



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Frida Hall

EU-domstolens inverkan på det
svenska skattesystemet med
fokus på gränsöverskridande
förlustutjämning

Examensarbete
30 högskolepoäng

Lars Pelin

Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte	5
1.2 Avgränsning	6
1.3 Metod	6
1.4 Disposition	6
2 EU-RÄTTEN	7
2.1 Lissabonfördraget	7
2.2 EU-Fördraget och EUF-fördraget	7
2.3 Unionsrättens utformning på det direkta beskattningsområdet	9
3 EU-DOMSTOLENS PRAXIS	10
3.1 Marks & Spencer	11
3.2 Oy AA - målet	13
4 EU-DOMSTOLENS PÅVERKAN PÅ DEN SVENSKA RÄTTEN	14
4.1 Svensk skattelagstiftning	14
4.2 Skatteverkets ställningstagande	16
5 NYA REGLER OM GRÄNS-ÖVERSKRIDANDE RESULTAT-UTJÄMNING	18
5.1 Bakgrunden till propositionen	18
5.1.1 Svenska koncernbidragsreglerna	18
5.1.2 Regeringsrättens praxis	19
5.1.2.1 Koncernbidrag till moderföretag eller systerföretag	20
5.1.2.2 Avdrag vid definitiv förlust	20
5.1.2.3 Mottagarlandets regler om förlustutjämning	21

5.2	Koncernavdragsreglerna	22
5.2.1	Inledning	22
5.2.2	Tillämplighet	22
5.2.3	Grundläggande förutsättningar	22
5.2.4	Slutlig förlust	23
5.3	Koncernavdragets storlek	23
5.4	Koncernavdragets förenlighet med unionsrätten	24
5.4.1	Kravet på direkt ägande av dotterbolaget	24
5.4.2	Begränsning av koncernbidragets storlek	25
5.4.3	Verksamhet som bedrivs av bolag i intressegemenskapen	26
6	ANAYS	28
6.1	Hur får EU-rätten betydelse på det direkta beskattningsområdet enligt EU-domstolen?	28
6.2	Vilka för och nackdelar det finns med att EU-domstolen har tagit på sig den lagstiftande rollen?	29
6.3	Hur förhåller sig de nya svenska reglerna om koncernavdrag till unionsrätten?	30
	BILAGA A	33
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	35
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	37

Summary

The Constitution Act, which is Sweden's constitution explicitly, states that Sweden is a sovereign state with a democratic form of government. But after Sweden joined the European Union in 1995, legislation of particular direct taxes come to be affected significantly, although Sweden has not transferred them to European institutions.

EU court for lack of harmonization of its own initiatives designed precedents that are increasingly reminiscent of laws. In Marks & Spencer it was evident that the EU Court went beyond its powers in rejecting the British group contribution rules. Despite the fact that the appeal only dealt with Britain, the group contribution rules still will apply to all national tax systems. Tax systems in the Member States are not harmonized in any way; therefore, problems arise in interpreting the EU Court's judgments.

A complex situation arises when the European Court of Justice is the law in Sweden and the Tax Board must follow that practice which is not in accordance with the Swedish tax laws. Because of this, the Tax Board has come to ignore the Swedish laws if they might not comply with EC law, and therefore more or they acts legislators.

After the end of the M & S has been discussed extensively about the swedish laws dealing with transnational corporations in the profit and loss, really can be compatible with EU law.

In 2009 the Supreme Administrative Court in Sweden handed down in ten cases about cross-border loss compensation. It became evident for the Supreme Administrative Court that the Swedish laws were contrary to EU freedom of establishment. They based the interpretation heavily on the M&S case ruling. This year a new law came about because of the Marks & Spencer, which applies to group relief. The proposal received considerable criticism, and it is still uncertain whether it really is compatible with EU law.

How to avoid that Member States legislate after the European Court of Justice rulings which usually deals with laws of other countries contributing to the legal situation is often unclear. That requires first and foremost that Member States really highlight the problem. After which many experts believe that the best would be to develop a common tax base. Present situation creates big holes in our legal system that contributes to an unsustainable situation in the future. So to avoid the legal uncertainty in many cases, would be to harmonize tax.

Sammanfattning

I Regeringsformen som är Sveriges grundlag står det uttryckligen att Sverige är en suverän stat med ett demokratiskt statskick. Men efter Sveriges inträde i Europeiska Unionen 1995 har lagstiftningen av bl.a. direkta skatter kommit att påverkas avsevärt, trots att Sverige inte har överlåtit dessa till EU-institutionerna.

EU-domstolen har i brist på harmonisering på eget initiativ utformat prejudicerande domar som alltmer påminner om lagar. Marks & Spencer-målet [M&S] är ett tydligt mål där domstolen har gått utöver sin kompetens genom att underkänna de Brittiska koncernbidragsreglerna. Trots att domen bara behandlar Storbritanniens koncernbidragsregler ska den ändå tillämpas på alla medlemsstaternas skattesystem. Skattesystemen i medlemsstaterna är inte på något sätt harmoniserade, därför uppkommer problem när man ska tolka EG-domstolens domar.

En komplex situation uppstår då EU-domstolens praxis är lag i Sverige och Skatteverket måste följa denna praxis som inte överensstämmer med de svenska skattelagarna. På grund av detta har Skatteverket kommit att förbise de lagar som finns för att de eventuellt inte överensstämmer med EG-rätten, och därigenom mer eller mindre agerat lagstiftare.

Efter utgången i M&S har det flitigt diskuterats om de svenska reglerna som handlar om resultatutjämning i gränsöverskridande koncerner verkligen kan anses vara förenliga med unionsrätten. Regeringsrätten avkunnade 2009 tio domar där samtliga fallen handlade om gränsöverskridande resultatutjämning. Det blev då enligt Regeringsrätten uppenbart att de svenska reglerna stred mot unionens etableringsfrihet, som grund för detta hänvisade Regeringsrätten till det mycket omtalade fallet Marks & Spencer. 1 juli i år inträdde en ny lag som kom till på grund av Marks & Spencer, som gäller koncernavdrag. Förslaget fick mycket kritik och trots att det ändrades under dess beredning så är det fortfarande osäkert om det verkligen är förenigt med den EU-rätt som den sägs bygga på.

Hur man ska göra för att undvika att medlemsstater lagstiftar efter EU-domstolens domar som oftast handlar om andra länders lagar vilket bidrar till att rättsläget oftast är oklart. Så krävs det först och främst att medlemsstaterna verkligen uppmärksammar problemet. Varefter många experter anser att det bästa vore att utveckla en gemensam skattebas. Nulägets situation skapar stora hål i våra rättssystem vilket bidrar till en ohållbar situation i framtiden. Så för att undvika den rättsosäkerhet som i många fall uppstår för medlemsstaterna så vore det bästa att harmonisera skattelagstiftningen. Man kan även ifrågasätta varför Regeringsrätten går emot skriven lag, som vi alla vet ingår det inte i Regeringsrättens kompetens att döma i utanför lagen. Att Regeringsrätten väljer att gå på magkänsla istället för att följa skriven lag är ett stort hot mot demokratin.

Förord

Jag vill tacka Juridiska Fakulteten för en fantastisk utbildning och framförallt vill jag tacka min handledare Lars Pelin som fick mig att bli intresserad av skatterätt och har lärt mig det mesta jag kan om skatterätt.

Jag vill även tacka min underbara familj som har ställt upp och stöttat mig i vått och torrt.

Frida Hall

Onsala, juli 2010

Förkortningar

EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EU-fördraget	Fördraget om Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
M&S	Marks & Spencer (C-446/03)
RF	Regeringsformen (SFS 1974:152)
SN	SkatteNytt
SvSkT	Svensk Skattetidning
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1 kap 1§ i RF fastslås att all makt i Sverige utgår från folket och den offentliga rätten utövas under lagarna. Detta förhållande visar på att Sverige liksom de övriga medlemsländerna är en suverän stat med ett demokratiskt statsskick.

Samarbetet inom Europeiska Unionen [EU] är ett folkrättsligt samarbete i grunden mellan suveräna stater.¹ Medlemsländerna har genom att underteckna EU-fördraget [EUF] överlätit en del av statsorganens beslutsbefogenheter till EU-institutionerna. EU-rätten ska utgöra en integrerad del av medlemsstaternas nationella rätt och är bindande för medlemsstaterna och deras medborgare.² Gemenskapens kompetens är endast den som framgår av fördragen.³ För ytterligare kompetens krävs alltid att medlemsstaterna kommer överens om det med en ändring av fördragen.⁴

EU-domstolen har arbetat fram praxis och principer i brist på reglering. Bland annat principen om fördragsartiklarnas direkta effekt samt EU-rättens företräde.⁵ Dessa principer och domstolens praxis har kommit att påverka Sveriges lagstiftning på områden som inte är överlåtna till EU-institutionerna däribland regler som rör direkta skatter. Principerna stödjer sig på medlemsstaternas tysta eller uttryckliga accept. Den avgörande makten i samarbetet har de suveräna medlemsländerna som när som helst tillsammans kan ta tillbaka eller modifiera sin accept.⁶

Den 1 juli i år trädde en ny lag i kraft som handlar om koncernavdrag vid gränsöverskridande resultatutjämnning. Lagen kom till efter att Regeringsrätten avkunnade tio domar 2009 som samtliga handlade om gränsöverskridande resultatutjämnningar. De uppmärksammade då med Marks & Spencer som grund att de svenska reglerna uppenbart stred mot etableringsfriheten.

1.1 Syfte

I. Syftet med uppsatsen är att se hur EU-rätten får betydelse på det direkta beskattningsområdet enligt EU-domstolen. Hur det kommer sig att EU-domstolen har tagit på sig den här rollen.

¹ Prop. 1993/94:114, s. 18.

² Riksdagens överlåtelse regleras i 10 kap. 5 § RF och genom särskild anslutningslag har Sverige generellt överfört beslutanderätt till EG.

³ Wiklund, O., EG-domstolens tolkningsutrymme, 1997, s. 197 och s. 202.

⁴ Prop. 1993/94:114, s. 18.

⁵ Principen om EG-rättens företräde är en av EU-domstolens centrala doktriner. Kommit i uttryck bl.a. i *Costa/Enel* (6/64).

⁶ Pelin, L., Direkta skatter och EG-rätten, s. 204.

II. Samt att se till vilka för eller nackdelar det finns att EU-domstolen har tagit på sig den ”lagstiftande” rollen.

III. Jag kommer även att diskutera och analysera de nya svenska reglerna om koncernavdrag förhåller sig till unionsrätten.

1.2 Avgränsning

För förståelse av denna uppsats är det en förutsättning att läsaren har en viss grundläggande utbildning inom EU- och skatterätt. Då jag inte kommer att förklara och behandla de mest grundläggande inom EU-rätten.

1.3 Metod

En klassisk rättsdogmatisk metod har använts för att klargöra EU-domstolens betydande roll på direkta skatteområdet. Det innebär en genomgång av rättskällorna i ordning efter juridisk dignitet. Ämnet har jag utrett först med hjälp av lagtexten, sedan studerat förarbeten, praxis och doktrin.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med en presentation av EU-rätten. Därefter kommer EU-domstolens uppbyggand och praxis att belysas, framförallt Mark & Spencer-målet. Fjärde kapitlet kommer att behandla hur EU-domstolens praxis har påverkat svensk skattelagstiftning och hur skatteverket ställer sig till EU-domstolens domar. Därefter kommer i de femte kapitlet de nya regler om koncernavdrag att diskuteras och analyseras. Uppsatsen avslutas därefter med en analys.

2 EU-rätten

2.1 Lissabonfördraget

Den 1 januari 2009 trädde Lissabonfördraget i kraft. Lissabonfördraget innehåller tillägg och ändringar i de grundläggandefördragen. Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen [EG-fördraget] byter namn till fördraget om Europeiska unionens funktionssätt [EUF-fördraget] och fördraget om Europeiska unionen [EU-fördraget] kvarstår i modifierad form och artiklarna i fördragen numreras om. Europeiska gemenskapen [EG] ersätts av Unionen som juridisk person. Samarbetet i tre pelare upphör och genom Lissabonfördraget överläts viss ytterligare beslutanderätt till Europeiska unionen.⁷

I institutionernas sammansättning och sätt att fungera görs viktiga förändringar. Förändringarna bör ses i ett sammanhang där balansen mellan institutionerna består samtidigt som alla institutioner stärks. Inom lagstiftningsfrågor stärks Europaparlamentets inflytande genom att det som regel ska vara medbeslutande.⁸

Fördraget innebär även att den före detta EG-domstolens behörighet utvidgas samt att den byter namn till EU-domstolen.⁹ I uppsatsen kommer jag att hänvisa till EU-domstolen även om den vid tidpunkten kallades för EG-domstolen samt vad gäller artiklarna kommer jag att hänvisa till de ”nya” artiklarna.

Bestämmelserna om skatter är i stort sätt inte förändrade. Ett förtydligande görs i artikel 93 i EUF-fördraget om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter på den inre marknaden. För att harmonisera lagstiftning anges som tillägg ”att undvika snedvridning av konkurrensen”. Rådet ska fatta beslut med enhällighet i skattefrågor efter att ha hört Europaparlamentet.¹⁰

2.2 EU-Fördraget och EUF-fördraget

Enligt EU-fördraget ska gemenskapen handla inom ramen för de befogenheter som den har tilldelats. Varje befogenhet som inte har tilldelats

⁷ Prop. 2007/2008:168 s. 1.

⁸ Prop. 2007/2008:168 s. 23.

⁹ Prop. 2007/2008:168 s. 65.

¹⁰ Prop. 2007/2008:168 s.178.

unionen i fördragen ska tillhöra medlemsstaterna.¹¹ Om man bortser från förbudet mot diskriminerande varubeskattning i art. 110 finns det inte några fördragstexter som uttryckligen begränsar medlemsstaternas rätt att inkomstbeskatta.¹²

Legalitets-, lojalitets-, subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen är några av de allmänna principerna som är kodifierade i EU-fördraget. I art 5.2 EU-fördraget finner man legalitetsprincipen som innebär att unionen endast ska handla inom ramen för de befogenheter den har tilldelats och de mål som har ställts upp för gemenskapen genom fördraget. Subsidiaritetsprincipen i art 5.3 innebär att på de områden där gemenskapen inte är ensam behörig, ska den endast handla om och i den utsträckning som målet med en åtgärd inte tillräckligt väl kan uppnås av medlemsländerna och därför bättre kan uppfyllas på gemenskapsnivå. Enligt proportionalitetsprincipen ska unionens åtgärder till innehåll och form inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i fördragen art 5.4. Medlemsstaterna ska vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av fördragen eller av unionens institutioners akter. Detta är innebörden av lojalitetsprincipen art 4. 3p.¹³

Medlemsstaterna ska på inkomstskatteområdet i allt väsentligt leva upp till EUF-fördragets principer genom att inom ministerrådet enhälligt och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén, komma överens om gemensamma principer och lagar (direktiv) för att undanröja hindren för gränsöverskridande verksamhet, och det finns ingen nödutgång vid oförmåga, art. 115.¹⁴

För att föröka bli av med hinder för gränsöverskridande verksamhet förväntas medlemsländerna i ministerrådet ha fördragsprinciperna för ögonen, men de kan hänvisa till vetorätten när som helst när de diskuterar olika möjligheter att samordna inkomstskatteregler via sekulär rätt. EUF-fördragets principer har inte något inflytande över vetorätten. Medlemsstaternas suveräna rättighet att beskatta kan följaktligen bara genom antagande av bindande sekulär lagstiftning begränsas, en form av successiva avståenden. Vetorätten skyddar deras suveräna rätt att inkomstbeskatta.¹⁵

På EU:s inre marknad kan människor, varor tjänster och kapital röra sig fritt och verka över gränserna.¹⁶ Nationella skatteregler som hindrar den fria rörligheten är i princip otillåtna. I ett stort antal fall har EU-domstolen underkänt nationella skatteregler eftersom de ansetts strida mot bestämmelserna om fri rörlighet.¹⁷

¹¹ Art. 5. EU-fördraget.

¹² Art. 110 EUF-fördraget.

¹³ Art.4 och 5 i EU-fördraget.

¹⁴ Art 115 EUF-fördraget, Pelin, L., Direkta skatter och EG-rätten, s. 205.

¹⁵ Pelin, L., Direkta skatter och EG-rätten, s.205.

¹⁶ Bernitz U, Kjellgren A, Europarättens grunder, 2002, s. 220.

¹⁷ Ståhl K, Skatterna och den fria rörligheten inom EU skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8 s. 11.

2.3 Unionsrättens utformning på det direkta beskattningsområdet

EU-rätten är införlivad i svensk lag och därför utgör den en del av denna. Samarbetet inom unionen är av överstatlig karaktär som innebär att suveränitet har lämnats över åt EU:s institutioner som därmed kan utfärda regler som binder staterna indirekt eller direkt.¹⁸ Unionsrätten består av primärrätt som utgörs av fördragen och sekundärrätt som utgörs av lagstiftning och rättsbildning som härleds från kompetensen som fördraget har lämnat över åt EU:s institutioner.¹⁹ EU-domstolen anser trots detta att diskrimineringsförbudens vars syfte är att upprätthålla de fyra friheterna är tillämpliga direkt också vid den skatterättsliga regleringen.²⁰ Om de nationella reglerna diskriminerar en gränsöverskridande händelse i jämförelse med en rent inhemsk sådan så anses det vara ett hinder för den fria rörligheten.²¹ Negativ särbehandling föreligger enligt praxis från EU-domstolen när lika regler tillämpas på objektivet inte jämförbara situationer eller när olika regler tillämpas på objektivet jämförbara situationer.²²

EU-domstolen har ett flertal gånger ansett att nationella regler strider mot etableringsfriheten.²³ Dock har EU-domstolen gjort klart att nationella regler kan godtas så länge de kan rättfärdigas. Så om syftet med bestämmelsen är i överensstämmelse med fördraget och kan motiveras med tvingande hänsyn till allmänintresset samt att den är proportionell så kan inskränkningen anses berättigad.²⁴

¹⁸ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, 2009, s. 45f.

¹⁹ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2006, s. 303.

²⁰ Pelin, Direkta skatter och EG-rätten, 2008, s. 206.

²¹ Ståhl & Persson Österman, EG-skatterätt, 2006, s. 66f.

²² T.ex. Royal Bank of Scotland (C-311/97) p. 22, Shumacker (C-273/92) p. 36-38, Asscher (C-107/94) p. 42.

²³ T.ex. De Baeck (C-268/03), X & Y (C-436/00), Lankhorst-Hohorst (C-324/00), M&S (C-446/03)

²⁴ Pelin, Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, 2006, s. 354.

3 EU-domstolens praxis

I sin praxis har EU-domstolen generellt gett fördragsbestämmelserna om fri rörlighet ett mycket omfattande tillämpningsområde och detta gäller även när det är skatteregler som prövats mot fördraget. Så länge reglerna inte leder till att utländska varor, tjänster, personer och investeringar missgynnas så begränsar fördraget inte medlemsstaternas möjligheter att utforma sina skattesystem på det sätt de önskar, vad gäller såväl nivån på skatteuttaget som hur skattebasen bestäms. Men i praktiken kan kravet på likabehandling av inhemska och utländska förhållanden ändå leda till att medlemsstaternas handlingsutrymme rent faktiskt begränsas även när det gäller hur beskattningen i rent nationella fall kan utformas.²⁵

I flera av EU-domstolens förhandsavgöranden återfinns följande till synes paradoxala yttranden:

”Även om frågor om direkta skatter, på gemenskapens nuvarande stadium, i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna inte desto mindre skyldiga att iakttä gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet.”²⁶

Detta innebär att till exempel i fråga om en gränsöverskridande förlustutjämnning så är begränsningarna enligt gemenskapsrätten tillämpliga på den behörighet som utövas av medlemsstaterna i gränsöverskridande eller transnationella situationer. Eftersom medlemsstaterna fritt fastlägger sina skattesystem så omfattas inte belastningar som skatteskyldig drabbas av endast till följd av skillnader mellan medlemsstaternas skattesystem av fördraget, eftersom de nationella lagstiftningarna på detta område inte är harmoniserade.²⁷

När de gemenskapsrättsliga bestämmelserna står i strid med de nationella rättsreglerna måste någon av rättsreglerna ge vika för att tvistefrågan ska kunna lösas. I EU-rätten regleras inte denna företrädesfråga. I Costa/Enel-målet introducerades principen om EU-rättens absoluta företräde som har sitt ursprung i EU-domstolens praxis.²⁸ Successivt har principen om EU-rättens företräde vunnit acceptans hos medlemsstaternas och de nationella domstolarna.²⁹ EU-domstolen menar att medlemsstaternas rätt att beskatta inskränks av de primärrättsliga bestämmelserna om fri rörlighet och ickediskriminering. För denna ståndpunkt finns det emellertid inget uttryckligt stöd för i vare sig EU-, EUF-fördragen eller annat folkrättsligt

²⁵ Ståhl K, Skatterna och den fria rörligheten inom EU skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8 s. 13.

²⁶ T.ex. målen *Schumacker* (C-279/93), *Mannien* (C-319/02) och *Marks & Spencer* (C-446/03).

²⁷ T.ex. målen *Bachmann* (C-204/90), *Saint-Gobain* (C-307/97) och *Gilly* (C-336/96).

²⁸ Pelin, L., Betydelsen på det direkta beskattningsområdet, *Skattenytt* nr 7-8 2004.

²⁹ T.ex. NJA 2002 s. 75, RÅ 1996 ref 50, RÅ 1997 ref 65, RÅ 1997 ref 82, RÅ 2000 ref 38 och ref 47.

dokument. Det medför att de uttryck som finns i EUF-fördraget för medlemsstaternas suveräna skattepolitik har begränsats till symboluttryck för suveräniteten. Ett tolkningsresultat som är oförenligt med fördragsbestämmelsernas ordalydelse och syfte kan inte rimligen motiveras med de allmänna rättsprinciperna.³⁰

Nationella skatteregler som behandlar gränsöverskridande situationer på ett mindre förmånligt sätt jämfört med inhemska transaktioner underkänns av EU-domstolen, såvida de inte är proportionerliga och kan rättfärdigas.³¹ Tillräckligt är att en skatteregel potentiellt kan ha en hindrande effekt på den fria rörligheten.³²

Medlemsstaternas ovilja att harmonisera inkomstskatterna genom att utfärda gemensam lagstiftning i form av direktiv har lett till att domstolens inflytande har blivit särskilt stort just på detta område. Rättsutvecklingen styrs just nu nästan helt genom rättspraxis och EU-domstolen kan sägas ha intagit lagstiftarens roll i stor utsträckning.³³

3.1 Marks & Spencer

År 2005 avgjorde EU-domstolen målet Marks & Spencer (M&S) som har kommit att få stor betydelse för framtiden. Förmodligen har inget skattemål fått mer uppmärksamhet än M&S där det ställdes på sin spets huruvida de engelska reglerna kunde anses vara fördragsstridiga

Målet gällde de brittiska reglerna om resultatutjämnning mellan närstående företag. Vid den här tidpunkten var det enligt reglerna i Storbritannien tillåtet för ett moderbolag att göra avdrag för förluster i dotterbolag som har samma hemvist som moderbolaget. Däremot tilläts inte avdrag för förluster som uppkommit i en annan medlemsstat i ett dotterbolag som har en annan hemvist än moderbolaget. Avdrags medgavs med andra ord endast för underskott som uppkommit i Storbritannien.

M&S yrkade på att få göra avdrag för förluster uppkomna i dotterbolag hemmahörande i Tyskland, Frankrike och Belgien och den brittiska domstolen avslog yrkandet.

³⁰ Antalet mål där nationella skatteregler har underkänts av EU-domstolen på den grunden att de anses oförenliga med dessa primärrättsliga regler har ökat påtagligt under de senaste åren. EU-domstolen har i ett förhållandevis stort antal mål funnit att nationella regler strider mot fördragsbestämmelserna om etableringsfrihet, såsom i målen *Imperial Chemical Industries plc* (C-264/96), *X-AB och Y-AB* (C-200/98), *Baars* (C-251/98) *Royal Bank of Scotland* (C-311/97), *Safir* (C-118/96), *Gerritse* (C-234/01), *Scandia* (C-422/02), *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00).

³¹ Ståhl, K., Persson Österman R, EG skatterätt, 2006, s. 144.

³² Pelin, L., Direkta skatter och EG-rätten, s. 207.

³³ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8 s. 11.

Den brittiska skattelagstiftningen i fråga ansågs av EU-domstolen utgöra en inskränkning av etableringsfriheten. Anledningen till detta var att underskott som uppkommit i ett dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat ur skattesynpunkt behandlades annorlunda än underskott som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i moderbolagets hemvist land (Storbritannien).³⁴ På detta sätt avskräcks moderbolaget från att etablera bolag i andra medlemsländer eftersom utländska dotterbolag hamnade i ett sämre läge än inhemska dotterbolag. Den brittiska regeringen menade på att reglerna skulle kunna rättfärdigas eftersom syftet med dessa var att skydda fördelningen av beskattningsrätten emellan medlemsstaterna, såsom dubbelt utnyttjande av förluster och risken för skatteundandragande.³⁵

Trots att EU-domstolen godtog de rättfärdigandegrunderna som åberopats, så ansåg de ändå att den inskränkande åtgärden gick utöver var som var nödvändigt. EU-domstolen menade att artiklarna i dåvarande EGF, inte hindrar för lagstiftning i en medlemsstat som generellt utesluter möjligheten för ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat att från sin beskattningsbara vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i en annan medlemsstat i ett dotterbolag som är hemmahörande i den sistnämnda medlemsstaten, trots att en sådan avdragsmöjlighet föreligger för förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i samma stat som moderbolaget.

Trots det ansåg EU-domstolen att det strider mot unionsrätten att utesluta en sådan avdragsmöjlighet för ett moderbolag med hemvist i den förstnämnda staten i en situation där dotterbolaget med hemvist i en annan medlemsstat har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avses med avdragsyrkandet och beträffande tidigare beskattningsår, samt där det inte finns någon möjlighet att förlusterna skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.³⁶

En skatteregel kan i undantagsfall vara tillåten trots att den hindrar den fria rörligheten. Till exempel om regeln uppbärs av ett så väsentligt nationellt intresse att detta intresse väger tyngre än intresset av att upprätthålla en fri rörlighet. Så även fast regeln påverkar den fria rörligheten negativt får den fortsätta att tillämpas om den kan rättfärdigas. Kraven på rättfärdigande är högt ställda och EU-domstolen ser mycket restriktivt på möjligheten till undantag från huvudregeln om fri rörlighet.³⁷

³⁴ Dåvarande art. 43 & 48 EGF, nuvarande art. 49 & 54 EUF-fördraget.

³⁵ Pelin, L., Marks & Spencer i ett svenska perspektiv, SN 7-8/2006 s. 441 f.

³⁶ Marks & Spencer (C-446/03) p. 55.

³⁷ Ståhl K, Skatterna och den fria rörligheten inom EU skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8 s. 13.

Sammanfattningsvis är resultatutjämnning en nationell angelägenhet i grunden, men EU-domstolen värnar i starkt begränsade situationer om den fria rörligheten på bekostnad av skattebasen i moderbolagslandet. Om kvarvarande möjligheter att utnyttja underskottet i dotterbolagets hemvistland saknas och om moderbolaget kan visa detta behöver medlemsstaterna medge gränsöverskridande resultatutjämnning.³⁸

3.2 Oy AA - målet

I ett senare mål från EU-domstolen, Oy AA-målet som gällde de finska koncernbidragsreglerna (som påminner om de svenska koncernbidragsreglerna). Behandlades frågan huruvida ett finskt dotterbolag (Oy AA) ägde rätt till avdrag för ett koncernbidrag till ett brittiskt moderbolag (AA ltd) vars syfte var att täcka förlusterna i moderbolaget. När EU-domstolen prövade om de finska koncernbidragsreglerna kunde rättfärdigas tog EU-domstolen ställning till om de omfattades av tvingande hänsyn till allmänintresset samt om de var ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppnåddes och om de tjänade legitima ändamål som var förenliga med EG-fördraget.³⁹

EU-domstolen konstaterade att de finska reglerna inskränkte etableringsfriheten men de ansåg att de kunde rättfärdigas dels för medlemsstaternas behov att förhindra skatteundandragande dels för att upprätthålla medlemsstaternas behov av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. EU-domstolen konstaterade även att det skulle vara en nackdel för medlemsstaternas rätt att beskatta vinsten som genererats i verksamheten som bedrivits inom staters territorium om bolagskoncerner skulle ha möjligheten att fritt välja var vinsterna skulle beskattas. EU-domstolens slutsats var att de finska bestämmelserna kunde rättfärdigas samt att de var proportionella till ändamålen som eftersträvades.⁴⁰

³⁸ Pelin, L., Marks & Spencer i ett svenska perspektiv, SN 7-8/2006 s. 441 f.

³⁹ Mål C-231/05.

⁴⁰ Ibid.

4 EU-domstolens påverkan på den svenska rätten

EU-domstolens behörighet regleras i art 19 i EU-fördraget. Domstolen ska bl.a. se till att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördragen och meddela förhandsavgöranden när en nationell domstol har begärt förhandsavgörande om tolkningen av unionsrätten eller giltigheten av akter som antagits av institutionerna.⁴¹ I ett förhandsavgörande kan EU-domstolen bara ange hur en viss EU-rättslig bestämmelse ska tolkas. På de faktiska omständigheterna i målet kan den inte tillämpa EU-rätten och den kan inte heller tillämpa nationell rätt. Att tillämpa den av EU-domstolen tolkade regeln på målet ligger inom den frågande nationella domstolens kompetensområde.⁴² Den nationella domstolen ska med andra ord avgöra om de nationella rättsreglerna ifråga är förenliga med gemenskapsrätten eller inte.

4.1 Svensk skattelagstiftning

Svensk skattelagstiftning har påverkats av EU-domstolens praxis, inte bara för att EU-domstolen har kritiserat svenska skatteregler⁴³ utan även för att skatteregler i andra medlemsstater som påminner om de svenska har underkänts. Skatteförmåner som tidigare förbehållits inhemska förhållanden har nu genom ändringar från den svenske lagstiftaren utsträckts till att omfatta även gränsöverskridande förhållanden.⁴⁴

Den brittiska motsvarigheten till de svenska CFC-reglerna prövades i målet *Cadbury Schweppes*.⁴⁵ EU-domstolen ansåg att de brittiska reglerna som innebar en skattemässig särbehandling stred mot etableringsfriheten. Reglerna kan inte tillämpas på situationer där företagsetableringen i världsstaten innebär att en reell näringsverksamhet bedrivs där. Reglerna blir däremot tillämpliga på konstlade upplägg. Efter utgången i målet införlivades en ny kompletteringsregel i 39a kap. 7a § IL.

39a kap.

7a § Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad och inte undantagen enligt

⁴¹ Art. 19 EU-fördraget, Art 267 EUF-fördraget.

⁴² Pelin, L., *Direkta skatter och EG-rätten*, s. 205.,

⁴³ Ex. 35:2a IL pga. utgången i målet *X AB och Y AB* (C-200/98) eller den valfrihet som personer bosatta utomlands med arbetsinkomster från Sverige erbjuds i IL (3 kap. 18 § p.1 IL) och i SINK (4§) pga. av avgörandet i målet *Wallentin* (C-169/03).

⁴⁴ EU-domstolen har underkänt s.k. utflytningsskatter eftersom de anses avskräcka personer från att flytta utomlands och därmed hindrar den fria rörligheten. T.ex. målet *Lasteyrie* (C-470/04). Detta har bl.a. gjort så att reglerna i Sverige nu har ändrats (C-104/06).

⁴⁵ Mål C-196/04.

7 § ska en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

Vid prövningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda ska särskilt beaktas

1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet,
2. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten, och
3. om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten. Lag (2007:1254).

Lagstiftningens formulering har kritiserat i såväl förarbetena som i doktrinen framförallt eftersom formuleringen i den svenska lagstiftningen avviker från EU-domstolens formulering i domen. Trots att de svenska CFC-reglerna i 39 a kap. IL kan bli tillämpliga på både konstruerade företagsupplägg som reell verksamhet, finns det inga förslag till ändringar av dessa regler.⁴⁶

Det finns även skatteregler som har ändrats, men där det har tagit betydligt längre tid än vad som kan ha ansetts rimligt. EU-domstolen fastslog i *målet X och Y* år 2002 att reglerna i dåvarande 53 kap. 7 § IL stred mot EG-rättens krav på fri rörlighet.⁴⁷ Inte förrän den 1 januari 2008 trädde nya regler trädde ikraft. Bland annat skedde en omformulering av 7 § i 53 kap. IL som innebär att den nu inte har någon effekt vid överlåtelse till företag i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i vilken överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt äger andelar.⁴⁸

Det är självfallet negativt för de skatteskyldiga om lagstiftningen innehåller bestämmelser som mer eller mindre uppenbart strider mot EU-rätten eftersom deras rätt till fri rörlighet fortsätter att inskränkas av de svenska skattereglerna. Därför är det oacceptabelt att regeringen väntar i flera år med att ändra en lagregel som uppenbart strider mot etableringsfriheten. Ett stort antal svenska skatteregler riskerar att underkännas om de skulle prövas av EU-domstolen, detta ställer till stora problem vid rättstillämpningen. Framförallt när det gäller regler som tillkommit för att lagstiftare på något sätt velat skydda skatteunderlaget, medräknat regler mot internationell skatteflykt, riskerar att underkännas, eftersom denna kategori av regler påverkar den fria rörligheten i högre grad än andra.⁴⁹

⁴⁶ SRN har i ett förhandsbesked den 4 april 2005 förklarat att de svenska CFC-reglerna är oförenliga med EG-rätten (SKV:s rättsfallsprotokoll 6/05).

⁴⁷ Mål C-436/00.

⁴⁸ Prop. 2007/08:12 s. 9 f.

⁴⁹ Pelin, L., *Diekta skatter och EG-rätten*, s. 209.

När skatteregler som hindrar den fria rörligheten får stå kvar oförändrade riskerar lagstiftaren att Skatteverket och domstolarna sätter de svenska reglerna åt sidan eftersom de anses vara EU-stridiga. Det kan i vissa fall leda till att det uppkommer ett "hål" i den svenska lagstiftningen när den gällande regleringen åsidosätts och möjligheten att beskatta kan till följd därav falla bort. Att mer aktivt anpassa de svenska skattereglerna till EU-rätten borde därför ligga i lagstiftarens eget intresse. Framför allt i de fall där EG-stridigheten framstår som relativt klar.⁵⁰

4.2 Skatteverkets ställningstagande

Ny praxis från EU-domstolen och utvecklingen av praxis gör att allt fler skatteregler kan ifrågasättas ur EU-rättsligt perspektiv och som framgått ovan kan det dröja relativt länge innan lagstiftaren reagerar på ny praxis från EU-domstolen. Svenska skattemyndigheter och skattedomstolar konfronteras därför allt oftare av med regler som kan misstänkas strida mot EU-rätten. Nationella myndigheter och domstolar är skyldiga att sätta skatteregler som strider mot fördragsbestämmelserna om fri rörlighet då dessa har s.k direkt effekt.⁵¹

Skatteverket har på senare tid visat stor öppenhet för att överpröva svenska skatteregler mot EUF-fördraget och har också i flera fall gått ut med allmänna riktlinjer i form av s.k. styrsignaler där det tillkännagivits att vissa skatteregler enligt Skatteverkets uppfattning är fördragsstridiga.⁵² Trots att dessa regler kvarstår oförändrade i skattelagstiftningen kommer de därmed i praktiken inte att tillämpas. Skatteverket har kommit att agera som en författningsdomstol och lagstiftare genom en sådan överprövning av de svenska skattereglerna gentemot EU-rätten.⁵³

Kristina Ståhl menar på att om Skatteverket systematiskt och på eget bevåg underkänner skatteregler som enligt den svenska lagstiftare faktiskt är förenliga med EU-rätten kan det onekligen få en del konstiga konsekvenser. Lagstiftare bakbinds då av sin egen myndighet. Hon framhåller dock att problemen inte ska överdrivas. Vid de tillfällen Skatteverket åsidosatt svenska skatteregler har det i regel handlat om bestämmelser som funnits i svensk rätt sedan en längre tid tillbaka. Först genom senare praxis från EU-

⁵⁰ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8 s. 25.

⁵¹ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8 s. 31.

⁵² Se för en översikt av vilka styrsignaler som finns på området Pahlsson, R., Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006 s. 401 ff, i not 43.

⁵³ Pelin, L., Diekta skatter och EG-rätten, s. 215.

domstolen har det blivit tydligt att bestämmelserna är EU-rättsligt problematiska.⁵⁴

Robert Pålsson anser dock att det inte är oproblemiskt att myndigheten mer eller mindre systematiskt söker igenom den svenska skattelagstiftningen och i ljuset av EU-domstolens praxis underkänner eller godkänner regel efter regel som stiftats av den svenska riksdagen. Enligt Pålsson kan lämpligheten att Skatteverket fungerar både som lagstiftare och författningsdomstol diskuteras. Han menar bl.a. på att innebörden av EU-domstolens praxis ofta är synnerligen svår att fastställa och att det saknas transparens ifråga om hur författningsprövningen hos Skatteverket går till.⁵⁵

Det är allmänt accepterat att EU-rätten har företräde framför medlemsstaternas nationella lagar, men detta förutsätter att EU-rätten tveklöst är tillämplig. Alltså ska svenska skatteregler som strider mot gemensam lagstiftning (direktiv) sättas åt sidan redan på myndighetsnivå. Om en svensk skattelag skulle strida mot den primärrättsliga regeln om diskriminerande varuskatter (art. 110) så gäller detsamma. Den sparsamma regleringen av direkta skatter i EU-rätten samt den reglerade kompetensfördelningen utgör inte en tillräcklig grund för att göra obegränsade tolkningar av avgöranden från EU-domstolen.⁵⁶

Den oreglerade maktförskjutningen på skattelagstiftningsområdet som Skatteverkets ställningstaganden i praktiken innebär är det grundläggande problemet. För den bidrar till att vissa delar av inkomstskatterätten så småningom urholkas, i själva verket på samma vis som den fördragsreglerade vetorätten successivt urholkas av EU-domstolens praxis. Endast lagstiftaren kan återställa ordningen genom att först och främst göra bedömningar av vilka lagändringar som kan anses vara nödvändiga och därefter genomföra dem så snart som möjligt. Skatteverkets roll är att med hjälp av allmänna råd arbeta för att följdriktighet, laglighet och enhetlighet vid rättstillämpningen vidmakthålls inom deras verksamhetsområde.⁵⁷

⁵⁴ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8 s. 32.

⁵⁵ Pålsson, R., Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006/nr 7-8, s. 401 ff.

⁵⁶ Pelin, L., Direkta skatter och EG-rätten, s. 218.

⁵⁷ Pelin, L., Direkta skatter och EG-rätten, s. 218.

5 Nya regler om gräns- överskridande resultat- utjämnning

5.1 Bakgrunden till propositionen

I en proposition som överlämnades till riksdagen den 31 mars 2010 föreslog regeringen nya regler om koncernbidrag för att anpassa de svenska reglerna till EU-rätten. Det uppmärksammade Mark & Spencer-målet⁵⁸ [M&S] från 2005 låg till grund för propositionen. Propositionen föreslog att man skulle införa kapitel 35a, som blir ett helt nytt kapitel i Inkomstskattelagen [1999:1229].

Efter utgången i M&S har det flitigt diskuterats om de svenska reglerna som handlar om resultatutjämnning i gränsöverskridande koncerner är förenliga med unionsrätten. Diskussionen kom återigen upp i en budgetsproposition år 2008 men inte heller då ansåg regeringsrätten att våra svenska regler var oförenliga med unionsrätten. Istället resonades det som så att avgörandet i Oy AA-målet⁵⁹ från 2007 överspelat tidigare praxis från EU-domstolen och därför behövde man inte ifrågasätta de svenska lagarna.⁶⁰

År 2009 kom de svenska koncernbidragsreglerna upp till prövning i Regeringsrätten. Tio av Skatterättsnämndens negativa förhandsbesked överklagades till Regeringsrätten. Det blev då uppenbart att de svenska reglerna om gränsöverskridande koncernbidrag i ett flertal fall stred mot unionens etableringsfrihet. Regeringen och Regeringsrätten var således av motsatt uppfattning. Regeringen har sedan avgörandena i Regeringsrätten intagit en ny ståndpunkt till de svenska reglerna. I den aktuella propositionen lämnades förslag till nya regler om koncernavdrag, som avses bli tillämpliga i de speciella situationer där Regeringsrätten har ansett att de svenska reglerna om koncernbidrag strider mot EU-rätten.

5.1.1 Svenska koncernbidragsreglerna

Syftet i den här delen är inte att göra en djupgående redovisning av de svenska koncernbidragsreglerna. Jag kommer istället att belysa de regler som är relevanta för den här uppsatsen.

⁵⁸ C-446/03.

⁵⁹ C-231/05.

⁶⁰ Prop. 2007/08:1 vol. 1, s. 118.

I 35 kapitlet 1 § 2 stycket förklaras att ett koncernbidrag är en vederlagsfri värdeöverföring (behövs inte i nya regler avdrag) mellan två företag inom en koncern. Grundregeln för ett koncernbidrag är att det ska tas upp hos mottagaren och dras av hos givaren om kraven i nämnda paragraf är uppfyllda.⁶¹ Det går att föra över värden mellan moderbolag och dotterbolag åt båda hållen men även emellan systerbolag och ett moderbolag eller dotterbolag.

Med moderbolag avses enligt 35 kap. 2 § IL 1 st. att ett svenskt företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. I andra stycket definieras helägt dotterbolag som ett företag som ägs av moderbolaget enligt första stycket. Därmed uppställs ett krav på kvalificerat ägande. En förutsättning för att koncernbidraget ska få dras av är att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag.⁶² År 2000 infördes en ny bestämmelse i 35 kap. IL. 2a § som innebär att ett utländskt bolag hemmahörande inom EES också kan ge och ta emot bidrag om det motsvarar ett svenskt företag förutsatt att mottagaren är skatteskyldig i Sverige.⁶³ Efter avgörandet i M&S ansåg många att kravet på att de mottagande bolaget måste vara skatteskyldig i Sverige kan ifrågasättas då det kan tyckas strida mot EU:s etableringsfrihet.⁶⁴

5.1.2 Regeringsrättens praxis

Grunden till lagändringen är att Regeringsrätten i mars 2009 avgjorde tio mål som gällde gränsöverskridande resultatutjämning. Stig von Bahr har kommenterat samtliga målen i Svensk Skattetidning.⁶⁵ Han delade upp målen i tre olika kategorier; koncernbidrag till moderföretag eller systerföretag, avdrag vid definitiv förlust och mottagarlandets regler om förlustutjämning. Det tåls att tillägga att målen avgjordes utan att Regeringsrätten inhämtade något förhandsavgörande från EU-domstolen.⁶⁶

⁶¹ 35 kap. 1 § 1 st. IL.

⁶² 35 kap. 3 § 3 p. IL.

⁶³ SFS 2000:1341, 35 kap. 2a § IL.

⁶⁴ Sthål & Persson Österman, EG-skatterätt, 2006, s. 111 & Pelin, Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, 2006, s. 374 f, & Barenfeld, Marks & Spencer, SvSkT 2006, nr 1, Holmdahl, Ohlsson, Marks & Spencer, SN 2008, nr 1-2.

⁶⁵ Von Bahr, Koncernbidragsmålen avgjorda, SvSkT 2009:4 s. 427-436.

⁶⁶ Prop. 2009/10:194, s.16.

5.1.2.1 Koncernbidrag till moderföretag eller systerföretag⁶⁷

I samtliga fall som handlade om avdrag för koncernbidrag från svenskt dotterbolag till utländskt moderbolag eller mellan systerbolag fastställde Regeringsrätten SRN:s förhandsbesked. Och i samtliga fall nekades avdrag.

I målet RÅ 2009 ref. 15 var det ett svenskt dotterbolag som ville ge koncernbidrag sidledes till ett utländskt dotterbolag, moderbolaget var beläget i en tredje medlemsstat. Det svenska bolaget gjorde gällande att förlusterna i det mottagande systerbolaget skulle bli definitiva. Regeringsrätten refererade till utgången i både M&S och Oy AA och menade att EU-domstolens praxis inte kunde tolkas utöver omständigheterna som låg för handen i M&S. I M&S så gällde det överföringar från ett utländskt dotterbolag med definitiva förluster till ett inhemskt moderbolag. Efter granskat M&S och Oy AA så ansåg Regeringsrätten att de svenska koncernbidragsreglerna var förenliga med unionsrätten oberoende av om förlusterna i utländska systerbolaget delvis eller helt var definitiva.

Regeringsrätten vägrade avdrag och hänvisade till utgången i Oy AA målet, när det gällde avdrag för koncernbidrag från ett svenskt dotterbolag till ett finskt moderbolag.⁶⁸

I RÅ 2009 not 36 så var moderbolaget beläget i USA. Därför kunde reglerna om etableringsfrihet överhuvudtaget inte åberopas enligt Regeringsrätten.

5.1.2.2 Avdrag vid definitiv förlust⁶⁹

Samtliga av dessa rättsfall rörde avdrag för koncernbidrag från svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag med definitiva förluster. I RÅ 2009 not 37 ville ett svenskt moderbolag skicka koncernbidrag till två utländska dotterbolag som visade på skattemässiga underskott. Bolaget yrkade avdrag och hänvisade till de svenska bestämmelserna i 35 kap. IL vilket enligt det skulle gå om det hade varit svenska dotterbolag eller att de hade bedrivit verksamhet här. Nu var dock dotterbolagen belägna i Italien och Nederländerna och bidraget skulle inte komma att beskattas i något av dessa länder. Det holländska dotterbolaget ville moderbolaget likvidera därför skulle inte förlusterna kunna utnyttjas på annat sätt i Nederländerna än genom avdrag för bidraget. På grund av de italienska reglerna som handlar om begränsad rätt till förlustavdrag i tiden (5 år) så skulle inte heller det italienska bolaget kunna använda sig av förlusterna.⁷⁰

⁶⁷ RR 6512-06, 1648-07, 3628-07, RÅ 2009 not 36, RÅ 2009 ref 15.

⁶⁸ RR 6512-06

⁶⁹ RÅ 2009 ref 13, RÅ 2009 not 35, RÅ 2009 not 37 samt RR 6511-06.

⁷⁰ Hur frågan avgjordes i den senare delen återges i avsnitt 2.2.3

Då det kom till det holländska bolaget konstaterade Regeringsrätten att de svenska reglerna om koncernbidrag i 35 kap. IL inte blev tillämpliga då inkomsten inte var skattepliktig i Sverige och inte heller i Nederländerna. Därmed var kravet på att det mottagande bolaget ska beskatta bidraget inte uppfyllt. Därför valde Regeringsrätten att avgöra frågan med bakgrund av rätten till fri etablering enligt EU-rätten.⁷¹

Regeringsrätten konstaterade att de svenska reglerna inskränkte etableringsfriheten eftersom ett svenskt moderbolag aldrig kan få rätt att göra avdrag för förluster i ett helägt utländskt dotterbolag. RR använde principerna som fastslagits i M&S och konstaterade även att moderbolaget skulle kunnat tillgodogöra förluster om det gällde avveckling av ett svenskt dotterbolag.

EU-domstolen har godtagit inskränkningar av följande slag förutsatt att vissa omständigheter kan rättfärdigas.⁷² Viktigt är däremot att inskränkningarna ska vara proportionerliga och ska kunna rättfärdigas. Regeringsrätten ansåg med bakgrund till de tre rättfärdigandegrunder i M&S att de svenska reglerna i 35 kap. IL om koncernbidrag kunde rättfärdigas. Regeringsrätten ansåg däremot inte vad gällde kravet på att det mottagande bolaget måste vara skatteskyldigt i Sverige att det är proportionerligt då motsvarande begränsning inte gäller när det är ett svenskt dotterbolag med definitiva förluster.

5.1.2.3 Mottagarlandets regler om förlustutjämning⁷³

Det finns tillfällen då de utländska dotterbolagens förluster inte kan utnyttjas på grund av regler i dotterbolagens hemviststater. Två mål kom upp till prövning RÅ 2009 ref. 14 och RÅ 2009 not 37. I det tidigare i texten nämnda målet RÅ 2009 not 37 handlade det om de italienska reglerna om begränsad rätt till förlustavdrag i tiden. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som i de tidigare fallen vad gällde de svenska reglernas förenlighet med unionsrätten. Men menade på att det ej kunde anses fördragsstridigt att vägra avdrag då dotterbolagets slutliga förlust beror på en skatteregel i den stat där dotterbolaget är beläget. Ingen ytterligare motivering gjordes till avgörandet därför kan det antas att likvidation är ett krav alltid när det gäller gränsöverskridande resultatutjämning.

⁷¹ Art 49 & 54 EUF-fördraget.

⁷² Förutom M&S (C-446/03) jfr. Oy AA (C-231/05)

⁷³ RÅ 2009 not 37 (delvis) & RÅ 2009 ref 14.

5.2 Koncernavdragsreglerna

5.2.1 Inledning

Reglerna om koncernavdrag har förts in i ett eget kapitel, 35a i IL. Kapitlet reglerar när ett svenskt moderbolag får göra avdrag för en förlust hos ett helägt utländskt dotterbolag inom EES.⁷⁴

Regeringsrätten har i flera avgöranden från år 2009 kommit fram till att de svenska reglerna om koncernbidrag i vissa speciella fall strider mot EU-rätten. I propositionen lämnades förslag till nya regler om koncernavdrag, som avses bli tillämpliga i de speciella situationer där Regeringsrätten har ansett att de svenska reglerna strider mot EU-rätten.⁷⁵

Koncernavdragsreglerna infördes 1 juli som ett eget kapitel vid sidan om koncernbidragsreglerna för att enligt Regeringsrättens praxis så ställs det varken krav på skatteskyldighet för det utländska bolaget eller värdeöverföring vid koncernavdrag. De nya reglerna kommer istället att utgöra ett rent avdragssystem.⁷⁶

5.2.2 Tillämplighet

Reglerna i 35a kap. IL ska som utgångspunkt omfatta de situationer då ett svenskt moderbolag får göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterbolag inom EES om detta har likviderats med en slutlig förlust i dotterbolaget som följd. Avdraget för denna förlust får dock inte leda till underskott i den svenska koncernen. Med helägt utländskt dotterbolag avses ett ägande till mer än 90 %.⁷⁷

5.2.3 Grundläggande förutsättningar

De grundläggande förutsättningarna för ett moderbolag ska få göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterbolag är införda i 35a kap. 5 § i fem punkter. Enligt den *första* punkten ska dotterföretaget ha försatts i likvidation och denna ska ha avslutats. *Andra* punkten anger att dotterföretaget ska ha varit helägt under hela moder- och dotterföretagets beskattningsår eller dotterföretaget har varit helägt sedan det började driva verksamhet av något slag till dess likvidationen har avslutats. *Tredje* punkten klargör att avdraget ska göras vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats. Moderföretaget ska

⁷⁴ Prop. 2009/10:194, s. 5.

⁷⁵ Prop. 2009/10:194, s. 1.

⁷⁶ Prop. 2009/10:194, s. 20.

⁷⁷ S. Bilaga A, 35a ,2 §.

redovisa avdraget öppet i självdeklarationen enligt *fjärde* punkten. Enligt den *femte* och sista punkten får det inte finnas företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma. Den femte punkten kom till för att om den kvarvarande utländska rörelsen skulle vara vinstgivande borde resultatutjämnning i första hand ha skett mellan detta företag och dotterföretaget, båda hemmahörande i samma stat. Annars skulle det kunna ifrågasättas om förlusten verkligen är slutlig, menar regeringen.⁷⁸

5.2.4 Slutlig förlust

I 35a kap. 6§ IL så definieras vad som anses vara en slutlig förlust. Det är en slutlig förlust om den inte har kunnat utnyttjas och inte kan utnyttjas av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma. Men det är inte en slutlig förlust om skälet till att förlusten inte kan utnyttjas av dotterföretaget är att det saknas en rättslig möjlighet till detta eller att denna möjlighet är begränsad i tiden.⁷⁹ Dahlberg som har kommenterat förslaget ifrågasätter om inte detta rekvisit strider mot etableringsfriheten. Han betonar att regeringen funnit stöd för stadgandet i RÅ 2009 ref 14 men menar att RR dömde fel och grundar detta på utgången i M&S punkt 55.⁸⁰ Med hänsyn till M&S så borde rekvisitet istället vara utformat som att förlustavdrag får ske i ett moderföretag om det handlar om definitiva förluster hos ett dotterföretag. Då dotterbolag har uttömt de möjligheter som finns i dess hemviststat att beakta förlusterna.⁸¹

5.3 Koncernavdragets storlek

Avdrag får inte göras med ett belopp som överstiger förlusten hos dotterföretaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande eller vid likvidationens avslutande.⁸² Man ska helt bortse ifrån förluster som uppkommit innan dotterföretaget blev helägt.

Regeringen menar att om förluster som uppkommit före den här tidpunkten skulle få beaktas så skulle det kunna äventyra fördelningen av beskattningsrätten emellan medlemsländerna. Avdraget får inte heller överstiga ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget enligt 35a kap. 7 § 2p. Den här bestämmelsen kom till för att hindra att utländska förlusterna skulle leda till att svenska underskott skulle kunna rullas framåt från ett år till ett annat och således påverka möjligheten att beskatta framtida svenska bolagsinkomster.⁸³

⁷⁸ Prop. 2009/10:194, s. 27.

⁷⁹ 35a kap. 6 § IL.

⁸⁰ Dahlberg, Skattenytt, 2009, s. 810.

⁸¹ M&S, (C-446/03), p. 55.

⁸² 35a kap. 7 § IL.

⁸³ Prop. 2009/10:194, s. 36.

Beräkningen av den slutliga förlusten ska ske enligt både utländska och svenska regler enligt 8 § samt vid två olika tillfällen. Förlusten ska därefter minskas med eventuella belopp som överförts tio år närmast före likvidationen om det har överförts till ett företag i intressegemenskapen.⁸⁴ Slutligen ska avdraget enligt 35a kap. 11 § kunna regleras i de fall utländsk domstol eller myndighet har meddelat ett beslut som har betydelse för uträkningen av koncernavdraget.

5.4 Koncernavdragets förenlighet med unionsrätten

Jag har valt att inrikta mig på tre områden som jag tycker är de mest intressanta. Områdena har jag valt ut för att jag tycker att det är så uppenbart att de strider mot unionsrätten.

5.4.1 Kravet på direkt ägande av dotterbolaget

Som tidigare har nämnts så krävs det att dotterbolaget är helägt för att få göra avdrag. Men det krävs även att dotterbolaget är direkt ägt utan några mellanliggande bolag. Det kommer inte att införas liknande bestämmelser vad gäller indirekt ägande som finns i 35 kap. IL.

I de rättsfall där Regeringsrätten tillät rätt till avdrag så var dotterföretagen direkt ägda. I M&S däremot rörde det sig istället om indirekt ägande. Regeringsrätten valde i de omnämnda fallen att inte vända sig till EU-domstolen för ett förhandsavgörande. Regeringsrätten måste därför ha ansett att unionsrätten på det här området var så tydlig att något förhandsbesked inte var nödvändigt. Regeringsrätten gjorde tydliga uttalanden om att principerna från M&S låg till grund för deras bedömning. Därför kan man tycka att det är anmärkningsvärt att regeringen har gjort en annan bedömning av rättsläget som Regeringsrätten tyckte var så otvetydigt. Problemet med det hela är att de föreslagna bestämmelserna inte bygger på unionsrätten utan istället på vad som ”råkade” komma upp till prövning i Regeringsrätten. Även utan hänvisning till de principer som kom fram i M&S kan kravet ifrågasättas. I ett flertal olika rättsfall⁸⁵ har EU-domstolen nämligen klargjort att regler som begränsar förlustutjämning i bolag med anledning av mellanliggande bolag ej är förenliga med EU-rätten.

Till sist kan konstateras att någon motsvarande begränsning utav ägarförhållandena inte finns vad gäller möjligheten till koncernbidrag. Det innebär att det i så fall ställs upp olika ägande krav vid intern respektive

⁸⁴ 35a kap. 9 § IL.

⁸⁵ Bl.a. Papillon (C-418/07), X AB & Y AB (C-200/98).

gränsöverskridande resultatutjämnning. Koncernavdragsreglerna kom till för att komplettera koncernbidragsreglerna som ansågs vara fördragsstridiga när det handlade om gränsöverskridande situationer. Frågan som man därför måste ställa när det kommer till koncernavdragsreglerna är om de verkligen är förenliga med unionsrätten. Det finns en stor risk för att de istället kommer att betraktas som diskriminerande. Sannolikheten att de nya reglerna kan rättfärdigas med hänvisning till M&S är minimal då ägarförhållandena i M&S bestod utav indirekt ägande. För att bestämmelsen ska vara förenlig med EU-rätten och överensstämma med M&S borde den istället formuleras; *att koncernavdrag medges för direkt eller indirekt ägda dotterbolag.*

5.4.2 Begränsning av koncernbidragets storlek

Ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag om dotterföretaget har försatts i likvidation. Någon annan möjlighet att få göra koncernavdrag kommer inte att finnas. Även det här rekvisitet kom till med bakgrund av Regeringsrättens domar trots att kravet inte direkt följer av EU-domstolens praxis. Detta medför att det föreligger en negativ särbehandling av möjligheten till resultatutjämnning i koncerner med utländska dotterbolag till dess att likvidation aktualiseras. Regeringen menar att rekvisitet är proportionerligt och kan rättfärdigas med bakgrund av M&S vilket kan ifrågasättas.

Dahlberg menar att kravet är för snävt och enligt honom så behöver det inte endast röra sig om likvidationsförluster. Dahlberg anser även att begreppet *helägt utländskt dotterbolag* kräver att det rör sig om ett utländskt bolag kan innebära att stadgandet strider mot etableringsfriheten. Han menar att det för detta hinder inte finns någon tillämplig rättfärdigande grund. Regeringen skriver i propositionen att den föreslagna lagen ska träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas på avdrag för förluster hos helägda utländska dotterbolag vars likvidation har avslutats efter den 30 juni 2010.⁸⁶ Dahlberg anser att koncernavdragsreglerna istället bör bli tillämpliga på likvidationer som har avslutats efter M&S-målet. I så fall skulle regeln istället bli tillämplig på fall efter den 13 december 2005.⁸⁷

När likvidationen har trätt in och avslutats så får avdraget inte göras med ett belopp som överstiger ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget. Propositionen innehöll också ett förslag om att samma begränsning ska finnas i 35 kap. angående koncernbidrag.⁸⁸ Även om förslaget går igenom så blir resultatet väsentligt annorlunda för en inhemsk koncern i jämförelse med en koncern med utländska dotterbolag. För en inhemsk koncern så kvarstår möjligheten enligt 35 kap. att lämna koncernbidrag under flera år

⁸⁶ Prop. 2009/10:194, s. 7.

⁸⁷ Dahlberg, Skattenytt, 2009, s. 811.

⁸⁸ Prop. 2009/10:194, s. 50.

och på så sätt resultatutjämna inom koncernen. I gränsöverskridande situationer däremot så blir bara förhållandet under det aktuella året aktuellt på vilken underskott i dotterbolaget som ej kan dras av finns kvar. På så vis hamnar ett svenskt moderbolag med ett svenskt dotterbolag i en betydligt bättre situation än koncerner med gränsöverskridande dotterbolag oavsett om beloppsbegränsningen införs i 35 kap. IL. Koncernavdragsreglerna kom ju till för att de svenska koncernbidragsreglerna ansågs vara fördragsstridiga. Nu kan man ifrågasätta huruvida de nya koncernavdragsreglerna är förenliga med unionsrätten i och med denna begränsning. Att motsvarande begränsning införs i 35 kap. IL blir betydelselös då koncernbidraget kan skickas under flera år. Beloppsbegränsningen medför att lika fall behandlas olika vilket uppenbart strider emot EU-rätten.

EU-domstolen har i flera rättsfall framhållit att minskade skatteintäkter inte kan anses utgöra ”tvingande hänsyn till allmänintresset” och därför kan det inte användas som rättfärdigandegrund. Därför är det mycket märkligt att regeringens motivering till bestämmelsen är just att förebygga minskade skatteintäkter.⁸⁹

5.4.3 Verksamhet som bedrivs av bolag i intressegemenskapen

Två krav innehåller lagen som är kopplade till verksamhet som bedrivs av ett företag som är i intressegemenskap med moderbolaget respektive dotterbolaget. Det första kravet finns i 35a kap. 9 § IL och innebär att dotterbolagets förlust ska minskas med eventuella överföringar av obeskattade värden inom en tioårsperiod före likvidationen som har överförts till ett företag i intressegemenskapen med dotterföretaget. Regeringen ignorerar härmed den administrativa börda som förslaget innebär, samt de bevissvårigheter som den långa tidsperioden kan förväntas medföra.

Det andra kravet återfinns i 5 § 5p. och innebär att det inte får finnas företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma. Båda bestämmelserna begränsar rätten till koncernavdrag som inte direkt hänför sig till moder- eller dotter utan ett tredje bolag i intressegemenskapen. Enligt 5 § 5p är en förutsättning för det svenska moderföretagets rätt att göra ”koncernavdrag” att det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma. Det här kravet borde bli väldigt problematiskt framförallt för de stora multinationella koncernerna, men det torde även drabba mindre sådana. Man kan även konstatera att något stöd för bestämmelsen varken finns att hämta i M&S eller Regeringsrättens

⁸⁹ Prop. 2009/10:194, s. 31.

praxis. Bestämmelsen kan även anses överflödig då dotterbolaget enligt M&S ska ha uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förlusterna.⁹⁰

⁹⁰ M&S (C-446/03) p. 35 & 59.

6 Anays

6.1 Hur får EU-rätten betydelse på det direkta beskattningsområdet enligt EU-domstolen?

För att försvara de fyra friheterna och antidiskrimineringsregeln verkar EU-domstolen inte se några begränsningar i sin behörighet. Då det inte finns något uttryckligt stöd för EU-domstolens ståndpunkt att medlemsstaternas rätt att beskatta inskränks av de primärrättsliga bestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering. Medför detta till att de artiklar som finns i EUF-fördraget för medlemsstaternas suveräna skattepolitik har begränsats till endast symboluttryck för suveräniteten.

På det direkta beskattningsområdet kan principen om EU-rättens absoluta företräde inte få fullt genomslag av det skälet att medlemsstaterna inte har avstått från all sin suveräna rätt att beskatta. Endast i den omfattning medlemsstaterna har avstått från sin suveräna rätt att beskatta genom att inte göra sin vetorätt gällande kan den alltså få verkan. Trots detta har EU-domstolen lyckats påverka våra nationella skatter genom att hänvisa till de fundamentala fri- och rättigheterna i unionsrätten. Jag tycker att det är mycket märkligt att medlemsstaterna med ministerrådet i spetsen accepterar att vetorätten urholkas alltmer för varje år som går och i allt snabbare takt. Varför sätter de inte ner foten? Välfärden i medlemsstaterna kan till slut komma att äventyras om EU-domstolen fortsätter med den valda integrationsvägen. Vad skulle då hända om man slopade vetorätten? Jo, en helt upphävd vetorätt skulle innebära en uttrycklig övergång mot ett federalt EU.

Jag undrar vad det beror på att medlemsstaterna inte har kommit fram till en gemensam lösning på de problem som EU-domstolens avgöranden orsakar. En anledning kan vara att politikerna är nöjda med domstolens mer eller mindre lagstiftande roll. En annan anledning kan vara att politikerna insåg konsekvenserna av principen om EU-rättens absoluta företräde för sent. På grund av att det inte finns ett fungerande lagstiftande ministerråd så har rättstillämpningen på det direkta beskattningsområdet fått en alltmer politisk karaktär.⁹¹

Lagstiftningsarbetet skulle säkert sätta fart om man avskaffade vetorätten, och införandet av majoritetsbeslut skulle i praktiken inte vara särskilt sensationellt eftersom vetorätten ändå urholkas kontinuerligt. Men det finns ett stort motstånd mot att ge avkall på vetorätten bl.a. från Sverige. Att majoritetsbeslut skulle införas under en nära framtid är därför inte särskilt

⁹¹ Pelin, L., Betydelsen på det direkta beskattningsområdet, Skattenytt nr 2004/7-8.

troligt.⁹² Men varför säger inte medlemsländerna som vill behålla vetorätten ifrån mot den praxis som utvecklas inom ramen för EU-domstolens dömande verksamhet som ju innebär att vetorätten urholkas kan man fråga sig. Kan det bero på att problemet inte har uppmärksammats tillräckligt och skulle i så fall skulle en upplysningsinsats leda till att arbetet mot en harmoniserad skattelagstiftning inleds.

Min slutsats är på grund av detta att EU-domstolen på det direkta beskattningsområdet utövar en självständig europeisk integrationsverksamhet. Trots att EU-domstolen aldrig har varit tänkt att vara lagstiftare. Den befinner sig utanför all formell politisk kontroll och i och med det utanför demokratisk kontroll.

6.2 Vilka för och nackdelar det finns med att EU-domstolen har tagit på sig den lagstiftande rollen?

Jag tycker att det fundamentala problemet på det direkta beskattningsområdet är att avvägningen mellan gemenskapsintressena och medlemsstaternas intresse att skydda sina skattebaser görs av EU-domstolens ledamöter och inte av politikerna i ministerrådet. Beroende på vilka frågor som råkar hamna på EU-domstolens bord anpassar medlemsstaterna sina skattelagar. Ur rättssäkerhetssynpunkt har arrangemanget allvarliga brister då det undergräver förutsebarheten och blir mer eller mindre ohållbart vid rättstillämpningen. Detta måste väl politikerna vara väl medvetna om, så hur kommer det sig då att de inte reagerar? Svenska inkomstskattelagens regler får stå tillbaka för avgöranden i EU-domstolen även då principen om EU-rättens företräde inte entydigt är tillämplig. Viktiga avgöranden som Marks & Spencer domen påvisar betydelsen av en harmonisering och domar som den här borde ge gehör hos ansvariga inom skattepolitiken i Europa. Med tanke på rättssäkerheten och demokratin så tycker jag att en gemensam reglering skulle vara till hjälp för de ekonomiska aktörerna som bättre skulle kunna utnyttja fördelarna med den inre marknaden.⁹³

På samma sätt som den fördragsreglerade vetorätten urholkas av EU-domstolens praxis innebär det för Sveriges del att delar av inkomstskatterätten egentligen urholkas. Eftersom ingen regel ersätter den åsidosatta regeln medför det till att den svenska skattelagstiftningen successivt urholkas. Till följd därav uppkommer allvarliga rättssäkerhetsbrister och rättstillämpningen blir allt besvärligare.

⁹² Mutén, L., Beskattningen i den nya europeiska författningen, SST 9/2003, s. 714-715.

⁹³ Pelin, L., Marks & Spencer i ett svenska perspektiv, SN 7-8/2006 s. 441 f.

EU-domstolens avgöranden sprider sig till Sverige och leder till att Skatteverket och Skatterättsnämnden frångår den svenska lagens ordalydelse. Ställningstaganden, förhandsbesked och domar ersätter med andra ord de svenska skattelagarna. För att en skatteregel ska sättas åt sidan är det dessutom tillräckligt att den misstänks stå i strid med EU-rätten. Att det räcker att den "misstänks" stå i strid med EU-rätten är fullkomligt oacceptabelt. Den andra frågan som man kan ställa sig är; Vad är egentligen EU-rätt? Jo "EU-rätten" syftar på den samling rättsakter som upprättades genom samarbetet. Jag anser att utgången i EU-domstolens domar även omfattas av begreppet "EU-rätt" men det är mycket oklart om så verkligen är fallet. Och om det skulle vara så att domsluten inte skulle kunna anses omfattas av begreppet "EU-rätt" så är det inte bara Skatteverket och Skatterättsnämnden som har begått tjänstefel utan även Regeringsrätten.

Det uppstår självklart problem då vi följer EU-domstolens domar i specifika fall där ofta motiveringen till domstolens dom är oklar och vag. Problemen yttrar sig främst då reglerna tas bort och inte ersätts av nya. Det är i dessa fall som Skatteverket i alltför stor utsträckning får agera författningsdomstol. Jag tror att det är medlemsstaternas rädsla att förlora sin suveräna lagstiftningsrätt på direkta skatteområdet har lett till att både EU-domstolen och Skatteverket idag lagstiftar istället för ministerrådet på förslag från kommissionen och regeringen på förslag från riksdagen.

Det överensstämmer inte med demokratin att en domstol ska kunna påverka utformningen av staters skattelagstiftningar. Genom ytterligare praxisbidrag som den nuvarande ordningen kan rättssäkerhetsproblemen inte bemästras utan endast genom fördragsändringar och gemensam sekundärlagstiftning. För att utvecklingen ska kunna ske på ett rättssäkert och demokratiskt sätt tror jag att det krävs att den aktivt drivs framåt av folkvalda politiker snarare än av EU-domstolens jurister som handlar utanför sin befogenhet. En viktig förutsättning för rättssäkerheten är förutsebarheten i rättstillämpningen. Aldrig kan man uppnå samma långtgående rättssäkerhet genom riktlinjer eller praxis som är möjlig genom en gemensam lagstiftning. I brist på en harmoniserad lagstiftning på skatteområdet så kommer nationella lagar att fortsätta bli föremål för prövning av EU-domstolen.

6.3 Hur förhåller sig de nya svenska reglerna om koncernavdrag till unionsrätten?

Sverige är en suverän stat med ett demokratiskt statsskick. Vi har grundlagar för att förhindra att den politiska makten blir snedfördelad därför är makten delad mellan den lagstiftande makten den dömande makten och den verkställande makten. Därför anser jag att det är ett stort hot mot demokratin när Regeringsrätten går emot den skrivna lagen.

På riksdagens hemsida kan man läsa att;

”Demokrati handlar om alla människors lika värde och rättigheter. I en demokrati får alla vara med och bestämma.”

I vår grundlag finns dessa rättigheter angivna. Där står att all offentlig makt utgår från folket och att riksdagen är folkets främsta företrädare. Varför ska vi rösta och ha folkvalda politiker om domstolarna inte nödvändigtvis följer dessa lagar? Detta är ett stort problem som borde belysas mer. Domstolen, i det här fallen Regeringsrätten har gått emot den skriva lagen för att de ”tror” att den strider mot EU-rätten. I mina ögon är detta ett av de västa maktmissbruk som kan förekomma och ett stort hot mot demokratin.

Jag anser att ett av de största problemen med de nya reglerna är att de i grund och botten inte bygger på EU-rätten utan istället Regeringsrättens domar. Reglerna bygger på de omständigheter som ”råkade” komma på Regeringsrättens bord och Regeringsrätten har utifrån de omständigheterna försökt att tolka EU-rätten i enlighet med M&S. Det är även oklart om många av de föreslagna reglerna verkligen är förenliga med EU-rätten. Som tidigare nämnts så framhåller Dahlberg att reglerna på flera delar kan stå i strid med etableringsfriheten. Han menar även att utgångspunkten till lagstiftningsarbetet inte ska grunda sig på några domar från Regeringsrätten utan att hänsyn istället ska tas till hela EU-rätten.⁹⁴

Detta lagförslag kom till med anledning av M&S för att svensk rätt ska överensstämma med EU-rätten. För att det ska vara gällande rätt krävs dock inte svensk lagstiftning då EU-rätten har företräde. Därför kan man tycka att det är märkligt att regeringen vill lagstifta inom ett område som är oklart och mer bygger på Regeringsrättens domar än EU-rätten. Man kan därför ifrågasätta om en lagstiftning på området överhuvudtaget behövs. Jag tycker även att det verkar som regeringen gör det absolut minsta möjliga för att uppfylla EU-rätten och frågan är om reglerna överhuvudtaget uppfyller etableringsfrihetskravet i enlighet med EU-rätten. Det är mycket möjligt att EU-domstolen kommer att döma ut delar av de svenska reglerna om koncernavdrag som parodiskt kom till för att de svenska reglerna skulle stämma bättre överens med EU-rätten.

Jag ställer mig även mycket frågande till varför Regeringsrätten inte inhämtade ett förhandsavgörande från EU-domstolen till de fall som ligger till grund för lagändringen. Ansåg de verkligen att utgången var så solklar att något sådant inte var nödvändigt? Istället för att inhämta ett förhandsavgörande så har Regeringsrätten tolkat EU-rätten utifrån M&S och därigenom tagit självständiga beslut vad gäller omständigheter som inte har berörts i M&S.⁹⁵ Jag tycker även att det är väldigt märkligt att det krävs att det utländska bolaget har trätt i likvidation för att få göra koncernavdrag. I M&S så framgår det inte någonstans att bolaget måste ha trätt i likvidation för att få göra koncernavdrag utan det som går att utläsa ur domen är istället

⁹⁴ Dahlberg, Skattenytt, 2009, s. 811.

⁹⁵ Se t.ex. RÅ 2009 not 37, som gällde Italiens förlustbegränsnings regler.

att bolaget ska ha uttömt alla inhemska möjligheter till att beakta förlusterna. Varför skulle till exempel inte ackord och konkurs medföra samma rätt att göra koncernavdrag? I de fallen kan man enligt den svenska rätten mena att ett bolag har uttömt alla möjligheter till att beakta förlusterna.⁹⁶

Jag håller inte med regeringen om att avdragsrätt bör begränsas till enbart direktägda dotterbolag. En sådan begränsning medför att avdrag vägras i de situationer som i övrigt uppfyller villkoren endast med hänsyn till att koncernen har strukturerats så att det finns ett mellanliggande bolag i ett annat EU/EES land. Därför anser jag att även denna begränsning bör strida mot EU-rätten. Inte heller går det att explicit läsa ut ur Regeringsrättens domar att direkt ägande skulle vara en faktisk förutsättning för avdrag. Det borde bero på att det inte var fråga om indirekt ägda dotterbolag i någon av Regeringsrättens domar. Regeringsrätten hade därför inte någon anledning att ta ställning till frågan.

Jag tror man kommer att möta på stora tillämpningsproblem i framtiden för både rättstillämpare och skatteskyldiga. Som nämnts så finns det stora luckor och oklarheter i förslaget som bidrar till att förutsebarheten minskar och skapar ett rättssäkerhetsproblem. En stor del av de föreslagna reglerna strider mot etableringsfriheten. Jag tror att det skulle behövas en rad förändringar i lagförslaget för att försäkra att möjligheten till koncernavdrag i praktiken inte blir omöjlig att uppnå genom alltför långtgående och oproportionerliga förutsättningar.

Så länge som medlemsländerna inte är villiga på att harmonisera på detta område så kommer nationella lagar att fortsätta att prövas av EU-domstolen. Det bidrar till att EU-domstolen ställningstaganden vad gäller ett lands lagar appliceras i andra länders regelverk och dessutom i många fall misstolkas. Lösningen på problemet torde vara en harmoniserad lagstiftning som reglerar vad som gäller vid gränsöverskridande resultatutjämnning. Jag tror att medlemsländerna i framtiden kommer att vara mer och mer för en harmoniserad lagstiftning som omfattar större delar av skatteområdet och detta tror jag är lösningen på många problem. Då kommer man att slippa att medlemsländerna misstolkar EU-domstolens många gånger vaga domar. Man kommer även i så fall att slippa ett lagförslag likt denna som bygger på EU-rätten men i många delar ändå inte är helt överensstämmande.

⁹⁶ Pelin, M&S i ett svenskt perspektiv, SN 2006, nr 7-8.

Bilaga A

35 a kap. Koncernavdrag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om svenskt moderföretags rätt att göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag.

Definitioner

2 § Med *svenskt moderföretag* avses i detta kapitel ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett utländskt dotterföretag och som är

1. ett svenskt aktiebolag,
2. en svensk ekonomisk förening,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
5. en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., eller
6. en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.

Med *helägt utländskt dotterföretag* avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket och som är ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Som moderföretag eller dotterföretag räknas inte privatbostadsföretag och investmentföretag.

3 § Ett företag anses vid tillämpningen av detta kapitel höra hemma i en viss stat, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan stat ska det anses höra hemma i denna andra stat.

4 § Med *företag i intressegemenskap* avses i detta kapitel

1. ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller
2. två företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Förutsättningar Prop. 2009/10:194

5 § Ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag om

1. dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats,
2. dotterföretaget har varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår till dess likvidationen har avslutats eller dotterföretaget har varit helägt sedan det började driva verksamhet av något slag till dess likvidationen har avslutats,
3. avdraget görs vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats,
4. moderföretaget redovisar avdraget öppet i självdeklarationen, och
5. det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma.

6 § En förlust är slutlig om

1. den inte har kunnat utnyttjats och inte kan komma att utnyttjas av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma, och
2. skälet till att den inte kan utnyttjas av dotterföretaget inte är att det

saknas en rättslig möjlighet till detta eller att denna möjlighet är begränsad i tiden.

Koncernavdragets storlek

7 § Avdrag får inte göras med ett belopp som

1. överstiger förlusten hos dotterföretaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande eller vid likvidationens avslutande, eller

2. överstiger ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget.

Vid beräkningen av resultatet hos moderföretaget ska detta minskas med koncernbidrag som företaget har tagit upp till beskattning efter det att dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i 5 § 2 om det har medfört eller ökat ett underskott hos givaren.

Förlusten hos dotterföretaget ska räknas om till svenska kronor enligt den av Europeiska centralbanken fastställda valutakursen den dag då likvidationen avslutades. Om det inte har fastställts någon kurs för denna dag, ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.

8 § Förlusten hos dotterföretaget uppgår till det lägsta belopp som beräknats

1. dels enligt skattereglerna i den utländska stat där företaget hör hemma,

2. dels som om dotterföretaget var ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige.

Vid beräkningen ska bortses från förluster som har uppkommit innan dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i 5 § 2.

Om företaget har tillgångar vars skattemässiga värde understiger marknadsvärdet ska tillgångarna, vid beräkningen av förlustens storlek, anses avyttrade till marknadsvärdet.

9 § Förlusten enligt 8 § ska minskas med belopp som det helägda dotterföretaget under tio år närmast före likvidationen eller därefter, men före likvidationens avslutande, har överfört till ett företag i intressegemenskap med dotterföretaget genom

1. utdelning som har fått dras av vid bestämmande av den beskattningsbara inkomsten,

2. överlåtelse av tillgångar utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet, eller

3. andra överföringar av värden.

Minskningen ska göras till den del de överförda värdena i första stycket inte har beskattats hos dotterföretaget.

10 § Till den del moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i dotterföretaget har legat till grund för avdrag, ska förlusten enligt 8 § minskas i motsvarande mån.

11 § Om en utländsk myndighet eller domstol har meddelat beslut av betydelse för beräkningen av koncernavdrag och beslutet innebär att koncernavdrag har gjorts med för högt belopp, ska moderföretaget ta upp mellanskillnaden det beskattningsår då beslutet har vunnit laga kraft. Om beslutet innebär att avdrag har gjorts med för lågt belopp, ska mellanskillnaden på begäran av moderföretaget dras av det beskattningsår då beslutet har vunnit laga kraft.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas i fråga om avdrag för förluster hos helägda utländska dotterföretag vars likvidation har avslutats efter den 30 juni 2010.

Käll- och litteraturförteckning

Författningar

IL – Inkomstskattelagen, SFS 1999:1229

Lissabonfördraget

RF – Regeringsformen, SFS 1974:152

SINK – Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SFS 1991:586

Förarbeten

Prop. 2009/10:194 Koncernavdrag i vissa fall

Prop. 2007/08:12 Vissa kapitalskattefrågor

Prop. 2007/08:168 Lissabonfördraget

Prop. 1993/94:114 Grundlagsändringar inför ett svenskt medlemskap i Europeiska unionen

Litteratur

Bernitz U, Kjellgren A, Europarättens grunder, 2:a uppl. 2002, Stockholm

Kristina Ståhl, Roger Persson Österman, EG skatterätt, 2:a uppl. 2006, Uppsala, Iustus Förlag AB

Lars Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 4 upplagan, 2006, Prose design och grafik, Lund

Lars Pelin, "Direkta skatter och EG-rätten" ur Festskrift till Hans-Heinrich Vogel, 2008, Juristförlaget, Lund

Ola Wiklund, EG-domstolens tolkningsutrymme, 1997, Juristförlaget

Robert Pålsson, Konstitutionell skatterätt, 1 upplagan, 2009, Iustus, Uppsala

Artiklar

Barenfeld J, Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämning inom EU, Svensk Skattetidning, 2006, nr 1

Bahr von S, Koncernbidragsmålen avgjorda, Svensk Skattetidning, 2009:4 s. 427

Dahlberg, Förslag till gränsöverskridande koncernbidrag i form av ”koncernavdrag”, Skattenytt, 2009/12 s 807-811

Holmdahl S-E & Ohlsson F, Visst gäller Marks & Spencer!, SkatteNytt, 2008, nr 1-2

Mutén L, Beskattningen i den nya europeiska författningen, SST nr. 9/2003

Pelin L, manuskript till Direkta skatter och EG-rätten, 2007

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

Pelin L, Betydelsen på det direkta beskattningsområdet, Skattenytt 2004, nr. 7-8

Påhlsson R, Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006

Ståhl K, Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8

Rättsfallsförteckning

Svenska rättsfall

NJA 2002 s. 75

RÅ 1996 ref 50

RÅ 1997 ref 65

RÅ 1997 ref 82

RÅ 2000 ref 38 och ref 47

RÅ 2009 ref 13

RÅ 2009 ref 14

RÅ 2009 ref 15

RÅ 2009 not 35

RÅ 2009 not 36

RÅ 2009 not 37

RR 6511-06

RR 6512-06

RR 1648-07

RR 3628-07

Skatterättsnämnden

SRN:s förhandsbesked den 4 april 2005, SKV:s rättsfallsprotokoll 6/05.

EU-rättslig praxis

Mål 6/64, Costa mot E.N.E.L. REG 1964, s. 585; svensk special utgåva, volym 1)

Mål C-104/06, Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Sverige, REG 2007, s. I-0000.

Mål C-107/94 Asscher, REG 1996, s. I-03089.

Mål C-118/96, Safir mot skattemyndigheten i Dalarnas län, REG 1998, s. I-1897.

Mål C-169/03, Florian W. Wallentin mot Riksskatteverket, REG 2004, s. I-06443.

Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, REG 2006, s. I-07995.

Mål C-200/98, X AB och Y AB mot Riksskatteverket, REG 1999, s. I-08261.

Mål C-204/90, Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten. REG 1992, s. I-00249.

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

Mål C- 234/01, Gerritse. REG 2003, s. I- 5933.

Mål C-251/98, Baars mot Inspecteur der Belastingen. REG 2000, s. I-02787

Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes) REG 1998, s. I-4695.

Mål C-273/92 Schumacker REG 1991, s. I-01321

Mål C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker. REG 1995, s. I-00225.

Mål C-311/97, Royal Bank of Scotland plc mot grekiska staten. REG 1999 s. I-02651.

Mål C-319/02, Manninen mot den finska Keskusverolautakunta (centralskattenämnden), REG 2004, s. I-7477.

Mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, REG 2002 s. I-11779.

Mål C-418/07 Papillon, REG 2008, s. I-08947.

Mål C-422/02, Scandia, REG 2005, s. I-0000.

Mål C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket, REG 2002, s. I-10829.

Mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) REG 2005, s. 0000.

Mål C-470/04, Lasteyrie, REG 2006, s. I-07409.