, men näringslivet har trots det inte varit sena med att undersöka den svenska koncernbidragsrättens gränser. Regeringsrätten har den 11 mars meddelat tio domar⁹⁶ i frågan om svensk lagstiftnings förenlighet med EG-domstolens praxis gällande gränsöverskridande resultatutjämnning. Innan de tio domarna har frågan bedömts tidigare bl.a. i det omdebatterade Lindex-målet⁹⁷

⁹² Lodin, S-O, m.fl., *Inkomstskatt*, s 521

⁹³ Pelin, L, *Internationell skatterätt*, s 150

⁹⁴ Prop. 2007/08:1, s 118

⁹⁵ von Bahr, S, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, s 432

⁹⁶ Målen 6511-06, 7322-06, 7444-06, 1267-08, 1651-07, 6512-06, 1648-07, 1650-07, 1652-07 och 3638-07

⁹⁷ Mål nr 4321-4322-05. Målet gällde om Lindex i Sverige kunde få avdrag för koncernbidrag till ett tyskt dotterbolag. Med hänvisning till Oy AA ansåg kammarrätten att

Regeringsrätten har i de tio målen tagit ställning till en rad frågor. Regeringsrätten tog bl.a. ställning i frågan om förhållandet mellan Marks & Spencer och Oy AA. Skatteverket antydde i sitt yrkande⁹⁸ att det fanns oklarheter gällande om Marks & Spencer överhuvudtaget var tillämpligt på den svenska koncernbidragsrätten. En annan fråga gällde om Oy AA har urholkat Marks & Spencer-målet, och de möjligheter till gränsöverskridande resultatutjämnning som fastslogs där. Regeringsrätten klargjorde även i målen vad som skall anses vara en definitiv förlust. Jag kommer i framställningen att begränsa mig till att presentera målen Anticimex, Gambro och ITW Sweden Holding AB. Orsaken är att resterande sex domar går att kategorisera in efter rättsfrågorna som tas upp i de tre förstnämnda målen.

Av de tio domarna var det tre⁹⁹ som fick ett positivt utfall. Den gemensamma nämnaren för de positiva utfallen var beviljandet av avdrag för definitiv förlust. Till grund för utslaget låg Marks & Spencer-avgörandet, där proportionalitet har fått spela en avgörande roll. I Marks & Spencer ansågs oproportionerligt betungande att inte låta det brittiska moderbolaget få utnyttja de utländska likviderade dotterbolagens förluster.

Målet 6511-06 Anticimex¹⁰⁰ gällde definitiva förluster vid likvidation. I målet medgavs också gränsöverskridande koncernbidrag för täckande av den definitiva förlusten, med hänvisning till Marks & Spencer-målet. Regeringsrätten ansåg att det var oproportionerligt att inte tillåta avdrag vid definitiva förluster i utländska dotterbolag. Regeringsrätten hänvisar även till Oy AA i proportionalitetsbedömningen, vilket antyder att Regeringsrätten anser att de två domarna är förenliga med varandra. Regeringsrätten anser att situationen med definitiva förluster inte behandlades i Oy AA och därför kan inte avgörandet i Oy AA påverka bedömningen av definitiva förluster. Av detta kan man sluta sig till att Regeringsrätten anser att både Marks & Spencer och Oy AA är tillämpliga i fråga om den svenska koncernbidragsrätten. Sedan klargjordes även hur kraven på koncernbidragsrättens krav på heläggande under hela beskattningsåret (35 kap. 3§) och hur kravet på att förlusten skall vara konstaterat definitiv skall förenas. Lösningen är att moderföretaget får avdrag för bidraget det beskattningsår likvidationen avslutas, endast då vet man att förlusten är definitiv. Själva värdeöverföringen sker det beskattningsår dotterbolaget varit helägt hela beskattningsåret. Tekniken betraktas som en uppskjuten avdragsrätt.¹⁰¹

Ett annat mål gällande slutliga förluster var målet Gambro mål 7322-06¹⁰² som gällde Gambro AB:s avdragsrätt för koncernbidrag till det italienska dotterbolaget. Förlusterna i det bolaget var definitiva på det sättet att de en-

koncernbidrag inte kunde ges. De svenska koncernbidragsreglernas överensstämmelse med de finska gjorde att det saknades skäl att behandla svenska koncernbidrag på annat sätt.

⁹⁸ Mål 6511-06, s 5

⁹⁹ Målen 6511-06, 7444-06 och 1267-08

¹⁰⁰ Även mål 6511-06, delvis 7322-06, 7444-06 och 1267-08

¹⁰¹ Holmdahl, S E, och Olsson, F, *Koncernbidragen och EG-rätten*, s 460

¹⁰² Mottagarlandets regler om förlustutjämnning, se även mål 7322-06 och 1651-07

ligt italiensk skatterätt inte kunde föras framåt mer än 5 år. På det sättet blev förlusten efter fem år slutlig och kunde inte utnyttjas i Italien. Regeringsrätten beviljade inte avdrag med motiveringen att det svenska skattesystemet inte kan användas för att kompensera begränsningar i andra medlemsstaters skattessystem. I målet gick det att rättfärdiga de inskränkande svenska koncernbidragsreglerna. Stig von Bahr anser dock att Regeringsrättens resonemang kring definitiva förluster kan ifrågasättas. Å ena sidan anser han att förluster är definitiva oavsett om det beror på landets skattelagstiftning eller att bolaget har likviderats. Marks & Spencer-målet har endast satt upp som krav att dotterbolag med hemvist i utlandet uttömt möjligheterna som erbjuds att beakta förlusterna i dess hemvisstat under det beskattningsåret eller förgående beskattningsår. Förlusterna skall heller inte att kunna utnyttjas framtida beskattningsår.¹⁰³ Von Bahr vidgår dock Regeringsrättens resonemang, att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten rubbas om den svenska skatterätten skall kompensera utländska brister av resultatutjämnning över tid.¹⁰⁴

I målet 1650-07 ITW Sweden Holding AB¹⁰⁵ klargjordes vilken riktning koncernbidrag får ta för att kunna lämnas över gränserna. I målet gällde det koncernbidrag mellan systerföretag, där definitiva förluster uppstått. Regeringsrätten anser inte att ett svenskt systerföretag, i vart fall inte med stöd av EG-rätten, kan få avdrag för koncernbidrag till ett annat systerföretag om det gemensamma moderföretaget finns utanför Sverige. Regeringsrätten uttalar att skyldigheten till gränsöverskridande förlustutjämnning inte går längre än situationen som var för prövning i Marks & Spencer, dvs. överföring av definitiva förluster från utländska dotterbolag till ett inhemskt moderföretag. Avgörandet motiveras vidare av Oy AA¹⁰⁶. Regeringsrätten anser att en utvidgning till andra situationer (än moder- till dotterbolag) gör att koncerner fritt kan välja var vinsten skall beaktas och en sådan rubbning kan inte förebyggas med hjälp av uppställande av villkor.¹⁰⁷ Av den anledningen strider inte en vägrad avdragsrätt mot gemenskapsrätten. Von Bahr anser å andra sidan att det är bolaget som äger förlusten som står i centrum för Marks & Spencer-domen, vilket bolag som ger bidraget bör inte ha någon avgörande betydelse. Vad som enligt honom kan ha betydelse är att koncernbidrag till systerföretag associationsrättsligt passerar modern, och därför går avdragsrätten förlorad.¹⁰⁸ Om moderbolaget finns i utlandet kan koncernen välja var vinsten slutligen kan beaktas. EG-domstolens har i både Marks & Spencer och Oy AA varit tydliga med att koncerner inte skall ha sådan valfrihet.¹⁰⁹

Av ovan förda resonemang är det tydligt att Regeringsrätten endast har gjort en tolkning av rättsläget. Det finns en rad oklarheter kring tolkningen av

¹⁰³ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p 55

¹⁰⁴ von Bahr, S, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, s 434

¹⁰⁵ Koncernbidrag till moderbolag eller systerbolag, se även målen nr 6512-06, 1648-07, 1650-07, 1652-07 och 3638-07

¹⁰⁶ Mål Oy AA, p 63 och 65

¹⁰⁷ Mål 1650-07, s 4

¹⁰⁸ von Bahr, S, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, s 433

¹⁰⁹ Mål C- 231/05, *Oy AA*, p 55 och Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p 46

Marks & Spencer och Oy AA. Vid oklarheter gällande en bestämmelses förenlighet med EG-rätten skall högsta instans alltid begära förhandsbesked från EG-domstolen, det framgår av artikel 234 och av Cilfit-doktrinen, som beskrivits i avsnitt 2.2. Det har från en tid till en annan framförts kritik mot svenska domstolars ovilja att inhämta förhandsbesked.¹¹⁰ Regeringsrättens restriktiva attityd mot förhandsbesked gynnar knappast en god rättsutveckling, även om parterna sparar processekonomiskt. Risken finns att Regeringsrättens praxis visar sig felaktig allteftersom ny praxis avkunnas i EG-domstolen. Om dessutom lagstiftningsinitiativ grundar sig på Regeringsrättens praxis kan även den visa sig felaktig med tiden.¹¹¹ EG-domstolens praxis gällande gränsöverskridande resultatutjämning öppnar för många tolkningsalternativ, varav Regeringsrättens bedömning i de tio målen endast är ett urval. Hade förhandsbesked inhämtats hade kanske Regeringsrätten utslaget i de tio målen blivit ett helt annat.

3.4 Resultatutjämningsregler i andra medlemsländer

Sverige är bara ett av många länder som inom skattejurisdiktionen har infört skatteregler som tillåter nationell resultatutjämning. Det går att dela in resultatutjämningsystemen i fyra olika kategorier,

- Koncerninterna transaktioner av resultat (ex. koncernbidrag eller förlustutjämning)
- ”Pooling” av skattemässiga resultat
- Total konsolidering
- Ingen förlustutjämning

Det svenska koncernbidragssystemet faller under den första kategorin, så även det brittiska. Systemet innebär på ett eller annat sätt att vinster eller förluster överflyttas mellan koncernbolagen så att resultatutjämning uppnås. ”Pooling” innebär istället att koncernbolagens skattemässiga resultat hos koncernbolagen samlas hos moderbolaget. Full konsolidering går ännu längre och innebär att koncernen har en skattemässig bokföring. De enskilda bolagen redovisar inte något enskilt resultat utan koncernen uppvisar ett ”koncernresultat”. Alla system innebär ett fullständigt nyttjande av förlusterna, vilket betyder att om koncernen som helhet går med förlust kommer ingen av koncernbolagen att beskattas. Alla metoder innebär också en omedelbar skattelättnad för koncernen, inga förluster fastnar hos de enskilda koncernbolagen utan kan nyttjas samma beskattningsår som de uppkommer.¹¹²

Reglerna gäller dock sällan i gränsöverskridande situationer, förutom i några få medlemsländer. Frankrike, Danmark Österrike och Italien är länder som

¹¹⁰ Cécile Brokelind och Stig von Bahr

¹¹¹ von Bahr, S, Koncernbidragsmålen avgjorda, s 436

¹¹² COM (2006) 824, 6f

tillåter gränsöverskridande resultatutjämnning.¹¹³ Med andra ord kan det konstateras att det ser olika ut hos medlemsstaterna och att de flesta inte tillåter gränsöverskridande resultatutjämnning. De fyra länder som tillämpar gränsöverskridande resultatutjämnning använder sig av ett konsolideringssystem, förutom Österrike som tillämpar ett avräkningssystem.¹¹⁴ Nedan skall de österrikiska, danska och franska resultatutjämnningssystemen presenteras kort.

Dagens restriktiva praxis från EG-domstolen resulterar i att vissa länder inför möjligheter till gränsöverskridande resultatutjämnning för att locka det internationella näringslivet. För små länder kan det vara en konkurrensfördel att erbjuda internationell förlustutjämnning. Österrike har infört en rätt för österrikiska moderbolag att kvitta förluster i ett utländskt dotterbolag. Om förlusten sedan görs gällande i dotterbolagslandet återförs förlustavdraget till beskattning hos moderbolaget i Österrike.

Ett annat land som tillämpar ett gränsöverskridande resultatutjämnningssystem är Danmark. Danmark tillämpar ett sambeskattningssystem vilket betyder att koncernvinsten sammanräknas och sedan sambeskattas. Ett danskt bolag kan ansöka om sambeskattning för helägda danska och för utländska dotterbolag. Ett administrationsbolag utses, vilket ansvarar för inbetalningen av den sammanlagda inkomstskatten.¹¹⁵ För sambeskattade företag deklarerar en sambeskattningsinkomst bestående av summan av koncernbolagens skattepliktiga vinster. Dotterbolagen är skatteskyldiga i sina etableringsländer som vanligt, men den betalda skatten räknas av mot den danska enligt *credit*-metoden. *Credit*-metoden används oavsett om *exempt*-metoden föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet. Beräkningen sker enligt danska regler. Underskott kan i systemet utnyttjas för kvittning mot överskott hos ett annat av de sambeskattade företagen. För att få ta del av reglerna krävs att en del villkor är uppfyllda. Koncernbolagen måste vara helägda, räkenskapsåren skall vara desamma och de skall vara helägda hela räkenskapsåret. Vidare är inte sambeskattningsreglerna tillämpliga för utländska dotterbolag om mer än 50 % av aktierna har blivit förvärvade av ett närstående bolag. Anledningen till bestämmelsen är att utländska koncerner skall hindras att överföra förlustbringande dotterföretag till sambeskattningssystemet med danska bolag. De danska reglerna tillämpas på förlustberäkningen och koncerndefinitionen. Reglerna gör det även möjligt för koncernen att utesluta bolag från sambeskattningsreglerna. Moderbolaget är med andra ord skatteskyldigt för hela koncernens resultat. Gällande de utländska dotterbolagen betalar dessa även skatt i sin hemstat. Skatten räknas av genom *credit*-metoden, oberoende vilken metod som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalen. Det finns en rad regler gällande tvångsåterbetalning, exempelvis vid utträde av det utländska dotterbolaget.¹¹⁶

¹¹³ SEC (2006) 1690, s 3

¹¹⁴ SEC (2006) 1690, s 6

¹¹⁵ Skatteverkets ställningstagande, Avräkning av dansk skatt vid sambeskattning, dnr 131 342711-06/111

¹¹⁶ SEC (2001) 1681, s 342

Frankrike tillämpar också en typ av sambeskattning. Den globala inkomsten konsolideras, men reglerna tillämpas mycket restriktivt. För att få delta i systemet måste ett tillstånd från finansdepartementet ges. Reglerna är mycket komplicerade och av den anledningen är det några få franska koncerner som kommer i åtnjutande av systemet.¹¹⁷

3.5 Resultatutjämningsproblemtiken och den nationella rätten

En fråga som i sammanhanget måste lyftas är det faktum att den gränsöverskridande resultatutjämningsproblematiken kan lösas genom en utvidgning av tillämpningsområdet för de nationella resultatutjämningsreglerna. En central fråga i Marks & Spencer och Oy AA var om en utvidgning av de brittiska och finska resultatutjämningsreglerna skulle tillåtas för gränsöverskridande tillämpning. Som redan berörts i avsnitt 2.5 bör en sådan utvidgning inte ombesörjas av EG-domstolen genom praxis. En utvidgning av de nationella resultatutjämningsreglernas tillämpning till gränsöverskridande situationer kan ge upphov till snedvridningar, skatteplanering och skatteundandragande.¹¹⁸

Även kommissionen har argument mot att utvidga de befintliga nationella resultatutjämningsreglerna till internationella situationer. Kommissionen anser att det skulle bli för tekniskt komplicerat att utsträcka alla aspekter av ett inhemskt system. De nationella resultatutjämningsreglerna är bäst lämpade på det nationella planet.¹¹⁹ En utvidgning av de nationella resultatutjämningsreglerna till gränsöverskridande situationer är inte heller önskvärt enligt doktrin. Den nationella skattelagstiftningens tillämpningsområde skall inte öppnas upp, eftersom de ofta bygger på att vara slutna och integrerade system.¹²⁰ Givetvis finns det, som nämnts ovan, de länder som tillåter internationell resultatutjämnings.

Mycket talar för att en regelmässig utvidgning av nationella resultatutjämningsystem inte är önskvärt. Anledningen är främst att de sällan är tekniskt konstruerade för ändamålet. De länder som infört resultatutjämningsystem har varit anpassade för gränsöverskridande ändamål.

¹¹⁷ Ibid., s 340

¹¹⁸ Mål C- 231/05 Oy AA, p 63-65

¹¹⁹ COM (2006) 824, s 7

¹²⁰ Kemmeren, Eric C.C.M., *ECJ should not unbundled intergrated tax systems!*, s 4

4 Harmoniseringsförslag för unionen

4.1 Introduktion till kommissionens utvecklingsarbete

För kommissionen är den bristande gränsöverskridande resultatutjämnningen en prioriterad fråga. Kommissionen har satt upp som mål att förbättra konkurrenskraften för näringslivet inom EU, vilket en möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning skulle bidra till. Tyvärr har inte EG-domstolens praxis bidragit till harmoniseringsarbetet, därför har kommissionens arbete intensifierats.¹²¹

Kommissionen arbetar sedan 2001 med främst två helharmoniseringsförslag, CCCTB och HST. Sedan tidigare finns även andra förslag till lösning på resultatutjämningsproblematiken. I avsnittet kommer jag att även att presentera European Union Company Tax (EUCIT) och Compulsory harmonized base taxation (CHBT), ett förslag till direktiv om gränsöverskridande förlustutjämnning. Även från akademiskt håll har förslag presenterats på hur den bristande gränsöverskridande resultatutjämnningen kan avhjälpas. Förslagen jag har valt har nationella resultatutjämningsystem som förlaga, nämligen det danska och det nederländska.

4.2 Bör det ges en möjlighet till resultatutjämnning över gränserna?

Kommissionen arbetar kontinuerligt med att lösa harmoniseringsfrågan inom skatterätten allt eftersom förslagen förkastas av medlemsstaterna. En fråga som dock måste ställas, trots att mycket arbete redan har lagts ner, är om resultatutjämnning verkligen *bör* möjliggöras. Jag skall därför i avsnittet försöka presentera och diskutera de olika argumenten för och emot att tillåta gränsöverskridande resultatutjämnning.

Enligt Krister Andersson drabbas internationella koncerner av en högre beskattningsbörda för att de inte beskattas för sin nettoinkomst. Tvister med skattemyndigheter och motstridiga skattekrav mellan länder resulterar i att företagen måste betala skatt till båda länderna, på samma del av vinsten.¹²² Eftersom utvecklingen i EG-domstolen till viss del saknar förutsägbarhet, skapas rättsosäkerhet som är ett minst lika stort hinder för gränsöverskridande aktiviteter som de nationella skattereglerna i sig.¹²³ Enligt Andersson skulle en harmoniserad lagstiftning som tillåter resultatutjämnning bidra till

¹²¹ SEK (2006) 1690, s 2

¹²² Andersson, K, *En frivillig konsoliderad bolagsskattebas*, s 369

¹²³ COM (2001) 260, s 22

unionens övergripande mål, att skapa den inre marknaden.¹²⁴ Enligt en studie som kommissionen låtit utföra 2001¹²⁵ kom man fram till att bristen på gränsöverskridande resultatutjämnning i de nationella skattesystemen bidrar till att hindra tillväxten inom unionen. Uppskattningar som har gjorts visar att bara borttagande av dubbelbeskattning vid gränsöverskridande verksamheter skulle öka den nationella tillväxten med upp till tio procent.¹²⁶

Ur medlemsstaternas perspektiv kan dock gränsöverskridande resultatutjämnning ha långtgående konsekvenser. Gränsöverskridande resultatutjämnning innebär onekligen ett eroderat beskattningsunderlag. På sikt anses dock den negativa effekten kompenseras av ökad tillväxt inom unionen, vilket medlemsstaterna som ett kollektiv gynnas av. Harmoniseringsfrågan utmanar även medlemsstaternas suveränitet över skatterätten. Var skall makten över skatterätten befinna sig, är det i nationalstaten eller hos EU? De lagda förslagen kommer att i mer eller mindre mån ge EU bestämmanderätt över skattefrågor. Ämnet kommer få vidare belysning i samband med presentationen av lösningsförslagen under kapitel 5. Medlemsstaterna måste med andra ord i harmoniseringsarbetet även ta ställning till vilken makt unionen skall ha över den nationella skatterätten.

I sökandet efter ett lämpligt lösningsförslag bör man även ta hänsyn till de senaste årens utveckling gällande skattesatserna. Bolagsskattesatserna inom EU har haft en tendens att sjunka av konkurrensmässiga skäl. Medlemsstaterna har känt sig tvungna att sänka skatterna för att attrahera det europeiska företaget till just sitt land.¹²⁷ Även Sverige har fått beakta utvecklingen och successivt sänkt bolagsskattesatsen den senaste tiden. Bolagsskatten har därmed fått en allt mindre betydelse för statsfinanserna. Om bolagsskatten sänks minskar också värdet av gränsöverskridande resultatutjämnning, ur beskattningssynpunkt, för koncernen. Det är först på ägarnivå det kommer att ha fortsatt betydelse. Motivationen för både medlemsstaterna och näringslivet att verka för en harmonisering kommer att minska med tiden, om utvecklingen håller i sig.

4.3 Common Consolidated Corporate Tax Base

4.3.1 Inledning

Avsnittet syftar till att ge läsaren en inblick i riktlinjerna för hur CCCTB-skattebasen skall framräknas enligt arbetsgruppens förslag. Presentationen är mycket översiktlig, främst av den anledningen att arbetsgruppens fram-

¹²⁴ Andersson, K, *En frivillig konsoliderad bolagsskattebas*, s 369

¹²⁵ SEC (2001) 1681

¹²⁶ Andersson, K, *An optional and competitive common consolidated corporate tax base – a comprehensive measure towards a better functioning internal market*, s 98

¹²⁷ Bl.a. Tyskland sänkte kraftigt sin skattesats från 25 procent till 19 procent. Hrehorovska, L, *Tax Harmonization in the European Union*, s 158

ställning endast är ett förslag. Mycket kan därför förändras i dess utförande under det fortsatta arbetets gång. Det kan trots det vara intressant att be- grunda hur arbetsgruppen konstruerat den gemensamma konsoliderade fö- retagsskattebasen. I dagsläget finns inget hundra procentigt stöd¹²⁸ för förslaget om en gemensam skattebas varken från medlemsstaternas sida el- ler från näringslivets sida. Företrädare för små och medelstora företag, anser att förslaget skulle ha en negativ inverkan på skattekonkurrensen.¹²⁹ Från svensk sida har Anders Borg under 2007 förklarat att svenska företag inte har någon önskan att införa en gemensam skattebas. Han hänvisar till att det skulle medföra ytterligare byråkrati och svenska företag skulle gå miste om gynnsamma svenska avskrivningsmöjligheter.¹³⁰

4.3.2 Allmänt om CCCTB

Idén om en gemensam konsoliderad skattebas lanserades redan på 1960-talet i Neumark-rapporten och det första skrivna förslaget till en konsoliderad skattebas kom 1988. I kommunikation från 2001¹³¹ uttalade kommissionen att det enda sättet att eliminera skattehinder var att gemenskapen inför en gemensam konsoliderad skattebas. Syftet med projektet är att försöka undanröja de skattehinder som en internationell koncern är utsatt för genom en helhetslösning. Enligt kommissionen skulle ett införande innebära att hos företagen,¹³²

- minska de administrativa kostnaderna och fullgörandekostnaderna
- förenkla interpriseringsreglerna inom EU
- förenkla företagsomstruktureringar inom EU
- öka transparensen av det effektiva skatteuttaget.
- undvika dubbelbeskattning
- undvika skatteundandragande (double non-taxation),
- förhindra diskriminering och restriktioner
- möjliggöra internationell förlustutjämning
- öka effektivitet och rättvisa i och med att skattebasen blir gemensam
- rationaliserad skattebehandlingen av en inhemsk och/ eller utländsk investering

Projektet är strukturerat i en arbetsgrupp där kommissionen och alla med- lemsstater ingår. Sedan finns det en rad undergrupper som arbetar med spe- cifika ämnen. CCCTB-projektet omfattas av en treårig arbetsplan som om- fattar fyra möten per år. Arbetsgruppens målsättning är att definiera den konsoliderade skattebasen ur ett regeltekniskt perspektiv. Arbetsgruppens tillvägagångssätt är att angripa frågorna kring den konsoliderade skattebasen ”fråga för fråga”.¹³³

¹²⁸ 20 av 27 medlemsstaterna har gett sitt godkännande

¹²⁹ Hrehorovska, L, *Tax Harmonization in the European Union*, s 159

¹³⁰ Linder, P, *Skatt: Förenkling som gynnar stora och små*, s 24

¹³¹ COM (2001) 582

¹³² Merks, P, *Corporate Tax and European Commission*, s 6

¹³³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

Den 26 juli 2007¹³⁴ presenterade arbetsgruppen ett utkast till direktivförslag. Arbetsdokumentet beskriver huvudlinjerna i CCCTB. Dokumentet är ett förslag på hur en gemensam konsoliderad skattebas kan se ut rent tekniskt. CCCTB:s utformning som den presenteras återspeglar så långt som arbetet är gånget i arbetsgrupperna. Som nämnts tidigare skulle ett direktivförslag presenteras 2008. Dock meddelades under hösten 2008 att det fortfarande återstår mycket arbete. Lanseringen skjuts därför på framtiden.¹³⁵

Enligt utkastet skall förslaget läggas fram som ett direktiv, vilket antas under artikel 94. Direktivet kommer att stipulera riktlinjer för den gemensamma konsoliderade skattebasen eftersom det inte är möjligt att på detaljnivå reglera skattebasen. Arbetsgruppen föreslår att beskattningsunderlaget skall definieras självständigt i direktivet. I praktiken får den nationella lagstiftaren instifta en ”regelbrygga” mellan den nationella skattebasen och CCCTB-skattebasen. Direktivet kommer att vara tillämpligt på företag som är föremål för bolagsskatt, en lista på dessa kommer att upprättas i ett annex.¹³⁶

4.3.3 Skattebasens beräkning

CCCTB-förslaget innebär att varje enskilt koncernföretag enligt särskilda gemensamma regler räknar fram ett beskattningsunderlag, som sedan skall konsolideras. Att ta fram reglerna för skattebasens uträknande är en del av projektet och skall ingå i regelpaketet. Det kommer därför att på EU-nivå finnas regler för hur skattebasen skall framräknas. Redovisningsreglerna kommer att ha skattemässigt syfte och framarbetas oberoende något befintligt skattesystem inom unionen. Ansatsen har den fördelen att erfarenhet från alla 27 medlemsstaterna samlas. Det har diskuterats om skattebasens uträknande skall kopplas till IAS/IFRS som antogs av EU 2005. Det som talar emot för att använda redovisningsreglerna som grund, är att de inte har ett skatterättsligt ändamål. IAS/IFRS tillämpar exempelvis verkligt värde som värderingsmetod på tillgångar. För skatteändamål är värderingsmetoden inte lämplig eftersom beskattning av orealiserade värdeförändringar sker.¹³⁷ Realisationsprincipen brukar istället vara vägledande inom skatterätten.

Den gemensamma konsoliderade bolagsskatten kommer att vara en inkomstskatt. Enligt förslaget, som har lämnats av arbetsgruppen, bygger skattebasens uträknande på principen om nettobeskattning.¹³⁸ Principen i dess renaste form innebär att vinsten utgörs av skillnaden mellan alla inkomster och alla utgifter. Principen kan dock inte i praktiken tillämpas

¹³⁴ CCCTB/WP057, CCCTB: possible elements of a technical outline

¹³⁵ 2008 meddelade kommissionären Laszlo Kovacs inför International Fiscal Association's årliga kongress att det fortfarande återstår mycket arbete och att lanseringen skjuts på framtiden.

¹³⁶ CCCTB/WP057, s 4

¹³⁷ Sundgren, S, Nilsson, H, Nilsson, S, *Internationell redovisning, teori och praxis*, s 77

¹³⁸ Andersson, K, *En frivillig konsoliderad bolagsskattebas*, s 376

utan undantag.¹³⁹ Arbetsgruppens förslag anger att differensen mellan skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader skall beskattas. Beskattningsbar inkomst definieras som allomfattande, monetär eller icke-monetär, avräknat för mervärdeskatt såvida inte mervärdeskatten är skattepliktig. Exempel på beskattningsbara inkomster är intäkter från försäljning av varor och tjänster, men också avkastning av tillgångar i form av ränta, royalty, utdelning, gåvor och andra kompensationer. Dock inte återbetalning av lån eller aktiekapital.¹⁴⁰ Med avdragsgilla kostnader menas alla kostnader som uppstått i den skatteskyldiges näringsverksamhet.¹⁴¹ För att inte överbeskattning över tid skall ske uppställer CCCTB regler om förlustutjämning. Enligt arbetsgruppen skall förluster på koncernbolagsnivå rullas framåt i all evighet men däremot kommer inte förluster att kunna föras bakåt i tiden (*carry back*).

En fråga som har diskuterats livligt mellan medlemsstaterna är de skattemässiga avskrivningarna. De utgör en viktig del av uträknandet av den beskattningsbara inkomsten.¹⁴² En angelägen fråga har varit hur tillgångarna skall skrivas av. Skall det vara enskilt eller gemensamt. Att skriva av tillgångar gemensamt betyder att de skrivs av i en ”pool”. Arbetsgruppen har löst det genom att skilja mellan kortsiktiga och långsiktiga anläggningstillgångar. De långsiktiga tillgångarna som fastigheter och byggnader kommer att ha en individuell avskrivningsplan. De kortsiktiga tillgångarna kommer att läggas ihop (*pooled*) för att kunna skrivas av enligt en avskrivningsplan för ”poolen”.¹⁴³ Genom uppdelningen har arbetsgruppen hittat en balans mellan enkelhet och en korrekt avspiegling av tillgångens ekonomiska livslängd.

¹³⁹ Andersson, K, *En frivillig konsoliderad bolagsskattebas*, s 381

¹⁴⁰ CCCTB WP 057, s 8

Ej skattepliktiga inkomster är:

- subventioner kopplade till förvärvande, konstruerande eller förbättringar av avskrivningsbara tillgångar. Istället minskas det avskrivningsbara underlaget
- avkastning från de ”poolade” tillgångarna
- vissa utdelningar och inkomster från fasta driftställen och avkastning från kapital

¹⁴¹ CCCTB WP 057, s 8

I listan över icke- avdragsgilla kostnader återfinns;¹⁴¹

- obeskattade reserver,
- återbetalning av lån eller utgifter relaterade till aktieägarna eller personliga kostnader,
- utgifter relaterade till icke näringstillgångar
- 50% av representations eller nöjeskostnader
- Appropriation of retained earnings which forms a part of equity
- Bolagsskatt
- Bestickning, mutor
- Böter och avgifter till myndigheter för brott mot lag och regler
- Management costs to the extent to which they are incurred by a company in deriving dividend and PE income and capital gains which are exempt income
- Monetära gåvor och donationer (kräver ytterligare reglering)
- Kostnader relaterade till förvärv, konstruktion och förbättringar av anläggningstillgångar förutom kostnader relaterade till forskning och utveckling

¹⁴² Andersson, K, *En frivillig konsoliderad bolagsskattebas*, s 377

¹⁴³ CCCTB/WP 057, s 14

4.3.4 Konsolideringen

Anledningen till att gränsöverskridande resultatutjämnning uppnås i CCCTB-konceptet är konsolideringen av koncernbolagens skatteunderlag. Konsolideringen innebär att en sammanslagning av koncernbolagens resultat görs, automatisk resultatutjämnning uppnås därmed. Arbetsgruppen har i direktivutkastet föreslagit att konsolideringen skall vara obligatorisk för alla företag som nyttjar CCCTB och som har ett kvalificerat dotterbolag eller fast driftställe i en annan stat inom EU. Konsolideringsmöjligheterna sträcker sig över alla skattebetalare i koncernen till hundra procent. Arbetsgruppen har därför valt bort ett system där konsolidering av beskattningsunderlaget sker proportionerligt efter ägarandelen.¹⁴⁴ Alla bolag som vill konsolidera sin skattebas skall ha hemvist inom EU, men det understryks att CCCTB kan tillämpas även om koncernmodern har hemvist utom EU.¹⁴⁵

För att en koncern skall kunna tillämpa CCCTB-reglerna krävs ett femtio procentigt ägande av dotterbolaget. För att kunna vara ett *kvalificerat* koncernförhållande (som kan konsolidera sin skattebas med andra koncernbolag) krävs 75 procentig rösträtt i bolaget, direkt eller indirekt. Som grundregel innebär ägarkravet att endast transaktioner mellan bolag som inte uppfyller ägarkravet och transaktioner med koncernbolag i tredjeland kommer att ha en skatteeffekt.¹⁴⁶ Förluster som inträffade innan bolaget blev en CCCTB-koncern kan inte konsolideras. Sådana förluster kommer att räknas av mot hemvisstatens del av skattebasen enligt nationella regler efter att den har fördelats i enlighet med nationella regler.¹⁴⁷

4.3.5 Administrativa frågor

Arbetsgruppen har presenterat ett förslag till hur administrativa frågor skall lösas inom CCCTB-systemet.¹⁴⁸ Även här är det frågan om ett diskussionsunderlag snarare än en bestämd utformning.¹⁴⁹

Utgångspunkten för det administrativa regelverket är en "One Stop Shop"-princip. Det innebär bl.a. att ett skatteskyldigt bolag utses för hela koncernen (huvudskatteskyldig), vilket normalt skall vara koncernens toppbolag under förutsättning att bolaget har hemvist inom unionen.¹⁵⁰ Vidare utses en ansvarig skattemyndighet. Den ansvariga skattemyndigheten är den myndigheten där den huvudskatteskyldige har sitt hemvist. Det kommer också att finnas en behörig skattemyndighet lokalt. Organiseringen av behöriga skattemyndigheter kräver hög grad av samarbete och koordinering. Den huvudansvariga skattemyndigheten och lokalt behöriga skattemyndigheten

¹⁴⁴ T.ex. om dotterbolaget ägs med 90 procent så kan 90 procent av skattebasen konsolideras.

¹⁴⁵ CCCTB/WP057, s 21 och s 28

¹⁴⁶ Ibid., s 23

¹⁴⁷ Ibid., s 21

¹⁴⁸ CCCTB/WP061, CCCTB: possible elements of the administrative framework

¹⁴⁹ Ibid., p 4

¹⁵⁰ CCCTB/WP061, p 6

måste ha tillräckligt informationsutbyte för att kunna handlägga och fatta beslut på ett korrekt sätt. Eftersom det finns flera behöriga skattemyndigheter kan tvister uppstå. Tvister mellan myndigheter skall förslagsvis slitas av en medlingspanel.¹⁵¹

En del av målet med projektet är att CCCTB-koncernen endast lämnar *en* deklARATION. En skatteskyldig kan överklaga både administrativa och rättsliga beslut. Besvärsgången kommer också att ha den uppdelningen. För administrativa besvär skall det inrättas en särskild instans. För juridiska besvär skall besvärsordningen i hemvistlandet för den huvudskatteskyldige gälla. Det innebär att EG-domstolen kommer att vara högsta instans. Det finns också ett förslag om inrättande av en underinstans instans som kan lämna förhandsbesked.¹⁵² Det kan antas att det är den svenska skatterättsnämnden som får stå modell för en sådan. Syftet med en sådan instans är att underlätta en uniform tillämpning av CCCTB-reglerna.

4.3.6 Fördelningsnyckel

Eftersom skattesatserna är en nationell angelägenhet måste en fördelning av den konsoliderade skattebasen mellan medlemsländerna göras. Fördelningsmekanismen kan utformas på olika sätt och frågan är fortfarande inte löst. Anledningen till att frågan inte fått en lösning är att konstruktionen av fördelningsnyckeln är helt avgörande för om CCCTB som projekt kommer att nå framgång hos medlemsstaterna. Skattebasens fördelning är en känslig ekonomisk och politisk fråga, som måste överlämnas till medlemsstaternas politiska församlingar. Om fördelningsmekanismen innebär att fördelningen av skatteintäkter blir orättvis mellan medlemsländerna kommer projektet inte få stöd.¹⁵³ Arbetsgruppen utelämnade frågan om fördelningsnyckel i direktivutkastet,¹⁵⁴ men i ett senare dokument¹⁵⁵ från arbetsgruppen redogjordes dock för en tänkbar utformning av fördelningsnyckeln.

Enligt arbetsgruppens förslag skall fördelningsnyckeln motsvara företagets aktivitet i landet. Det är därför viktigt att de faktorer som generar vinst identifieras. Arbetsgruppen anser att den lämpligaste utformningen bygger på en formel som baseras på tre företagsspecifika faktorer. Arbetet (avlönning och antalet anställda), tillgångar (ej immateriella, finansiella eller inventarier) och försäljning/omsättning (i respektive stat), skall vara faktorer som avgöra hur skattebasen skall fördelas mellan medlemsländerna. Formulan har stora likheter med den som används i USA och Kanada (federala formuler). De tre faktorerna skall spegla var företaget genererar sin vinst. Det är emellertid inte alldeles lätt att identifiera var vinsten uppstår i produktionskedjan. Det finns därför risk för felfördelningar. Det är också svårt att hitta en enda formel för fördelning av vinsten, så att alla medlemsstater är över-

¹⁵¹ CCCTB/WP061, p7

¹⁵² Ibid., s 12

¹⁵³ Andersson, K, *En frivillig konsoliderad bolagsskattebas*, s 389

¹⁵⁴ CCCTB/WP057, s 29

¹⁵⁵ CCCTB/WP047, The mechanism for sharing the CCCTB

ens.¹⁵⁶ Fördelningsnyckelns utformning är som sagt en känslig fråga och arbetsgruppen anser att diskussionen kring vägning av de olika faktorerna främst är en politisk och inte en teknisk fråga.

Det finns även andra sätt att utforma fördelningsnyckeln. Intäkterna kan fördelas utefter mervärde. En sådan fördelning skulle vara bra eftersom det finns mycket erfarenhet av mervärdesfördelning inom unionen genom den gemensamma mervärdesbeskattningen.

4.4 Home State Taxation

4.4.1 Bakgrund

Home State Taxation (HST) är ett annat förslag som möjliggör gränsöverskridande resultatutjämnning. HST presenterades i sin nuvarande form 2001, av Sven-Olof Lodin och Malcolm Gammie. Lösningen som presenteras innebär inte en harmonisering av medlemsstaternas skattesystem, utan bygger på att medlemsstaterna erkänner varandras befintliga skattesystem. Inte heller i HST krävs harmonisering av skattesatserna med andra ord. På det sättet löser förslaget den gränsöverskridande resultatutjämningsfrågan på ett enkelt sätt och systemet kan införas snabbt.¹⁵⁷ 2005 har kommissionen i en skrivelse¹⁵⁸ presenterat HST som en lösning för att undanröja de skattehinder som framför allt små och medelstora företag (SME) möter vid gränsöverskridande aktiviteter, nedan kallat pilotprojektet.¹⁵⁹ Kommissionen ser att HST skulle underlätta för företagskategorin, som är en grundläggande del av unionens tillväxtpotential. Deras deltagande i gränsöverskridande aktiviteter är dock liten. Kommissionens förslag är därför inriktad på att stimulera företagsgruppen. Jag utvärderar dock förslaget i allmänhet och inte utifrån en särskild företagsgrupp.

4.4.2 Grundläggande metod

Iden bakom konceptet är att hela den skattepliktiga inkomsten i en internationell koncern skall beräknas enligt hemstatens skatteregler. När hemstaten är bestämd skall hemstatens regler för uträkning av skatteunderlaget gälla för moderbolaget/ huvudkontor och dess dotterbolag/etableringar. Det innebär även att inga internationella internprissättningsregler tillämpas, utan hemstatens regler gäller. Enligt kommissionens förslag skall internprissättningsjusteringar gentemot icke-deltagande länder och tredje land handläggas av hemlandets skattemyndighet.¹⁶⁰

Hemstaten till en "Home State Group" (hemstatsgruppen) är definierad som det skatterättsliga hemvistet för toppbolaget. Fastställandet av om ett bolag

¹⁵⁶ Andersson, K, *En frivillig konsoliderad bolagsskattebas*, s 390

¹⁵⁷ Westberg, B, *Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner*, s 554

¹⁵⁸ COM (2005) 702 final

¹⁵⁹ Benshalom, I, s 633f

¹⁶⁰ Westberg, B, *Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner*, s 554

deltar i en hemstatskoncern bestäms av hemviststatens lagstiftning om koncerner. Vad som är en skattemässig koncern bör avgöras av de nationella reglerna. Enligt Lodin & Gammie kan flera lösningar tänkas, där minimikrav uppställs.¹⁶¹ Fasta driftställen kommer automatiskt att medräknas när huvudkontoret går med i projektet. Det är sedan hemstatens skatteregler som gäller för hemstatsgruppen. För att konceptet skall kunna genomföras kan bara en hemstat utses. Om det visar sig att flera länder är hemstater under definitionen, skall *tie breaker*-regeln tillämpas för att slutligen fastställa vilket land som skall bli hemstaten. Enligt *tie breaker*-regeln är hemstaten landet för moderbolagets verkliga ledning. Om det trots *tie breaker*-regeln uppstår problem i fastställandet av hemstat skall skattemyndigheterna i de berörda medlemsstaterna göra en överenskommelse. Om en överenskommelse inte kan nås, kan företaget inte heller delta i projektet.¹⁶²

Konceptet har den svagheten att näringslivet kan vilja placera sina moderbolag där de största skattemässiga besparingarna kan göras. Fenomenet kallas för Home State Shopping. Eftersom de deltagande medlemsstaterna fortsättningsvis kommer att tillämpa sin skattesats på sin andel av beskattningsunderlaget, kan en etablering i ett lågskatteländ inte ge upphov till besparingar. Dock skall understrykas att det fortfarande finns stora skillnader i beräkningen av skattebasen, och här kan fortfarande besparingar göras.¹⁶³

4.4.3 Gränsöverskridande resultatutjämnning

Som sagt möjliggör HST resultatutjämnning över gränserna. Resultatutjämnningen går till på så sätt att koncernbolagens/ driftställets vinster och förluster summeras och beräknas enligt hemstatens egna resultatutjämningsregler. Nettot fördelas sedan mellan de deltagande medlemsländerna.¹⁶⁴

Ett problem är dock att hemstatens regler måste tillåta resultatutjämnning i den nationella rätten. Det är också en svaghet i projektet eftersom alla länder inte tillåter resultatutjämnning inom koncerner. Enligt Lodin & Gammie kan dock problemet lösas genom att endast länder som tillåter resultatutjämnning får delta i projektet.¹⁶⁵ Alternativt kan HST-konceptet erbjuda möjlighet till konsolidering, för att garantera att alla företag inom EU har möjlighet till resultatutjämnning. Problemet är att då frångås HST:s grundidé; att begränsa sig till existerande skattesystem utan tillägg.

4.4.4 Administrativa frågor

Enligt kommissionen bör dubbelbeskattningsavtal användas för att genomföra pilotprojektet. Intresserande medlemsstater bör således bilateralt eller multilateralt ingå avtal för deltagande i pilotprojektet. Någon anslutning till

¹⁶¹ Lodin, S-O och Gammie, M, *Home State Taxation*, s 42

¹⁶² COM (2005) 702 final, s 18

¹⁶³ Westberg, B, Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner, s 561

¹⁶⁴ Lodin, S-O och Gammie, M, *Home State Taxation*, s 12-14 och 32

¹⁶⁵ *Ibid.*, s 32

pilotprojektet har dock hitintills inte gjorts, vilket enligt Sven-Olof Lodin innebär att projektet ligger i frysboxen för tillfället.¹⁶⁶

Deklarationer och betalningar skall åligga toppbolaget att sköta. Det kan tänkas att den administrativa bördan för toppbolaget därför ökar, men sett till koncernen som helhet skall administrationskostnaden minska. Toppbolaget kommer att ansvara för att beräkna koncernens samlade resultat i enlighet med reglerna i hemstaten. Sedan skall resultatet fördelas bland koncernmedlemmarna i enlighet med en fördelningsnyckel. Utfallet bör rapporteras till de berörda skatteförvaltningarna i samtliga berörda medlemsländer. Varje koncernmedlem skall dock betala sin skatt i sitt hemvistland.

Gällande kontroll från skattemyndigheternas sida, skall de allmänna reglerna om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete i EU tillämpas.¹⁶⁷ För att kunna göra detaljerad revision skall skattemyndigheterna kunna bilda revisionsgrupper. Revisionsgruppen skall då kunna arbeta på alla platser som tillhör hemlandskoncernen, men revisionen omfattar endast uppgifter inom ramen för pilotprojektet. När det gäller tvister mellan skatteskyldiga och skattemyndigheter anser kommissionen att hemstatens besvärssystem skall tillämpas.¹⁶⁸

4.4.5 Fördelningsnyckeln

Diskussionen kring fördelningen av skattebasen liknar diskussionen inom CCCTB-projektet. De alternativ som står till buds inom CCCTB är även gällande för HST. Lodin & Gammie själva föreslog en fördelningsnyckel som bygger på mervärde. Med tanke på förutsättningarna i pilotprojektet, (bl.a. de begränsat antal företag och länder som deltar, den frivilliga karaktären av projektet och nära uppföljning osv.) anser kommissionen att den federala formelvarianten är att föredra. Enligt kommissionen skall formeln vara enkel men ekonomiskt stabil. Lönekostnader, antalet anställda, omsättning och tillgångar skall vara faktorer som kan användas i utformningen av fördelningsnyckeln. Både vinster och förluster omfattas av fördelningsnyckeln. Eventuella förluster som fördelas mellan koncernbolagen kommer att omfattas av koncernmedlemmarnas hemviststaters regler om förlustutjämnning över tid.¹⁶⁹

4.5 Andra lösningsförslag

4.5.1 Inledning

Det har under åren presenterats olika förslag från kommissionens sida, HST och CCCTB är bara senast i raden av förslag. Även akademiker har lämnat sina förslag. Förslagen som har lagts fram utöver CCCTB och HST är både

¹⁶⁶ Uttalat av Sven-Olof Lodin under seminarium om koncernbidrag den 26 april 2007.

¹⁶⁷ Rådets direktiv 77/799/EEC, Assistansdirektivet

¹⁶⁸ COM(2005) 702 s 22 f

¹⁶⁹ Ibid., s 24

helhetslösningar och riktade lösningar. Eftersom det inte finns ett hundra procentigt stöd för varken CCCTB eller HST, anser jag att det kan vara intressant att belysa andra förslag vars syfte är att lösa den gränsöverskridande resultatutjämningsproblematiken. Nedan presenterar jag översiktligt innehållet i förslagen.

4.5.2 European Union Company Tax (EUCIT)

EUCIT bygger på samma grundide som CCCTB. Det vill säga en skattebas som uträknas hos de enskilda koncernbolagen enligt gemensamma regler, och som sedan konsolideras. Skillnaden är att EUCIT skall vara en tvingande företagsskattesystem. Tanken är att den nationella skattebasen helt skall ersättas med EUCIT. EUCIT skulle vara tillämplig på alla företag eller på vissa kategorier av företag som multinationella företag. Behandlingen av skatteintäkterna är det som utmärker helharmoniseringsförslagen. Skatteintäkterna skall administreras direkt av EU, och intäkterna skall även finansiera EU. Förslaget kommer att bidra till att EU federaliseras eftersom EU finansierar sig självt genom skatter. Förslaget innebär att staterna helt förlorar sin suveränitet på företagsbeskattningsområdet till förmån för EU. Ett mindre federalt förslag finns, som innebär att skattebasen fördelas genom en fördelningsnyckel. Medlemsstaterna administrerar då själva intäkterna och har sina egna skattesatser.¹⁷⁰

4.5.3 Compulsory harmonized base taxation (CHBT)

CHBT innebär en tvingande beräkning av skattebasen. Beräkningen skulle gälla för alla företag inte bara för de multinationella. Förslaget skall ersätta de nationella skattereglerna. Skattebasen skall konsolideras för koncerner och resultatet fördelas enligt en särskild nyckel. Skatteintäkterna tillfaller staterna och staterna har sina egna skattesatser. Förslaget kan ses som en ytterligare variant av CCCTB, skillnaden är att reglerna för skattebasens uträknande är tvingande.¹⁷¹

4.5.4 1990-års direktivförslag från kommissionen

1990 presenterade kommissionen ett förslag till gränsöverskridande förlustutjämnning.¹⁷² Till skillnad från CCCTB och HST är förslaget ett riktat harmoniseringsförslag, vilket betyder att regelförslaget endast möjliggör resultatutjämnning över gränserna. Iden bygger på att moderbolaget i sin hemviststat skall tillåtas göra avdrag för utländska dotterbolags förluster.

¹⁷⁰ Ceriani, V, *The Common Consolidated Corporate Tax Base*

¹⁷¹ Ibid

¹⁷² COM (90) 595

För att få göra förlustavdrag krävs, enligt direktivförslaget artikel 2, att moderbolaget äger dotterbolaget med 75 procent. Kravet är dock inte tvingande. Ägarandelen har också betydelse för beräkningen av hur stor del av förlusterna som får beaktas av moderbolaget. Förlustberäkningen skall göras enligt reglerna i dotterbolagets hemviststat, vilket innebär att medlemsstaterna måste erkänna varandras förlustberäkningar.¹⁷³ Regeln har kritiserats och anses vara en av orsakerna till att förslaget inte gick igenom. Det borde ha varit reglerna i moderbolagets hemviststat som tillämpas på förlustberäkningen. Kommissionens förslag liknar i mångt och mycket det resultatutjämningsystem som finns i Österrike. Det som dock skiljer är bl.a. att de österrikiska reglerna skall gälla för beräkning av dotterbolagets resultat. För att hindra skatteundandragande eller otillbörliga fördelar finns det särskilda regler för ändamålet i direktivförslaget. Det finns t.ex. risk att förluster, även om det utländska dotterbolaget går med vinst, aldrig återförs. Därför har en spärregel införts innebärande att förlustavdraget måste återföras efter fem år. Spärreglerna återfinns i förslagets artikel 10. Återföring kan även göras om dotterbolaget har likviderats, sålts, blivit fast driftställe eller att moderbolaget inte kvalificerar sig, med andra ord inte äger minst 75 procent.

Förslaget drogs tillbaka 2001 med anledningen att enighet kring förslaget saknades och att det blivit för gammalt när elva år gått. Man uttalade dock att ett nytt förslag skulle läggas fram men hitintills har något nytt förslag inte presenterats.

4.5.5 Andra lösningsförslag från doktrin

De senaste åren har andra modeller med nationell förankring diskuterats, för att möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämnning.¹⁷⁴ Som ovan angetts under avsnitt 3.4 kan det danska sambeskattningsystemet stå modell för ett harmoniseringsförslag. Systemet är en riktad lösning mot endast resultatutjämningsproblematiken. Kommissionen anser att ett likande system kan tillämpas inom EU, vilket innebär att moderbolaget beskattas för koncernens konsoliderade resultat.¹⁷⁵ Meussen anser att resultatutjämningsproblematiken skulle kunna lösas av ett införde av den nederländska modellen. Den gränsöverskridande koncernen blir ett eget skattesubjekt, där moderbolagets räkenskaper är hela koncernens. Koncernen har bara en koncerninkomst som taxeras hos moderbolaget. Koncernen har därför en konsoliderad resultat- och balansräkning, vilken är en sammanslagning av alla koncernbolagens resultat och balansräkningar. För att undvika dubbelt utnyttjade av förluster finns det ett återtagandeförbehåll. I det nederländska systemet kan dotterbolagens förluster avräknas mot koncernens resultat men med ett återtagandeförbehåll. Utländska vinster är uteslutna så länge förlusterna är återtagna. Avdrag för förluster är endast temporär, när dotterbolaget går med

¹⁷³ Artikel 9

¹⁷⁴ Pelin, L, *Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv*, s 452, not 46

¹⁷⁵ SEC (2001) 1681, s 44f

vinst återtas förlustavdragen igen och inkomsterna utesluts från koncernens skattebas.¹⁷⁶

¹⁷⁶ Meussen, G, T.K., *Cross-Border Loss Relief in the European Union following the Advocate General,s Opinion in the Marks & Spencer Case*, s 285

5 Gränsöverskridande resultatutjämnning - en analys av CCCTB, HST och övriga förslag till lösning

5.1 Inledning

Kommissionen anser att det skulle gagna en lösning på resultatutjämningsproblematiken om medlemsstaterna samverkade för en gemensam lösning.¹⁷⁷ Det finns inte, som konstaterats, några större möjligheter att resultatutjämnas över gränserna enligt dagens EG-rätten. Kommissionen har dock genom årens lopp arbetat med en rad olika harmoniseringsförslag. HST och CCCTB har fått ett ökat fokus från kommissionens sida den senaste tiden. Det finns även andra lösningsförslag som kan möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämnning.

I följande avsnitt skall CCCTB, HST och övriga lösningsförslag analyseras. Avsnittets främsta syfte är att begrunda ett av uppsatsens delfrågeställningvilket av förslagen, CCCTB, HST, EUCIT och CHBT och de övriga riktade lösningsförslagen, är det lämpligare? Analysen bygger på att väga för och nackdelar mellan de olika förslagen, främst ur medlemsstaternas och näringslivets synpunkt. Förslagen har även effekter för unionen som helhet, vilket skall belysas. Av den anledningen kommer även unionens intressen, som i mångt och mycket företräds av kommissionen, att beaktas. Analysen är främst inriktad på att begrunda lösningsförslagets effekt i stort. Det innebär att analysen utgår från vissa perspektiv. De aspekter jag har valt att ta hänsyn till är bl.a., om lösningsförslaget uppfyller målet med resultatutjämnning över gränserna, underlättar den administrativa bördan och hur medlemsländernas suveränitet över skattesystemen påverkas.

5.2 Resultatutjämningsproblematiken- CCCTB

5.2.1 För- och nackdelar med CCCTB

CCCTB är en helhetslösning som innebär en harmonisering av hela företagsbeskattningen, vari gränsöverskridande resultatutjämnning ingår. Eftersom lösningsförslaget är mycket ingripande på företagsbeskattningens område måste dess effekter undersökas grundligt.

¹⁷⁷ IP/06/1828, Brussels 19 December 2006

För uppsatsens ändamål är frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning mycket viktig. CCCTB innebär att resultatutjämnning kan uppnås mellan de kvalificerade koncernbolagen. Beaktas skall att det finns två kvalifikationsgrader. En för att få delta i CCCTB (50%-ägarande) och en för att få konsolidera sig (75%-ägarande). Det innebär att det finns CCCTB-koncernbolag som inte får konsolideras. Eftersom det vinstgivande dotterbolaget inte får konsolidera sitt resultat med den förlustgivande CCCTB-koncernen kommer skattebelastningen vara högre för en sådan CCCTB-koncern i förhållande till en CCCTB-koncern som kan konsolideras fullt ut. Vidare innebär reglerna att dagens EG-rätt (Marks & Spencer och Oy AA) även fortsättningsvis kommer att tillämpas. Det innebär i sin tur en begränsad rätt till resultatutjämnning.¹⁷⁸ Resonemanget är en klar kritik mot att CCCTB helt skulle undanröja resultatutjämningsproblemet. Kvalificeringsgraderna kommer att innebära att det inom CCCTB-systemet kommer att uppstå bristande gränsöverskridande resultatutjämnning.

För det andra vill jag belysa problematiken med institutionell konkurrens. Institutionell konkurrens innebär att CCCTB-skattebasen kan utformas fördelaktigare än skattebasen inom de nationella skattesystemen. Genom utformning av avskrivningsmetoderna, vad som skall anses vara avdragsgilla kostnader, obeskattade avsättningar, resultatutjämningsmöjligheter osv., kan en fördelaktigare uträkning av skattebasen skapas. För näringslivet kan det vara positivt att CCCTB utsätter det nationella skattesystemen för institutionell konkurrens. Frågan är om konkurrens mellan olika skattesystem alltid är gynnsamt i det långa loppet. CCCTB, till skillnad från det nationella skattesystemet, behöver inte utformas för att finansiera en statsförvaltning och en stats välfärdssystem. Det finns i nationella skattesystem en direkt koppling mellan den instans som utformar skattesystemet och den instans som nyttjar intäkterna. CCCTB:s utformning kommer att vara gemenskapens ansvar, men EU som institution kommer bara på sin höjd indirekt att nyttja intäkterna. Den institutionella konkurrensen kommer därför att inverka, tror jag, på möjligheterna för ett land att utforma det välfärdssystem man önskar, eftersom länderna måste utforma ett skattesystem som även är konkurrenskraftigt mot CCCTB. Den institutionella konkurrensen gör att suveräniteten över skattesystemet förloras, även om CCCTB bara är ett tillvalssystem.

Frågan om suveränitet uppkommer även i diskussionen om skattesystemet som ett styrmedel. Skattesystemets utformning beror ofta på vilka ändamål man vill uppfylla. Genom skatter kan ett visst handlande uppmuntras och andra beteenden förhindras eller motverkas. På det sättet kan ett skattesystem vara ett bra verktyg för en politisk agenda i ett land. Om EU skall styra utformningen av CCCTB kommer staterna att förlora möjligheten att styra beteenden genom skattesystemet.

¹⁷⁸ Panayi, Christiana HJI, *The Common Consolidated Corporate Tax Base – Issues for Member States opting Out and Third Countries*, s 116

Hantering av 27 skattesystem kan för en internationell koncern innebära stora fullgörandekonstanter. Det är sagt att CCCTB har som mål att minska den administrativa bördan, framför allt för företagen.¹⁷⁹ Exempel på administrativa förbättringar är att endast en skattedeklaration skall avges och att internprissättningsreglerna avskaffas.¹⁸⁰

CCCTB verkar innebära en del positiva effekter för administrationsbördan men man bör förhålla sig kritisk till andra effekter. Det finns därför anledning att utvärdera de administrativa konsekvenserna av CCCTB. Vinsten i att CCCTB löser resultatutjämningsproblematiken minskar om det samtidigt innebär en tyngre administrativ börda för företagen. Den stora nackdelen med CCCTB är att reglerna kan innebära orättvisor och inkonsekvenser eftersom reglerna kan tillämpas olika i olika länder. För företagen kan detta vara ytterst försvårande. Medlemsstaterna kommer inte heller att vara intresserade av att anta projektet, om inte en balans mellan administration och kontroll kan hittas. För medlemsstaternas skattemyndigheter kommer det definitivt att vara en extra administrativ börda att hantera både CCCTB och det nationella skattesystemet. Staten skall manövrera två parallella skattesystem i landet. Det finns en överhängande risk att CCCTB på det sättet snarare komplicerar skattesystemen än förenklar dem.

Vidare finns det invändningar att göra mot att CCCTB skall införas som ett direktiv. Direktivet kommer att ange riktlinjer för tillämpningen av CCCTB. Medlemsstaterna får sedan själva utforma en "brygga" mellan de nationella skattereglerna och CCCTB-reglerna.¹⁸¹ Med tanke på vikten av att CCCTB-reglerna måste var uniforma inom gemenskapen kan lämpligheten i lösningen ifrågasättas. Det faktum att 27 länder sedan skall tillämpa CCCTB-direktivet kan innebära olikheter i tillämpningen och andra inkonsekvenser. Den stora frågan är med andra ord att få till ett system där CCCTB kommer att tillämpas på ett likartat sätt i alla medlemsländer, för att orättvisor och inkonsekvenser inte skall uppstå. Det kommer onekligen att vara en utmaning eftersom skattemyndigheterna i de europeiska länderna har olika rätts-traditioner och arbetsprocesser. Medlemsstaterna som inför systemet måste arbeta gemensamt och i samråd med varandra för att reglerna skall få en likartad tillämpning.¹⁸² Det ställer krav på snabbt och effektivt informationsutbyte. Inom EU finns redan ett direktiv om ömsesidigt informationsutbyte,¹⁸³ men av erfarenhet står det dock klart att direktivet inte har haft det genomslag som var åsyftat.¹⁸⁴ En förordning är i sig direkt tillämplig vilket skulle göra reglerna likformiga inom hela unionen, på det sättet vore ett införande genom en förordning att föredra.

¹⁷⁹ Merks, P, *Corporate Tax and European Commission*, s 6

¹⁸⁰ COM (2206) 823 final, s 6, Merks, P, *Corporate Tax and European Commission*, s 6

¹⁸¹ Mosquera Valderrama, I J, *The CCCTB Compatible with National GAAP? What's Next?* s 359

¹⁸² Czakert, E, *Administrative issues and CCCTB*, s 171

¹⁸³ Rådets direktiv 77/799/EEC, *Assistansdirektivet*

¹⁸⁴ Czakert, E, *Administrative issues and CCCTB*, s 169

Det kan konstateras att CCCTB är en helhetslösning vars syfte är att lösa harmoniseringsfrågan för företagsbeskattningen som helhet. Om bristande resultatutjämnning skall ses som ett enskilt problem kan en långt mindre ingripande harmoniseringslösning tänkas. Det är svårt att i dagsläget se exakt vilka problem CCCTB kan innebära men jag har pekat på en del tänkbara brister med projektet.

5.3 Resultatutjämningsproblemtiken- Home State Taxation

5.3.1 Bakgrund

Hemlandsbeskattningen bygger på iden att medlemsstaterna erkänner varandras skattesystem och att koncernen beskattas enligt hemstatens skatteregler. HST precis som CCCTB kommer att innebära ett stort ingrepp i den nationella skatterätten. Det finns därför anledning att begrunda eventuella effekter av HST-konceptet för medlemsländerna och för näringslivet.

I min analys av HST vill jag först presentera kommissionens analys av HST. Sedan kommer jag att under efterföljande rubrik att anlägga mina kommentarer och väga för och nackdelar av HST.

5.3.2 Kommissionens konsekvensanalys av HST

För att bedöma projektets för- och nackdelar presenterade kommissionen en konsekvensanalys¹⁸⁵ 2005. Den gjordes i anslutning till presenterandet av pilotprojektet¹⁸⁶ för HST. Konsekvensanalysen är inriktad på att bedöma de ekonomiska effekterna för företagen och för medlemsstaterna. I analysen uppskattas skattebesparingens storlek vid gränsöverskridande resultatutjämnning. Besparingen beräknades uppgå till 860 miljoner euro av totalt 220 miljarder euro i skatteintäkter. Beräkningarna bygger på en undersökning av ett urval av internationella små och medelstora koncerner. Uppskattningarna ger en bild av hur stora skattebesparingar företagen kan göra på HST. Uppskattningarna kan också ge en bild av hur stora förluster medlemsländerna gör i form av skatteförluster. För att inte skrämma medlemsstaternas finansministrar lugnar kommissionen med att förlusterna inte är så stora eftersom många länder ändå nationellt sett erbjuder *carry forward* och *carry back* av förlusterna. Vinsten av konceptet uppkommer av att koncernerna kan beakta förlusterna samma år som förluster uppkommer, vilket anses vara en ekonomisk fördel.

Kommissionen ser i sin konsekvensanalys även andra positiva effekter av HST-projektet. Det handlar bl.a. om att sänka inträdeströsklarna. I etableringslandet kommer konkurrensen att öka eftersom det finns studier som

¹⁸⁵ SEC (2005) 1785

¹⁸⁶ COM (2005) 702

visar att utländska företag ofta är mer effektiva och mer produktiva än inhemska. Konsumenterna tros vara de stora vinnarna på den ökade konkurrensen.¹⁸⁷ Dessutom tros ökad etablering ge fler kunder till lokala underentreprenörer. Etableringar från utlandet skall dessutom föra med sig ett teknologiskt utbyte, vilket utvecklar den lokala ekonomin. För hemstaten innebär etableringar i utlandet ett teknikutbyte som även hemstaten har en fördel av. Etableringar i utlandet gör också att dyr export från hemlandet minskar.¹⁸⁸ Sammanfattningsvis ser kommissionen stora ekonomiska fördelar, i form av tillväxt inom unionen.

Analysen berör även effekterna för skattemyndigheterna och skatteintäkterna. Man vidgår att gränsöverskridande resultatutjämning kommer att ha en negativ effekt på skatteintäkterna. Kommissionen påminner att de negativa effekterna kan dämpas. Fördelningsnyckeln innebär att ett etableringsland ändå kan få skatteintäkter då skattebasen fördelas mellan de aktuella länderna. Om landet har *carry forward* regler kan den staten till och med göra en skattemässig vinst. Kommissionen räknar vidare med ökad fiskal administration med hänvisning till ökat samarbete med andra länders skattemyndigheter. Sammantaget skall ändå HST bidra till ett bättre ekonomiskt och juridiskt klimat.¹⁸⁹

Sammanfattningsvis får man sluta sig till att kommissionen anser att HST kommer att ge mycket goda effekter för ekonomin, även om skatteintäkter får ”offras” på vägen. Det finns ingen anledning att ifrågasätta kommissionens beräkningar. Desto mer finns det att invända mot kommissionens ensidiga perspektiv. Skatteutgifter är inte de enda utgifterna ett skattesystem orsakar. För företag finns det också vad man brukar kalla för fullgörandekostnader (*compliance costs*). Analysens resultat tycker jag speglar tydligt kommissionens infallsvinkel, som kanske är generell för kommissionens arbete. Det är främst unionens ekonomiska utveckling som helhet som är kommissionens starka intresse och motivation i harmoniseringsarbetet. Jag skall i följande avsnitt presentera vilka svårigheter och fördelar de europeiska företagen och medlemsstaterna kan stöta på.

5.3.3 För- och nackdelar med HST

Eftersom uppsatsens syfte är att undersöka möjligheterna till gränsöverskridande resultatutjämning måste HST bedömas ur en sådan synvinkel. Ett av HST:s stora problem är att möjligheterna till gränsöverskridande resultatutjämning är beroende av att det nationella skattesystemet tillåter resultatutjämning. Inom EU är det sex länder som varken tillåter direkt eller indirekt konsolidering.¹⁹⁰ Därför är HST ur den aspekten inte ett optimalt system.

¹⁸⁷ SEC (2005) 1785, s 55

¹⁸⁸ SEC (2005) 1785, s 56

¹⁸⁹ Ibid., s 57 f

¹⁹⁰ KOM (2006) 824, s 7

Främsta fördelen med HST, till skillnad från CCCTB, är att inget nytt skattesystem behöver instiftas. Nationell lagstiftning kommer därför fortfarande vara det viktigaste verktyget i harmoniseringen. Precis som CCCTB bygger HST på frivillighet och skall enligt upphovsmännen vara ett alternativ till traditionell inkomstbeskattning.¹⁹¹ Det innebär också att nationella skattesystem konkurrerar med varandra, eftersom ett hemvist är en juridisk fiktion. Fenomenet kallas, som nämnts tidigare, Home State Shopping. Det finns en risk att koncerner kommer att organisera sig på ett sådant sätt att vissa medlemsstaters fördelaktigare skattesystem kan utnyttjas. Medlemsstaternas skattesystem kommer därför att utsättas för stark intern konkurrens. Särskilt när det redan idag finns medlemsländer som konkurrerar om näringslivet med sitt skattesystem. Dessa länders skattesystem kommer med HST få ett utvidgat geografiskt tillämpningsområde. Home State Shopping är med andra ord ett av HST:s största problem. Enligt Björn Westberg kommer ett införande av HST att stimulera länderna att stegvis närma sig varandras skattesystem. Han anser också att det är just konkurrensen som skall ”påverka lokaliseringen av moderbolagen”.¹⁹² Problemet med Home State Shopping neutraliseras visserligen av en fördelningsnyckel som bygger på aktivitet i landet. Var då moderbolaget är placerat är av mindre betydelse för skatteintäkterna. Vad som kommer att ha betydelse är var produktionen eller de anställda är lokaliserade. Det kan snabbt konstateras att utformningen av fördelningsnyckeln är mycket viktig, kanske avgörande för om förslaget kan tänkas antas.

Som ett resultat av fördelningsnyckeln konstruktion kommer den svenska staten att ha skatteintäkter trots att det svenska koncernbolaget inte går med vinst, eftersom koncernen enligt hemstatens regler gick med vinst som helhet.¹⁹³ Det innebär även att staterna solidariskt får stå för förlusterna och att en viss omfördelning av skatteintäkterna blir därför en oundviklig effekt. Delningsformulan i sig kan också göra att vinsten relokaliseras mellan de deltagande staterna.

Eftersom skattebasen fördelas mellan länder genom en fördelningsnyckel kan koncernens ekonomi som helhet gynnas. För enskilda koncernbolag kan det dock uppstå nackdelar. Ett HST-koncernbolag kan få en högre skattebörda än de företagen som beskattas enligt det lokala skattesystemet i samma etableringsland. Det är i och för sig är en ganska självklar effekt med tanke på olikheterna i de nationella skattesystemen. Icke desto mindre innebär det att förutsättningarna för investeringarna kan se väldigt olika ut, trots att etableringslandet är det samma.

Fördelningen av positiv skattebas på deltagande koncernbolag har även konsekvenser för minoriteten. Dessa får betala bolagsskatt för vinster de inte har del av, eftersom resultatet från hela koncernen proportioneras ut. Detta kan dock avhjälpas genom fördelningsnyckeln konstruktion.

¹⁹¹ Lodin, S-O och Gammie, M, *Home State Taxation*, s 16

¹⁹² Westberg, B, *Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner*, s 566

¹⁹³ Lodin, S-O och Gammie, M, *Home State Taxation* s 32

Som redan påtalats kan ett skattesystem ge upphov till andra kostnader än just skatteutgifter. HST har som mål att minska den administrativa kostnaden.¹⁹⁴ Rent teoretiskt bör den administrativa kostnaden också lätta eftersom bara hänsyn till ett skattesystem behöver tas. Att bara behöva hantera ett system gör att fullgörandekostnaderna skulle gå ner totalt sett i koncernen. Det finns dock aspekter av HST vilka innebär en mer komplex administration. Eftersom HST är ett tillvalssystem kommer företaget få hantera dubbla redovisningar, både en skattemässig och en internmässig. Företagen skulle behöva processa mot de nationella skattemyndigheterna i etableringslandet med hänvisning till ett annat rättsystem. Även för de nationella skattemyndigheterna skulle det innebära att den administrativa hanteringen skulle öka betydligt. Även Lodin & Gammie noterar detta men tröstar med att skattemyndigheterna inne behöver bli experter på 27 skattesystem, eftersom hemstatens skatteregler skall gälla för hela koncernen. Skattemyndigheten skall däremot vara bredda på besök i hemstaten för att utföra revision på plats.¹⁹⁵ Enligt mig kommer den lokala skattemyndigheterna att behöva ha fördjupade kunskaper i en annan hemstats rättsystem för att kunna utföra en revision.

Sedan väcker HST-projektet en del konstitutionella betänkligheter för medlemsstaterna, i alla fall för Sveriges del. Föreskrifter om skatt meddelas enligt RF 8:3 genom lag. Skattesystemet är territoriellt knutet, men enligt förslaget kommer vissa länders myndighetsutövande och därmed territoriella upptagningsområde att öka. För att förslaget skall fungera måste det ske en grundlagsändring, eftersom andra länders skatteföreskrifter skall gälla här. Det skulle dock kunna lösas genom ett samarbete mellan skattemyndigheterna, där beslutet från en utländsk skattemyndighet utan prövning ligger till grund för etableringslandets skattebeslut.¹⁹⁶

HST skall enligt upphovsmännen ses som ett enkelt förslag för att lösa skattehinder på den inre marknaden. HST är med andra ord en helhetslösning där bara ett av målen är att möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämnning. HST är onekligen ett enklare projekt att tillämpa med omedelbar verkan. CCCTB har ju flera år kvar innan ett direktiv kan träda ikraft. Det finns emellertid nackdelar som kanske gör att medlemsstaterna aldrig kommer att anta förslaget. Det stora problemet ur medlemsstaternas synvinkel är Home State Shopping. Fenomenet kommer att göra det intressant för vissa av medlemsstaterna att konkurrera med andra medlemsstater. Det finns redan idag de medlemsstater som använder sitt skattesystem för att locka till sig näringslivet. Det finns dessutom betänkligheter kring den administrativa bördans ökning. Även vad gäller HST bör en mindre ingripande lösning övervägas. Om möjliggörandet av gränsöverskridande resultatutjämnning är ett primärt mål (som det är för uppsatsens ändamål) är HST för långtgående.

¹⁹⁴ COM (2005) 702, s 10

¹⁹⁵ Lodin, S-O och Gammie, M, *Home State Taxation*, s 27

¹⁹⁶ Westberg, B, *Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner*, s 565

5.4 Resultatutjämningsproblematiken - andra lösningsförslag

5.4.1 Inledning

Min presentation av andra förslag till regelverk som ger möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämningslösningar kan delas upp i två kategorier. Helhetslösningarna och de riktade lösningarna. Helhetslösningarna, EUCIT och CHBT är i sina tekniska lösningar mycket lika CCCTB, men den stora skillnaden är att de är tänkta att vara tvingande. EUCIT går ännu längre och kan ses som ett federalt alternativ, eftersom skattesatserna och skattintäkterna faller under unionens bestämmanderätt. Det skulle innebära att det finns förutsättningar att bilda en federation av EU-länderna. I dagens politiska läge kan det dock inte anses vara aktuellt. Jag har i uppsatsen valt att inte fördjupa min analys i de två förslagen främst med tanke på det politiska läget i unionen. Kommissionen har också uttalat att alla försök till tvingande lösningar i harmoniseringsfrågan har valts bort.¹⁹⁷

Det finns anledning att överväga om inte ovanstående helhetslösningarna CCCTB, HST, EUCIT och CHBT är för långtgående. Av den anledningen vill jag begrunda de mindre ingripande lösningarna som möjliga alternativ, däribland 1990-års direktivförslag. De riktade lösningarna löser bara resultatutjämningsproblematiken, andra skattemässiga hinder som gränsöverskridande koncerner drabbas av kommer att kvarstå. De riktade lösningarna kommer inte att ingripa beskattningsrätten i någon omfattande grad, även om ländernas beskattningsunderlag onekligen kommer att erodera. För att understryka att ett riktat regelverk kan ha flera olika utföranden vill jag även analysera det danska sambeskattningsystemet som ett ytterligare exempel.

5.4.2 Analys av direktivförslaget från 1990 och det danska sambeskattningsystemet.

Kommissionens direktivförslag från 1990 bygger på ett förlustutjämnings-system där dotterbolagets förluster kan tas i beaktande hos moderbolaget. Systemet har likheter med det brittiska förlustutjämningsystemet som var föremål för prövning i Marks & Spencer-målet.

Direktivförslaget har några nackdelar för företagen, vilka bör belysas. Förlustavdraget kan endast göras i vertikal riktning hos moderbolaget, vilket är en svaghet i förslaget. Om moderbolagets vinster inte räcker till kan förlustavdrag gå förlorade. Dock innebär en utvidgning av avdragsmöjligheterna (både vertikalt och horisontellt) en risk för skatteplanering och skatteundandragande. Förslaget innebär vidare att dotterbolagen måste hålla sig med dubbel bokföring, en bokföring som utvisar ett resultat enligt dotterbolagslandets skatterätt och en enligt moderbolagslandets skatterätt. Lösningen kan ses som ganska administrativt betungande, särskilt för mindre företag.

¹⁹⁷ SEC (90) 601, s 3

För medlemsstaterna medför förslaget en risk för Home State Shopping, eftersom koncerner kan placera vinstrika moderbolag i högskatteländer. Förslaget inbegriper inte heller en fördelningsmekanism. Av den anledningen kan medlemsstaterna inte heller kompensera sig för skatteförlusterna de gör när de måste beakta utländska dotterbolags förluster.

Administrationen för medlemsstaterna kommer att öka främst med tanke på det ökade internationella samarbetet som förslaget innebär. Förslaget innebär som sagt att förlustavdrag endast är temporära, de återförs när dotterbolaget återigen går med vinst. Det innebär ett fördjupat samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter. Direktivet om ömsesidigt bistånd av information finns som sagt redan, men det har inte gett det fördjupade samarbetet som var tänkt. Direktivförslaget skulle även behöva kompletteras med regler kring samarbete i både den praktiska handläggningen men också i besvärfrågorna.

En stor anledning till att förslaget var att det förutsatte att medlemsstaterna skulle erkänna varandras förlustberäkningar. Anledningen var förlustberäkningen skulle göras enligt dotterbolagets etableringslandslagstiftning. Kommissionen har här vidgått att det var ett misstag, moderbolagets skattelagstiftning borde ha tillämpats.¹⁹⁸

Den stora fördelen med direktivförslaget är dess avgränsade tillämpningsområde. Förslaget är riktat mot att ge möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning, vilket gör att dess effekter på det nationella beskattningssystemet överblickbara. En annan fördel är att förslaget är enkelt och skulle relativt snabbt kunna införas.

Men precis som för helhetslösningarna finns det även andra tekniska lösningar som är riktade mot att ge möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning. Kommissionen har visat särskild uppmärksamhet för det danska systemet.¹⁹⁹ Det danska skattesystemet bygger på iden om sambeskattnings. Resultaten i de utländska dotterbolagen räknas fram enligt de danska beskattereglerna, resultaten läggs sedan ihop. På det sättet kan gränsöverskridande resultatutjämnning uppnås. Förslaget är inte allt för olikt HST, men syftet med de danska reglerna är att endast uppnå gränsöverskridande resultatutjämnning. Etableringsländerna behåller sin beskattningsrätt. Den skatt som betalas av koncernen utomlands räknas av mot den danska skatten enligt *credit*-metoden. Enligt kommissionen är den största fördelen med förslaget att inget land förlorar sin beskattningsrätt. Systemet har fokus på att förluster skall kunna sättas av mot vinsten i koncernen i stort. Det danska förslaget innebär ett mer optimalt utnyttjande av förluster eftersom hela koncernens resultat kan tas för räkning. Däremot måste koncernen hålla bokföring enligt flera skattejurisdiktioner, och deklarerera för samma skatteobjekt flera gånger. Det finns därför administrativa nackdelar av förslaget.

¹⁹⁸ SEC (2001) 1681, s. 338

¹⁹⁹ Ibid., s. 341ff

Med tanke på att helhetslösningarna (CCCTB, HST, EUCIT och CHBT) är mycket ingripande lösningar, finns det anledning att allvarligt överväga om inte en riktad lösning för resultatutjämningsproblematiken är att föredra. Politiskt står medlemsstaterna och kommissionen långt ifrån varandra. Helhetslösningarna, särskilt CCCTB innebär att medlemsstaterna förlorar suveräniteten över skatterätten till gemenskapen. För att hitta en lösning på resultatutjämningsproblematiken kan det därför vara att föredra att kommissionen väljer den väg som vissa medlemsstater redan har valt, nämligen en riktad lösning. Direktivförslaget från 1990 behöver viss omarbetning, men är i grunden ett tänkvärdt förslag. Ett annat alternativ är det danska sambeskattningsystemet som skulle kunna stå som modell för en riktad lösning på den gränsöverskridande resultatutjämningsproblematiken. Av det sagda kan man sluta sig till att det finns en rad alternativ till de helhetslösningar som kommissionen riktar sina resurser mot. Jag anser att en riktad lösning är att föredra. En begränsad åtgärd har mer förutsebarhet och är inte lika politiskt kontroversiell.

5.5 Slutsatser

Det finns en rad argument för att tillåta gränsöverskridande resultatutjämningslösning. Främst är argumenten ekonomiska. För unionen som helhet tros gränsöverskridande resultatutjämningslösning ge ökad tillväxt. För företagen skulle regler om gränsöverskridande resultatutjämningslösning framför allt innebära skattelättnader och underlätta etablering i andra medlemsländer. För medlemsstaterna är suveräniteten över skatterätten den stora frågan. I analysen av de valda harmoniseringsförslagen har jag har försökt att beakta medlemsstaternas, näringslivets och unionens intressen. Utifrån analysen skall jag i det följande försöka att dra slutsatser kring vilka harmoniseringsförslag som kan föredras framför andra.

Analysen av CCCTB och HST visar att båda harmoniseringsförslagen ingriper mycket i medlemsstaternas suveränitet. I HST-systemet kommer Home State Shopping att vara det överhängande problemet, eftersom vissa medlemsstater kan locka till sig näringslivet genom konkurrenskraftiga skattesystem. I det avseendet har fördelningsnyckeln en avgörande roll. Jag har ovan konstaterat att CCCTB utsätter de nationella skattesystemen för institutionell konkurrens. Företagen får välja om de vill beräkna sin skattebas enligt CCCTB eller enligt det nationella skattesystemet. Statens suveränitet över skattesystemet korrumpas eftersom CCCTB kan utformas så fördelaktigt att "användandet" (de skatteskyldiga) av den nationella företagsbeskattningen kommer minska. Fördelningsnyckelns konstruktion neutraliserar dock effekterna, eftersom medlemsstaterna även fortsättningsvis har skatteintäkter. Dess storlek kan dock medlemsstaterna inte längre påverka, utan det är upp till EU att utforma reglerna för skattebasens uträknande. Medlemsstaterna kommer också att förlora sin möjlighet att skapa olika incitament genom sina skattesystem. CCCTB kommer enligt mig snabbt att bli en ödesfråga för gemenskapen, där CCCTB kan vara ett första steg till en federalisering. CCCTB var tänkt som en medelväg där medlemsstaternas suveränitet över skattesystemet inte skulle påverkas. Argument har bl.a.

varit att skattesatserna står utanför projektet och att CCCTB är ett frivilligt tillval för företagen. Om projektet skall ses utifrån ett suveränitetsperspektiv kanske förslaget inte är den önskvärda medelvägen. Ett införande av CCCTB kan vara ett första steg till en federation, vilket också är medlemsstaternas största farhåga. EUCIT som är den federala varianten på CCCTB kan vara ett naturligt nästkommande steg.

För företagens del är effekterna av HST och CCCTB oklar. För företagen är det positivt att gränsöverskridande resultatutjämnning blir möjlig, men det kan finnas andra negativa konsekvenser. En kritik är den fortsatt bristande gränsöverskridande resultatutjämnningen. Inom en CCCTB-koncern krävs ett ägande till 75% för att resultatutjämnning skall kunna göras. Den gränsöverskridande resultatutjämningsproblemtiken kan med andra ord finnas kvar inom CCCTB-systemet om bolaget inte ägs med tillräckligt stor andel. Till viss del kommer därför Marks & Spencer-principen har fortsatt aktualitet. Bristen i HST-systemet är att möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämnningen beror på hemlandets regler.

Det är ett uttalat mål för både HST och CCCTB att systemen skall minska den administrativa bördan för företagen. Det finns dock inget som egentligen talar för det. Vinsten av besparade skattutgifter blir mindre vid ökade administrationskostnader. Det finns dessutom förhoppningar om att CCCTB och HST skall lösa den rättsosäkerhet som finns på grund av EG-domstolens praxis. Påståendet att rättsosäkerheten skulle minska i och med ett införande av HST eller CCCTB är inte givet. Företagen kan bl.a. drabbas av att reglerna inte tillämpas uniformt. CCCTB-konceptet skall införas som direktiv, vilket innebär att medlemsstaterna själva sedan måste instifta en brygga mellan sina regler och CCCTB-reglerna. Det finns här en risk att reglerna instiftas olika i olika länder. Det skall också tilläggas att skattemyndigheterna i de olika länderna har olika arbetsmetoder och kulturer. Risken för tvister och inkonsekvenser är därför överhängande.

För unionens del har det gjorts en konsekvensanalys av HST. Resultatet av analysen visar att tillväxten i unionen kommer att öka av ett införande av HST. Anledningen är att bl.a. internationell resultatutjämnning blir möjligt vilket ger skattebesparingar för företagen. Framst för att inträdesströsklar sänks och näringslivet gynnas genom skattebesparingar, vilket i sin tur gynnar tillväxten ytterligare. Det finns ingen analys gjord av kommissionen gällande CCCTB, men kommissionen räknar ändå med att projektet skall bidra till att det s.k. Lissabon-målet nås.

Medlemsstaterna och kommissionen står väldigt långt ifrån varandra rent politiskt i frågan om harmonisering av skatterätten. HST är ett färdigt projekt för medlemsstaterna att anta, men hitintills har ingen medlemsstat visat något intresse av att anta projektet. Kommissionen har medlemsstaternas mandat att fortsätta arbetet med CCCTB, eftersom det långsiktiga målet för EU är en harmoniserad skattebas.²⁰⁰ Om direktivet kommer att antas är dock

²⁰⁰ Hrehorovska, L, *Tax Harmonization in the European Union*, s 159

en öppen fråga.²⁰¹ Eftersom det politiska klimatet för CCCTB och HST är svårt kan kanske en riktad harmonisering av skatterätten vara på sin plats. De riktade lösningarna är i förhållande till helhetslösningarna mindre ingripande och effekterna mer överblickbara. Det skulle därför kanske vara lättare att få politiskt stöd för en riktad harmonisering. Det finns en rad olika tekniska lösningar på ett riktat regelverk, med sina för- och nackdelar. 1990-års direktivförslag behöver viss omarbetning. Det danska systemet för sam-beskattnings skulle kunna stå modell för en EU-variant. Jag anser även att en avgränsad version av HST borde vara möjlig. Med andra ord skulle hemstatens regler om resultatutjämnings kunna tillämpas inom hemstatsgruppen, situationen påminner om den situationen som finns hos de medlemsstaterna som tillåter resultatutjämnings.

Slutsatsen är därmed att CCCTB och HST kan ha en menlig inverkan på medlemsstaternas suveränitet inom beskattningsrätten. Det går heller inte att visa på att vinsterna för näringslivet är så uppvägande stora eftersom framför allt de administrativa kostnaderna och den rättsliga osäkerheten kan öka. Min slutsats är därför att kommissionen bör arbeta för att åstadkomma en riktad lösning på resultatutjämningsproblematiken. Därmed är inte sagt att resultatutjämningsproblematiken är det enda skatterättsliga problemet internationellt sett, som kan behöva åtgärdas. Försöket att med ett och samma regelpaket (HST och CCCTB) komma tillrätta med alla problem på samma gång, är kanske inte den lämpligaste vägen. Anledningen är att konsekvenserna för företagen, medlemsstaterna och unionen som helhet, är varken helt positiva eller fullständigt överblickbara.

²⁰¹ 20 av 25 länder stödde förslaget. Framför allt Frankrike och Tyskland ville stävja skattesattdumpningen inom EU, Hrehorovska, L, *Tax Harmonization in the European Union*, s 159

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Lagar och direktiv

Inkomstskattelag (1999:1229)

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

Rådets direktiv 77/799/EEC, *Assistansdirektivet*

Rådets direktiv 90/435/EEG, *Moder-/ dotterbolagsdirektivet*

Rådets direktiv 90/434/EEG, *Fusionsdirektivet*

Rådets direktiv 2003/49/EEG, *Ränte-/ royaltydirektivet*

Förarbeten

Prop. 2007/08:1, *Budget propositionen för 2008*, vol.1

Förarbeten från kommissionen

SEC (90) 601 final. *Communication of 20 April 1990, Guidelines on company taxation.*

SEC (2001) 1681, *Sammanfattning av kommissionens undersökning rörande företagsbeskattning på den inre marknaden*

SEC (2005) 1785, Brussels 23 December 2005. Annex to “*Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home State Taxation pilot scheme.*”
Impact Assessment

SEK (2006) 1690 Brussels, 19.12.2006, Annex to the “*Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations*”

Technical Annexes

COM (90) 595 final, Brussels 24 January 1991. *Proposal for a council directive concerning arrangements for taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States.*

COM (2001) 260 Brussels, 23.5.2001, *Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead*

COM (2001) 582 Brussels, 23.10.2001, *Towards an Internal Market without tax obstacles- A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*

COM (2001) 763 final/2, Brussels 21 December 2001. *Withdrawal of Commission proposals.*

KOM (2003) 726 slutlig, Bryssel 24 november 2003. *En inre marknad utan företagskattmässiga hinder – uppnådda resultat, pågående initiativ och uppgifter som återstår att lösa.*

Outline of a possible experimental application of Home State Taxation to small and medium-sized enterprises. Brussels 24 June 2004. European Commission. Ref: TAXUD C.1/DOC (04) 1410.

COM (2005) 702 final. Brussels, 23 december 2005. *Undanröjande av bolagsskatterelaterade hinder för små och medelstora företag på den inre marknaden – utkast till ett tänkbart pilotprojekt med hemlandsbeskattning.*

KOM (2006) 824 slutlig, Bryssel 19 december 2006. *Skattmässig behandling av förluster i gränsöverskridande situationer.*

IP/06/1828, Brussels 19 December 2006, Direct Taxation: *The European Commission proposes an EU co-ordinated approach on relief for losses incurred in other Member States (cross-border loss relief)*

CCCTB-arbetsgruppens dokument

CCCTB/WP047, *The mechanism for sharing the CCCTB*

CCCTB/WP061, *CCCTB: possible elements of the administrative framework*

CCCTB/WP057, *CCCTB: possible elements of a technical outline*

Rapporter

Neumark, Fritz, *Bericht des Steuer- und Finanzausschusses*, 1962. Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommission.

A.J. van den Tempel, *Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities*. Commission of the European Communities. Competition – Approximation of Legislation Series no. 15, Brussels, 1970.

Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, March 1992. Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 1992. (Rudingsrapporten)

Litteratur

Lodin, Sven-Olof & Gammie, Malcolm, *Home State Taxation*, IBFD Publications BV, Amsterdam 2001.

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Marknadsrättsförlaget AB, Anders Kjellgren och Norstedts Juridik AB, upplaga 2:1, 2002

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, upplaga 2:1. Studentlitteratur. Uppsala, 2007.

Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, upplaga 2. Iustus Förlag AB, Uppsala 2006.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg Christer. *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, upplaga 12 (del 2). Studentlitteratur AB, Lund 2009.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt- i ett svenskt perspektiv*, uppl. 4, Prose Design & Grafik, Lund 2004

Sundgren, Stefan, Nilsson, Henrik, Nilsson, Stellan, *Internationell redovisning - Teori och praxis*, uppl. 1:11, Studentlitteratur AB, Pozkal, Poland, 2007

Artiklar

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

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

von Bahr, Stig, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, Svensk skattetidning, nr 4 2009, s 427-436

Benshalom, Ilan, *A Comprehensive Solution for a Targeted Problem: A Critique of the European Union's Home State Taxation Initiative*, European Taxation, vol 48, 2008, no 12, s 630-641

Brokelind, Cécile, *Lindex - målet, fortsättning och slut?*, Svensk skattetidning, nr 9 2006, s 650-660

Brokelind, Cécile, *Koncernbeskattningsens framtid efter EGD:s dom i målet Oy AA*, Svensk skattetidning, nr 8 2007, s 530-537

Czakert, Ernst, *Administrative issues and CCCTB*, EC Tax Review 2008/4, s 196-172

Hrehorovska, Lucia, *Tax Harmonization in the European Union*, Intertax, 2006, vol 34, issue 3, s 158-166

Holmdahl, Sven Erik och Olsson, Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt nr 7-8 2009, s 452-462

Holmdahl, Sven Erik och Olsson, Fredrik, *Visst gäller Marks & Spencer!*, Skattenytt, nr 1-2 2008, s 18-23

Kemmeren, Eric, C.C.M., *ECJ should not unbundle intergrated tax systems*, EC Tax Review, 2008/1, s 4-11

Linder, Peter, *Förenkling som gynnar stora och små*, Balans nr 2, 2008, s 24

Merks, Paulus, *Corporate Tax and European Commission*, Intertax, 2008, vol. 36, issue 1, s 2- 23

Meussen, Gerard T.K., *Cross-Border Loss Relief in the European Union following the Advocate General,s Opinion in the Marks & Spencer Case*, European Taxation, vol. 45 2005, no 7, s 282-286

Mosquera Valderrama, Irma Johanna, *The CCCTB Compatible with National GAAP? What´s Next?*, vol 36, issues 8/9, 359- 370

Panayi, Christiana HJI, *The Common Consolidated Corporate Tax Base – Issues for Member States opting Out and Third Countries*, European Taxation, vol 48, 2008, no 3, s 114-123

Pelin, Lars, *Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv*. Skattenytt, 2006, s. 441-452.

Hamskär, Ingemar och Jonsson, Claes-Michael, "Ökad jurismakt hotar demokratin" SvD Brännpunkt 1 september 2009

Schön, W, *The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?*, European Taxation, vol 42, 2002, no 8 s 276-286

Westberg, Björn, *Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner*, Skattenytt nr 10 2001, s 554-567

Studentuppsatser

Arstedt, Lisa, *Home State Taxation -en analys av förslaget utifrån den EG-rättsliga rätten till etablering*, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, 2002

Nyström, Glenn, *Bristen på gränsöverskridande förlustutjämning inom EU - en studie av utvalda nationella system och av kommissionens förslag till en lösning på problemet*, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, 2009

Fridstjerna, Cecilia, *Gränsöverskridande resultatutjämning -de svenska koncernbidragsreglernas kompatibilitet med EG-rätten*, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, 2007

Digitala källor

Ceriani, Vieri, *The Common Consolidated Corporate Tax Base*, http://www.europarl.europa.eu/comparl/econ/hearings/20051005/ceriani_en.pdf

Ceriani, Vieri, The Common Consolidated Corporate Tax Base,
http://www.europarl.europa.eu/comparl/econ/hearings/20051005/ceriani_en.pdf

<http://www.eu-upplysningen.se/Amnesomraden/Skatter/> 2008-07-29

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

Övrigt

Skatteverkets ställningstagande

Skatteverkets ställningstagande, Avräkning av dansk skatt vid sambeskattning, dnr 131 342711-06/111

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

26/62 Van Gend en Loos

6/64 Costa mot E.N.E.L

120/78 Cassis de Dijon

283/81 Cilfit

270/83 Avoir fiscal

204/90 Bachmann

330/91 Commerzbank,

250/95 Futura

250/95 Safir

264/96 ICI,

307/97 Saint Gobain

264/97 Baxter

200/98 X & Y AB

397/98 Metallgesellschaft Ltd and Others

410/98 Hoechst AG, Hoechst UK Ltd

324/00 Lankhorst-Hohorst,

446/03 Marks & Spencer

231/05 Oy AA

414/06 Lidl

Regeringsrätten

Mål nr. 6511-06

Mål nr. 7322-06

Mål nr. 7444-06

Mål nr. 6512-06

Mål nr. 1651-07

Mål nr. 1648-07

Mål nr. 1650-07

Mål nr. 1652-07

Mål nr. 3638-07

Mål nr. 1267-08

Kammarrätten

Mål nr 4321-4322-05.