



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sandra Dahl

Resultatutjämnning – En
jämförande studie mellan de
svenska och danska reglerna i
ett EU-rättsligt perspektiv

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Christina Moëll

Ämnesområde
Skatterätt

Termin 9
Höstterminen 2010

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	4
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Introduktion	6
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Disposition	8
2 EU-RÄTT	10
2.1 Allmänt	10
2.2 Avoir – fiscal	10
2.3 ICI	11
2.4 Marks & Spencer	11
2.5 Oy AA	12
2.6 Lidl	13
2.7 X Holding	14
2.8 Analys	14
3 SVENSK RÄTT	16
3.1 Resultatutjämnning – allmänt	16
3.2 Koncernbidrag	16
3.2.1 Bakgrund	16
3.2.2 Allmänt om koncernbidragsreglerna	16
3.2.3 Koncernbidragsreglerna i gränsöverskridande situationer	19
3.2.4 Regeringsrättens domar mars 2009	20
3.2.4.1 Doktrin till följd av Regeringsrättens avgöranden	21
3.2.5 Kammarrättens dom 2010-06-07 (6191-09)	21

3.3	Koncernavdrag	22
3.3.1	Regeringens förslag till nya regler om koncernavdrag	22
3.3.1.1	Förslaget innehåll	22
3.3.1.2	Doktrin angående förslaget om koncernavdrag	24
3.4	Tidigare års underskott	25
3.4.1	Bakgrund	25
3.4.2	Allmänt om reglerna om tidigare års underskott	26
3.5	Analys	28
4	DANSK RÄTT	30
4.1	Inledning	30
4.2	Sambeskattning	30
4.2.1	Koncernförhållande	30
4.3	Nationell sambeskattning	33
4.3.1	Exempel på koncernstrukturer	34
4.3.2	Allmänt om den nationella sambeskattningen	34
4.3.3	Administrationsbolag	39
4.4	Internationell sambeskattning	39
4.4.1	Allmänt om internationell sambeskattning	40
4.4.2	Doktrin avseende internationell sambeskattning	44
4.5	Analys	45
5	SLUTSATS – JÄMFÖRANDE ANALYS MELLAN DE SVENSKA OCH DANSKA REGLERNA	47
5.1	Jämförande analys i ett EU-rättsligt perspekt	52
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	54
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	57

Summary

Within groups of companies there might be a considerable advantage if there is a possibility to neutralize the result between the companies. Different countries have, to make neutralization of the results possible, various legislation. In addition to the national legislations, every member of the Union has to take EU-Law into consideration. The Court of Justice of the European Union is currently making new decisions regarding whether or not the legislation of the member countries is consistent with EU-Law or not. Decisions from the Court of Justice of the European Union have an impact on other countries, than the country that the decision is about, too. For example, changes have been made within Swedish rules, for the purpose of making Swedish rules consistent with EU-Law. In the year of 2010 new rules were introduced for group relief, with the aim of making it possible to neutralize the result between companies in international groups of companies.

In Sweden, each company constitutes a separate subject of taxation, which is taxed separately. Even if each company in Denmark is also considered a separate subject of tax, in Denmark a group of companies are being taxed together. What are the differences and the similarities between the Swedish and the Danish rules in relation to the possibilities of neutralizing results within a group of companies? Considering that the different companies in a group of companies are being taxed together in Denmark the result might be neutralized in a different way than in Sweden in that the companies' income are put together. In Sweden on the other hand there are rules about so called "koncernbidrag", group relief and rules which make it possible to use previous years' losses. Nevertheless, in Denmark there are also rules about losses from previous years.

The structure of the group of companies might differ and involves differences about the possibility to neutralize results. For example, in Sweden a parent company has to own 90 percent of the shares of a subsidiary company to be able to make use of the rules about "koncernbidrag" and group relief. In Denmark on the other hand it is about votes instead of shares and it is enough with the majority of the votes. A more tight term might in the long run limit the possibility of neutralizing the result.

In Denmark, groups of companies might include companies domiciled in other countries within the group of companies and choose the alternative that the companies shall be taxed together. Consequently it is possible to neutralize results in international groups of companies too.

The Swedish and Danish rules about neutralizing results have considerable differences but also similarities, both regarding national and international groups of companies.

Sammanfattning

Inom koncerner kan det vara en betydande fördel att kunna resultatutjämna mellan bolagen. Olika länder har olika regelsystem för att möjliggöra resultatutjämning. Utöver de nationella lagstiftningarna måste varje medlemsland inom unionen ta hänsyn till EU-rätten. EU-domstolen kommer löpande med nya avgöranden där medlemsstaternas lagar anses vara förenliga eller oförenliga med EU-rätten. Domar från EU-domstolen påverkar även andra länder än det land som förhandsavgörandet gäller. Exempelvis har anpassningar till EU-rätten skett inom de svenska reglerna och år 2010 tillkom exempelvis nya regler om koncernavdrag för att resultatutjämning skulle kunna ske mellan bolag i gränsöverskridande situationer.

I Sverige är varje bolag att betrakta som ett enskilt skattesubjekt som beskattas för sig. Även om varje bolag i Danmark utgör ett enskilt skattesubjekt har Danmark till skillnad från Sverige ett system där bolagen inom en koncern sambeskattas. Frågor som uppkommer är vilka skillnader och likheter det finns hos de båda ländernas lagstiftningar samt hur resultatutjämningen skiljer sig åt. Eftersom sambeskattnings sker i Danmark kan resultaten utjämnas på ett annat sätt i och med att bolagens inkomster läggs samman. I Sverige sker däremot resultatutjämning främst genom koncernbidrags- och koncernavdragsreglerna och reglerna om tidigare års underskott. Dock finns det även i Danmark regler om underskott och möjligheten att föra fram underskotten till följande beskattningsår. Därutöver har Danmark regler kring skattefria tillskott vilka till viss del skulle kunna liknas vid de svenska reglerna om koncernbidrag.

Gemensamt för de båda länderna är att det handlar om att det ska vara möjligt att i en del fall utjämna resultat för bolag som ingår i en koncern. Däremot kan även koncernförhållandet skilja sig åt och medföra skillnader i möjligheten att resultatutjämna. I Sverige finns det ett krav att moderbolaget äger minst 90 procent av andelarna i dotterbolaget för att det ska vara möjligt att tillämpa koncernbidrags – och koncernavdragsreglerna. I Danmark handlar det bland annat om rösterna istället för andelarna och procenttalet är lägre än enligt de svenska reglerna. Ett mer snävt koncernbegrepp skulle kunna leda till att det blir svårare för bolag att ingå i en koncern eller i ett moder- och dotterbolagsförhållande. Det skulle i sin tur leda till att möjligheterna till resultatutjämning blir mindre.

Danmark har även regler som möjliggör för exempelvis utländska bolag att ingå i sambeskattningen, bland annat under förutsättning att bolaget ingår i koncernen ifråga. En så kallad internationell sambeskattnings kan i så fall väljas. De danska reglerna kring sambeskattnings gör det således möjligt för att resultatutjämning ska kunna ske även i gränsöverskridande situationer. I det avseendet torde de danska reglerna härmed inte anses stå i strid med EU-rätten.

De danska och svenska reglerna kring resultatutjämning har betydande skillnader i sin utformning, men även likheter finns till viss del, både avseende de rent nationella och internationella situationer som reglerna avser.

Förord

Det är med glädje jag ser tillbaka på studietiden i Lund som nu har kommit till sitt slut. Jag vill tacka min familj och mina vänner för den här tiden.

Jag vill även särskilt tacka min handledare Christina Moëll för en mycket hjälpsam handledning och för den hjälp som jag har fått i samband med mitt examensarbete.

Lund 2010

Sandra Dahl

Förkortningar

AUL	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
ff.	Följande sidor
IAS	Internationale regnskabsstandarder
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KamR	Kammarrätten
Kap.	Kapitel
m. m.	Med mera
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
s.	Sida
SEL	Selskabsskatteloven
SN	SkatteNytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Introduktion

Möjligheten att kunna utjämna resultat mellan olika bolag inom en företagsgrupp kan vara fördelaktig och eftersträvansvärd skattemässigt sett. Alltsedan år 1965 har det i Sverige funnits regler kring resultatutjämning i form av koncernbidrag.¹ Resultatutjämningen kan dock se olika ut i skilda länder. I en del länder såsom Storbritannien, och numera även Sverige kan förlusterna hos ett företag dras av i ett annat företag.² Andra länder och då till exempel Finland, men även Sverige, har ett slags system där resultatutjämning kan ske genom att ett så kallat koncernbidrag lämnas mellan bolagen.³ Det finns dessutom regler som gör det möjligt att dra av underskott från föregående beskattningsår. Sådana regler finns till exempel i den svenska lagstiftningen i 40 kap. Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

Det som dessutom skiljer sig åt mellan olika länder är huruvida bolagen beskattas för sig eller om de istället beskattas genom sambeskattning som en enhet. I till exempel Nederländerna och Danmark sambeskattas bolagen inom en koncern. Bolagen beskattas istället för sig i exempelvis Sverige.⁴

Till följd av de tio avgöranden från Regeringsrätten i mars 2009 utformades förslag om nya bestämmelser om koncernavdrag.⁵ De nya reglerna trädde ikraft i juli år 2010.⁶ De nya reglerna och domsluten från Regeringsrätten har sin grund i bland annat Marks & Spencer-målet från EU-domstolen.⁷ I Marks & Spencer-målet ansågs de brittiska reglerna om koncernavdrag i en del situationer strida mot EU-rätten.⁸ Även i andra mål från EU-domstolen har medlemsstaternas lagstiftning ansetts vara oförenlig med EU-rätten. Dock har reglerna i en del fall kunnat rättfärdigas. Tolkningen av avgöranden kan medföra en del problem hos de enskilda medlemsstaterna när de ska avgöra huruvida deras egna nationella regler är oförenliga eller inte med EU-rätten. I de tio avgörandena från år 2009 innebar Regeringsrättens tolkning att koncernbidragsreglerna var oförenliga med EU-rätten i en del situationer och som en följd härav tillkom således förslag om införande av bestämmelser om koncernavdrag.⁹ Mål från EU-domstolen har härmed betydelse för alla medlemsstater.

¹ Prop. 1999/2000:2, s. 421.

² Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 13, 14 och 35 a kap. IL.

³ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 6 och 35 kap. IL.

⁴ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – del 2 – en läro- och handbok i skatterätt, tolfte upplagan, Lund 2009, s. 399.

⁵ Promemoria, 2009: Koncernavdrag i visa fall, m. m., s. 3.

⁶ Prop. 2009/10, s. 2.

⁷ Johansson, Jesper, Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria, Svensk skattetidning nr 10 2009, s. 1014, 1016.

⁸ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 59.

⁹ Promemoria, 2009, s. 3.

Vid jämförelsen av de danska och svenska reglerna om resultatutjämnning mellan bolag inom en företagsgrupp är det härmed av betydelse att även beakta EU-rätten.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med arbetet är att ta reda på vilka skillnader och likheter det finns mellan det danska och det svenska skattesystemen i samband med resultatutjämnning mellan bolag inom en företagsgrupp. Eftersom medlemsstaterna inom unionen måste ta hänsyn till EU-rätten påverkar således även EU-rätten de enskilda medlemsstaternas lagstiftning. Syftet med arbetet är härmed att även redogöra för på vilket sätt EU-rätten har inverkan på och kan komma att inverka på de svenska och danska reglerna.

Den huvudsakliga frågeställningen är följaktligen vilka skillnader och likheter det finns mellan de danska och de svenska reglerna. Till exempel, hur ska relationen mellan de bolag som kan resultatutjämnas mellan sig se ut? Därutöver är den andra huvudsakliga frågeställningen huruvida de båda ländernas regler kan anses vara förenliga med EU-rätten eller inte.

Ett särskilt faktum som påverkade mig i mitt val av länder är att i Danmark sambeskattas bolagen inom en koncern.¹⁰ Det utgör härmed en betydelsefull skillnad i jämförelse med det svenska skattesystemet, vilket gör det särskilt intressant att jämföra de båda länderna. Vilka fördelar respektive nackdelar avseende resultatutjämnning har de danska reglerna kring sambeskattning i förhållande till de svenska reglerna där sambeskattning inte sker? Med hjälp av vilket lands regler finns det störst möjlighet för bolagen att kunna resultatutjämnas?

1.3 Metod och material

Metoden som jag har använt är den rättsdogmatiska metoden och jag har främst utgått ifrån lagtext, förarbeten, doktrin och rättsfall.

I samband med EU-rätten har jag mestadels använt mig av några rättsfall från EU-domstolen. Dock har jag även till viss del sökt information i doktrin.

Vid redogörelsen av de danska reglerna har jag nästan endast utgått från doktrin. Dels har jag sökt information på den danska hemsidan Skat.dk och dels i litteraturen.

Avseende de svenska reglerna har jag använt mig av lagtext, förarbeten, doktrin och rättsfall. Inom doktrin har både böcker och artiklar använts.

¹⁰ Lodin m. fl. s. 399.

1.4 Avgränsningar

Den främsta avgränsningen utgörs av att uppsatsen riktar in sig på de svenska och danska reglerna i ett EU-rättsligt perspektiv. Andra medlemsstaters regler kring resultatutjämning kommer inte att behandlas separat mer än i samband med de domslut från EU-domstolen som kommer att belysas.

I samband med EU-rätten och avgöranden från EU-domstolen kommer likaså en avgränsning att göras och endast de fall som kan anses vara av betydelse för gränsöverskridande resultatutjämning kommer att redogöras för. Jag har härmed valt att endast skriva om några särskilda mål från EU-domstolen.

En ytterligare avgränsning är att jag vid granskningen av de svenska reglerna endast kommer att behandla koncernbidrags- och koncernavdragsreglerna samt reglerna om tidigare års underskott.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med ett inledande avsnitt i avsnitt 1.

Avsnitt 2 handlar om EU-rätten. I det avsnittet kommer jag att redogöra för ett antal förhandsavgörande från EU-domstolen vilka har betydelse för etableringsfriheten och möjligheten för bolag att kunna resultatutjäma. Bland annat kommer målet X-Holding att redovisas. X-Holding handlar om de nederländska reglerna där bolag sambeskattas. På så sätt kan det vara särskilt intressant för de danska reglerna eftersom sambeskattning även sker i Danmark. I slutet av avsnittet kommer jag att sammanfatta vad som framkommit i avsnittet i en avslutande analys.

I avsnitt 3 kommer de svenska reglerna om resultatutjämning att redogöras för. Koncernbidragsreglerna kommer att belysas först i avsnittet och i samband med det även de tio målen som avgjordes av Regeringsrätten i mars 2009 samt doktrin om dessa avgöranden. Därefter följer de nya reglerna om koncernavdrag och det avsnittet avslutas med doktrin angående förslaget om koncernavdrag. Reglerna i 40 kap. IL om avdrag för tidigare års underskott kommer också att redovisas i ett separat underavsnitt. Avsnitt 3 avslutas med att jag redogör för mina tankar kring de svenska reglerna i en analys.

Det följande avsnittet, avsnitt 4, handlar om de danska reglerna om sambeskattning. Jag kommer i det avsnittet dels att allmänt beskriva reglerna om sambeskattningen och reglerna om när ett koncernförhållande anses föreligga. Dels kommer jag att särskilt förklara den nationella och den internationella sambeskattningen. Även avsnitt 4 kommer att avslutas med en kort sammanfattande analys kring de danska reglerna.

I det avslutande avsnittet 5 kommer en jämförande analys att återfinnas. En del av analysen kommer att handla om mina tankar kring de svenska och danska reglerna avseende resultatutjämning i jämförelse med varandra. Skillnader och likheter mellan Danmarks och Sveriges regler kommer således att belysas i avsnittet. En annan del av analysen i avsnitt 5 belyser de danska och svenska nationella reglerna kring resultatutjämningen i ett EU-rättsligt perspektiv. Ländernas lagstiftnings förenlighet eller oförenlighet med EU-rätten kommer härmed att analyseras.

2 EU-rätt

2.1 Allmänt

Det är unionens medlemsstater själva som har behörighet att bestämma om direkta skatter. Dock, det faktum att EU-rätten måste beaktas av dess medlemsstater även i samband med den direkta beskattningen konstaterade EU-domstolen i bland annat målet ICI.¹¹ Däremot följer det egentligen bara av EU-fördraget i sig att diskriminering i samband med beskattning av varor inte får förekomma så att förhinder för den fria rörligheten för varor uppstår.¹²

Av förhandsavgörandet *Avoir – fiscal*¹³ och efterföljande mål följer det att ett lands skattelagstiftning även kan utgöra ett hinder för den fria rörligheten av personer, kapital och tjänster, vilket således inte följer direkt av EU-fördraget. Även etableringsfriheten måste medlemsstaterna ta i beaktande enligt praxis från EU-domstolen.¹⁴

I de följande avsnitten kommer jag att redogöra för några av de rättsfall som handlar om etableringsfriheten och resultatutjämning över gränserna och som har särskild betydelse på det här området. Men jag kommer att börja med målet *Avoir – fiscal* som således är av betydelse för EU-domstolens roll på den direkta beskattningens område.¹⁵

2.2 Avoir – fiscal

I målet C-270/83, *Avoir – fiscal*, erhöll filialer och kontor, vilka hörde samman med utländska bolag, inte samma skatteförmån som bolag vilka var hemmahörande i Frankrike. Det handlade om försäkringsbolag som behandlades olika på grund av sitt säte i samband med skattecredit vid aktieutdelning.¹⁶

EU-domstolen förklarade att olikbehandlingen utgjorde en diskriminering gentemot filialerna och kontoren vilka var en del av bolag som inte hade sitt säte i Frankrike.¹⁷ Därefter undersökte EU-domstolen huruvida inskränkningen i EU-rätten kunde rättfärdigas. Frankrike åberopade bland annat risken för skatteundandragande som ett skäl för att den nationella bestämmelsen skulle rättfärdigas. Dock ansåg EU-domstolen inte att risken

¹¹ Mål C-264/96 *ICI*, p. 19.

¹² Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, fjärde upplagan, Lund 2006, s. 343.

¹³ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*.

¹⁴ Pelin, s. 344.

¹⁵ Jämför Pelin, s. 343- 344.

¹⁶ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 20, 27.

¹⁷ Mål C-270/83 *Avoir fiscal*, p. 20.

för skatteflykt var ett godtagbart skäl som kunde motivera en inskränkning av etableringsfriheten.¹⁸ Sammanfattningsvis utgjorde den franska lagregeln en inskränkning av etableringsfriheten, när ett bolags säte medförde en olikbehandling i förhållande till bolag hemmahörande i Frankrike, som inte kunde rättfärdigas.¹⁹

2.3 ICI

Förhandsavgörandet mål C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) handlade om bolaget ICI hemmahörande i Förenade kungariket som hade dotterbolag med hemvist i bland annat andra av unionens medlemsstater.²⁰ De brittiska reglerna innebar att det var möjligt för nationella koncerner att resultatutjämna. En koncern med bolag vilka var hemmahörande i utlandet medförde däremot att möjligheten till resultatutjämning inte kunde utnyttjas, inte heller för de nationella bolagen.²¹

EU-domstolen hade att ta ställning till huruvida det strider mot etableringsfriheten att bolag skattemässigt behandlas olika med hänsyn till var bolaget har sitt säte.²² EU-domstolen konstaterade att det utgör ett hinder mot etableringsfriheten men undersökte sedan om det kunde godtas.²³ Dock var så inte fallet utan det anses strida mot etableringsfriheten att ett bolags säte är avgörande för huruvida bolaget ska kunna erhålla en skattelättnad eller inte.²⁴

2.4 Marks & Spencer

Moderbolaget Marks & Spencer ville utnyttja möjligheten till koncernavdrag för sina dotterföretags, vilka var etablerade inom Europa, förluster. Dock medgavs inte avdragen då förlusterna hade uppstått utomlands. Om förlusterna däremot hade uppkommit i Förenade kungariket hade koncernavdrag kunnat ske.²⁵

Frågan som ställdes till EU-domstolen var huruvida skillnaden mellan nationella och internationella bolag var förenlig med EU-rätten, det vill säga huruvida det är förenligt med etableringsfriheten att inte medge avdrag för ett dotterbolags förluster då förlusterna uppkom i utlandet där dotterbolaget har sin hemvist.²⁶ Enligt EU-domstolen utgjorde den nationella lagstiftningen ett hinder mot EU-rättens etableringsfrihet.²⁷

¹⁸ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 23, 25.

¹⁹ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 27.

²⁰ Mål C-264/96 *ICI*, p. 3-4.

²¹ Ståhl, Kristina, Persson Österman Roger, EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen, *Svensk skattetidning* nr 1 2002, s. 31.

²² Mål C-264/96 *ICI*, p. 18.

²³ Mål C-264/96 *ICI*, p. 24.

²⁴ Mål C-264/96 *ICI*, p. 30.

²⁵ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 22, 24, 27.

²⁶ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 27- 28.

²⁷ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 34.

Dock var nästa fråga huruvida inskränkningen kunde rättfärdigas. EU-domstolen diskuterade kring tre olika rättfärdigande grunder. De två första utgjordes av risken för skatteflykt och viljan att uppnå en beskattningsrätt som är välavvägd mellan unionens medlemsstater. Den sista rättfärdigande grunden handlade om strävan att hindra att förlusterna i målet skulle komma att tas med i ländernas beräkning två gånger.²⁸

Utöver de tre rättfärdigande grunderna måste den nationella bestämmelsen vara proportionell. EU-domstolen ansåg att i en del situationer var inskränkningen inte proportionell. De situationer som avses är då dotterbolaget har uttömt möjligheterna till att förlusterna tas i beaktande. Dotterbolaget ska inte heller kunna använda sig av förlusterna längre fram i tiden. Således är den nationella lagstiftningen i strid med EU-rätten om dotterbolaget inte har någon möjlighet kvar att utnyttja förlusterna och då det saknas möjlighet för dotterbolaget eller någon annan att kunna använda sig av förlusterna framöver också.²⁹

2.5 Oy AA

I enlighet med den finska lagstiftningen kan resultatutjämning uppnås genom att två bolag inom samma koncern, vilka har vinst respektive förlust kvittar sina vinster gentemot förlusterna.³⁰ De svenska och de finska bestämmelserna om koncernbidrag är härmed lika varandra.³¹

I Oy AA-målet ville det finska indirektägda dotterbolaget Oy AA erhålla ett avdrag för ett koncernbidrag till sitt brittiska moderföretag.³² Den finska lagstiftningen uppställer dock ett krav på att de båda bolagen måste vara nationella företag.³³ Med tanke på kravet på att bolagen ska vara nationella behandlas således utländska bolag sämre, men även ett nationellt bolags överföring till ett utländskt bolag.³⁴

Frågan som ställdes till EU-domstolen i målet var således huruvida nationalitetskravet utgör ett hinder mot EU-rätten.³⁵ EU-domstolen konstaterade att de finländska bestämmelserna medför att etableringsfriheten hindras.³⁶ Dock kunde inskränkningen rättfärdigas och då med grund i strävan att hindra skatteflykt och med stöd i målet att beskattningsrätten ska vara väl fördelad.³⁷ Den finska lagstiftningen ansågs

²⁸ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 43.

²⁹ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 53, 55, 59.

³⁰ Johansson, Linnéa, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämning och dess förenlighet med EG-fördraget, SkatteNytt nr 5 2007, s. 225.

³¹ Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, Lund 2007, s. 116.

³² Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 11-13.

³³ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 16.

³⁴ Johansson, Linnéa, s. 225.

³⁵ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 16.

³⁶ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 43.

³⁷ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 60.

vidare inte vara alltför långtgående utan EU-domstolen bedömde att de finska bestämmelserna inte strider mot EU-rättens etableringsfrihet.³⁸

En följd av målet blir att det är möjligt att bedöma gränsöverskridande transaktioner och rent inhemska på skilda sätt.³⁹

Anledningen till att den ytterligare rättfärdigandegrunden som finns med i EU-domstolens bedömning i Marks & Spencer – målet, det vill säga att en förlust inte ska kunna beaktas två gånger, inte finns med i avgörandet Oy AA är enligt Brokelind att det i det senare förhandsavgörandet inte handlade om regler med förlustavdrag. De finska reglerna skiljer sig härmed åt från de brittiska eftersom de finska avser bidrag och inte förluster.⁴⁰

O'Shea menar att det viktigaste i fallet möjligen är rättfärdigandegrunden som handlar om att beskattningsrätten ska vara välavvägd mellan länderna inom unionen.⁴¹ Vidare betonade O'Shea att EU-domstolens argument om betydelsen att se till hela Finlands skattelagstiftning är av intresse. Anledningen är att när det exempelvis ska lagstiftas om nya skatteregler i unionens medlemsstater kan EU-domstolens tolkning medföra att det skapas fler möjligheter till lagstiftning för länderna inom unionen.⁴²

2.6 Lidl

Lidl Belgium, som har sitt säte i Tyskland, etablerade ett fast driftställe i Luxembourg där det uppstod en förlust vilken Lidl Belgium ville dra av men som den nationella domstolen i Tyskland inte medgav avdrag för på grund av att det i ett skatteavtal föreskrevs att det fasta driftställets skatter skulle bortses ifrån.⁴³ EU-domstolen hade följaktligen att ta ställning till huruvida det är förenligt med EU-rätten att vägra avdrag för förlust av den anledningen att ett skatteavtal stadgar att inkomsten från det fasta driftstället inte ska beskattas.⁴⁴

EU-domstolen menade att eftersom det fasta driftställets säte medförde att den skattemässiga situationen blev sämre i förhållande till om det fasta driftställets säte hade varit i samma stat som bolaget innebar det ett hinder för etableringsfriheten.⁴⁵ Dock ansåg domstolen att inskränkningen kunde rättfärdigas med stöd i behovet att förhindra att förlusterna skulle komma att tas med i beräkningen mer än en gång samt behovet av en väl fördelad beskattningsrätt. Inskränkningen var vidare proportionell.⁴⁶

³⁸ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 63, 68.

³⁹ O'Shea, Tom, *Finlands Intragroup Financial Transfer Rules Compatible With EU Law*, Tax Notes International nr 13 2007, s. 634.

⁴⁰ Brokelind, Cécile, *Koncernbeskattningens framtid efter EGD:s dom i målet Oy AA*, Svensk skattetidning nr 8 2007, s. 530.

⁴¹ O'Shea, s. 637.

⁴² O'Shea, s. 638.

⁴³ Mål C-414/06 *Lidl*, p. 8-11, 13.

⁴⁴ Mål C-414/06 *Lidl*, p. 13.

⁴⁵ Mål C-414/06 *Lidl*, p. 25-26.

⁴⁶ Mål C-414/06 *Lidl*, p. 42, 53.

Lidl-målet visar även att Marks & Spencer-målet inte är överspelat av Oy AA-målet eftersom EU-domstolen i Lidl-målet vid ett antal tillfällen återoppar Marks & Spencer.⁴⁷

2.7 X Holding

I målet var moderbolaget hemmahörande i Nederländerna medan bolaget Holdings dotterbolag hade sin hemvist i Belgien.⁴⁸ Enligt den nederländska lagstiftningen finns det möjlighet för ett moderbolag och ett eller flera dotterbolag att skapa en skattemässig enhet bland annat under förutsättning att moderbolaget har kontroll över 95 procent eller fler av dotterbolagets andelar. Således kan neutralitet, skattemässigt sett, upprätthållas inom en företagsgrupp.⁴⁹ Ett ytterligare krav är att bolagen är hemmahörande i Nederländerna. Det här kravet medför att etableringsfriheten härmed kan hindras.⁵⁰

Frågan i målet handlade således om huruvida det är förenligt med EU-rätten att inte tillåta ett nederländskt företag att med ett dotterbolag hemmahörande i utlandet skapa en skattemässig enhet.⁵¹ EU-domstolen konstaterade att då det är mer fördelaktigt att kunna bilda en skattemässig enhet, vilket inte går när båda företagen ifråga inte har hemvist i medlemsstaten, utgör det ett hinder för etableringsfriheten. Dock kan inskränkningen möjligen rättfärdigas.⁵² EU-domstolen menade följaktligen att inskränkningen kunde rättfärdigas och då med grund i "...behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna".⁵³ Den nationella lagstiftningen bedömdes vidare vara proportionell.⁵⁴

2.8 Analys

Jag kommer i det här avsnittet att kortfattat sammanfatta målen från EU-domstolen angående gränsöverskridande situationer i en analys.

Om en medlemsstats lagstiftning behandlar ett bolag skattemässigt sett sämre på grund av var bolaget har sitt säte utgör det av vad som har framgått ofta en inskränkning i EU – rättens etableringsfrihet. Från de olika fallen kan det konstateras att olikbehandlingen kan ske på olika sätt. Exempelvis handlade det i X-Holding – målet om att etablerandet av en skattemässig enhet inte kunde ske av den anledningen att bolagen inte var hemmahörande i samma stat. Nackdelen består således i att de skattemässiga fördelar som

⁴⁷ Lodin m.fl., s. 403.

⁴⁸ Mål C-337/08 *X-Holding*, p. 6.

⁴⁹ Mål C-337/08 *X-Holding*, p. 5, 18.

⁵⁰ Mål C-337/08 *X-Holding*, p. 5, 19.

⁵¹ Mål C-337/08 *X-Holding*, p. 2.

⁵² Mål C-337/08 *X-Holding*, p. 18-19, 25.

⁵³ Mål C-337/08 *X-Holding*, p. 33.

⁵⁴ Mål C-337/08 *X-Holding*, p. 42.

kan erhållas inom den skattemässiga enheten inte kan erhållas av det bolag som har hemvist i utlandet.

I Oy AA – målet handlade det däremot om koncernbidrag över gränserna. Det gäller således situationer där etablerandet i andra medlemsstater försvåras eftersom det skattemässigt sett uppstår en nackdel vid etableringen.

Det är även utan betydelse om det handlar om koncernbidrag som i Oy AA – målet eller om det istället är frågan om koncernavdrag som i Marks & Spencer – målet avseende det bolag som missgynnas. Det kan i båda fallen innebära att etableringsfriheten inskränks.

Eftersom medlemsstaternas lagstiftning skiljer sig åt torde det vara svårt att med säkerhet kunna uttala sig om vad som gäller generellt för alla medlemsstater inom unionen utifrån ett enskilt avgörande från EU – domstolen. Först måste antagligen de enskilda ländernas lagstiftning jämföras för att se om det kan handla om två liknande situationer och därefter kan det ifrågasättas om det går att dra någon slags generell slutsats som kan anses gälla i en liknande uppkommen situation. Dock kan det med säkerhet dras den slutsatsen utifrån de redovisade domarna att etableringsfriheten kan anses vara inskränkt i de fall som ett bolag får en sämre skattemässig behandling på grund av sitt säte. En medlemsstats lagstiftning får således inte behandla utländska etableringar alltför dåligt i förhållande till rent nationella koncernstrukturer.

Dock, även om målen visar att det i en del fall inte är förenligt med EU – rätten att behandla utländska situationer skattemässigt sämre än rent nationella situationer kan det ändå ibland rättfärdigas. Gemensamt för de flesta av fallen ovan är att en av rättfärdigandegrunderna som EU-domstolen betonade var att beskattningsrätten mellan medlemsstaterna ska vara väl fördelad. Härmed torde EU-domstolen på sätt och vis indirekt ta hänsyn till medlemsstaternas vilja att bibehålla beskattningsmakten.

Frågor som finns kvar är exempelvis hur målen kan användas gentemot andra länders lagstiftning, än de som var ifråga i målet. Det vill säga hur unionens medlemsstaters nationella domstolar kan använda sig av förhandsavgöranden där de olika ländernas lagstiftning skiljer sig åt.

Frågan är även hur avgörandena hade bedömts om förutsättningarna varit till viss del annorlunda. Hade det i så fall blivit samma bedömning av EU-domstolen i de olika målen? Det beror säkerligen på vad det är för förutsättning som blir annorlunda, men även den frågan torde kunna bli ett problem för de enskilda medlemsstaterna vid deras tolkning av avgöranden från EU-domstolen.

3 Svensk rätt

3.1 Resultatutjämnning – allmänt

Resultatutjämnning kan främst ske genom koncernbidragsreglerna i 35 kap. och reglerna om tidigare års underskott i 40 kap. IL.⁵⁵ Från och med den 1 juli 2010 kan resultatutjämnning i gränsöverskridande situationer även ske med hjälp av 35 a kap. IL.⁵⁶ Härmed kommer jag att i de följande avsnitten redogöra för de här reglerna.

3.2 Koncernbidrag

3.2.1 Bakgrund

År 1965 blev reglerna om koncernbidrag lagstadgade.⁵⁷ Bakgrunden till reglerna återfinns i SOU 1964:29 – Koncernbidrag m. m. Innan lagändringarna år 1965 fanns det bara praxis på området och i betänkandet framhölls behovet av att det infördes regler angående koncernbidragen. I betänkandet framkom det vidare att öppna koncernbidrag skulle vara skattepliktiga för det mottagande bolaget av dem medan givaren skulle kunna undvika beskattning och således få dra av bidraget.⁵⁸ Bidraget skulle kunna ske i form av antingen exempelvis kontanter eller på så sätt att en fordran efterges.⁵⁹

År 1979 ändrades reglerna på så sätt att koncernbidrag kunde ges till fler olika företag. Bestämmelserna har därefter kommit att ändras ett antal gånger.⁶⁰

Syftet med särskilda beskattningsregler för koncernbolag är att försöka göra så att det inte blir någon skillnad, skattemässigt sett, mellan att ha sin verksamhet i flera bolag i jämförelse med ett bolag.⁶¹ Således kan neutralitet skapas mellan olika företagsformer.⁶²

3.2.2 Allmänt om koncernbidragsreglerna

Till skillnad mot exempelvis Danmark anses en koncern inte utgöra ett skattesubjekt i Sverige och sambeskattas således inte. Istället finns det särskilda bestämmelser i Inkomstskattelagen som möjliggör

⁵⁵ Dahlberg, s. 108.

⁵⁶ Prop. 2009/10:194, s. 2.

⁵⁷ Prop. 1999/00, s. 421.

⁵⁸ SOU 1964:29, s. 7.

⁵⁹ SOU 1964:29, s. 8.

⁶⁰ Prop. 1999/00, s. 421-422.

⁶¹ Lodin m.fl., s. 399.

⁶² Dahlberg, s. 110.

resultatutjämningsregler på olika sätt och där koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL utgör ett exempel på sådana regler.⁶³

Anledningen till koncernbidragsreglerna är således att möjliggöra en resultatutjämningsregler mellan bolag inom samma koncern på så sätt att förluster och vinster kan utjämnas på liknande sätt som hos enskilda bolag.⁶⁴

Huvudregeln återfinns i 35 kap. 1 § IL och innebär att bidraget tas upp hos det mottagande bolaget samtidigt som det givande bolaget ska dra av koncernbidraget. Bidraget blir således en omkostnad för det givande bolaget men det är inget villkor att bidraget ska ges kontant. Däremot måste en faktisk värdeöverföring ske.⁶⁵ Det faktum, att en värdeöverföring måste ske, framgår bland annat av målet RÅ 1999 ref 74.⁶⁶ Huvudregeln fanns redan år 1965 och innan IL infördes återfanns regeln i 2 § 3 mom. SIL.⁶⁷

Vid införandet av 35 kap. 1 § ansåg en remissinstans att regeln inte skulle vara obligatorisk, det vill säga att bolagen inte skulle vara tvungna att dra av koncernbidraget. I propositionen 1999/2000:2 framgår det dock att regeringen ansåg att även om det i 1 § stadgas att det givande bolaget ska dra av koncernbidraget är avdragsrätten inte obligatorisk utan frivillig.⁶⁸

Om ersättning ges för en tjänst eller vara betraktas det inte som ett koncernbidrag och det givande bolaget kan således inte ge ett koncernbidrag med avdragsrätt.⁶⁹

Storleken på bidraget regleras inte utan det kan vara hur stort som helst och det har ingen betydelse om förlust skulle komma att uppstå. Inte heller finns det exempelvis något krav på att de olika bolagens verksamheter ska vara likartade.⁷⁰ Det givande bolaget kan samma år även ta emot ett koncernbidrag och tvärtom.⁷¹

Det finns en del krav avseende vilka som kan anses utgöra ett moderbolag och enligt 35 kap. 2 § kan exempelvis ett svenskt aktiebolag och en svensk ekonomisk förening vara ett moderföretag.

Därutöver ska moderbolaget i koncernen enligt 35 kap. 2 § st. 1, st. 2 äga "...mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag..."⁷² för att koncernbidrag ska kunna ges och dotterföretaget betraktas då som att vara helägt. Det är således ett krav på innehav av andelar och därmed har det

⁶³ Lodin m.fl., s. 399-400.

⁶⁴ Lodin m.fl., s. 401.

⁶⁵ Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering. Del 3, 2010 (hänvisas i fotnoter härefter som "Skatteverkets handledning"), s. 183- 184.

⁶⁶ RÅ 1999 ref. 74 och Lodin m.fl., s. 404.

⁶⁷ Prop. 1999/00:2, s. 423.

⁶⁸ Prop. 1999/00:2, s. 422- 423.

⁶⁹ Skatteverkets handledning, s. 186 och 35 kap. 1 § st. 2 IL.

⁷⁰ Lodin m. fl., s. 401.

⁷¹ Skatteverkets handledning, s. 183.

⁷² 35 kap. 2 § st. 1 IL.

ingen betydelse huruvida bolaget ifråga äger en viss del av rösterna i det andra bolaget.⁷³

Bestämmelsen som föreskriver att under det aktuella beskattningsåret ska moderbolaget äga mer än 90 procent av andelarna har till syfte att försöka hindra handel med förlustföretag där avsikten är att resultatutjämna med hjälp av koncernbidrag.⁷⁴

För att koncernbidrag ska kunna lämnas från ett moderföretag till ett dotterföretag finns det en del ytterligare förutsättningar i 35 kap. 3 § som måste vara uppfyllda. Ett av kraven är att i enlighet med 35 kap. 3 § p. 3 ska dotterbolaget ha varit helägt antingen från den tidpunkt då dotterföretaget började sin verksamhet eller under båda bolagens hela beskattningsår. Regeln medför att det inte blir möjligt att resultatutjämna med andra bolag som inte tillhör koncernen under ett år utan det uppkommer således ett år då koncernbidrag inte kan ges.⁷⁵

Med anledning av att dotterbolaget anses vara helägt från den tid då det började sin verksamhet kan koncernbidrag ges redan det första året om det är moderbolaget själv som skapar ett nytt dotterföretag.⁷⁶

Om företaget som byter ägare ingick i koncernen både före och efter ägarbytet anses bolaget ha varit helägt hela beskattningsåret i enlighet med 35 kap. 7 §, under förutsättning att rätt till koncernbidrag förelåg mellan företagen innan ägarbytet.⁷⁷ Ett koncernbidrag kan här således dras av för det mottagande bolaget fast ett bolag får en ny ägare så länge det sker inom koncernen och avdragsrätt för koncernbidraget förelåg mellan de gamla bolagen.⁷⁸

Dock medges inte avdrag för koncernbidrag samma år som ett ägarbyte sker om det är moderbolaget som byter ägare och koncernbidrag ska ges mellan två dotterbolag, utan då uppkommer ett år där koncernbidrag inte kan ges med rätt till avdrag.⁷⁹ I RÅ 1994 not 655 konstaterade Regeringsrätten att avdragsrätt för koncernbidrag inte skulle anses föreligga då dotterbolaget hade ingått i en ny koncern och fått ett nytt moderbolag under det aktuella beskattningsåret.⁸⁰

Enligt 35 kap. 3 § p. 6 kan det givande bolaget även vara ett dotterföretag och det mottagande kan således vara moderföretag. Dock ska utdelning kunna ske det aktuella beskattningsåret utan att skattskyldighet för utdelningen föreligger för moderföretaget.⁸¹

⁷³ Dahlberg, s. 110.

⁷⁴ Skatteverkets handledning, s. 189.

⁷⁵ Lodin, s. 404-405 och 35 kap. 3 § IL.

⁷⁶ Skatteverkets handledning, s. 189.

⁷⁷ Lodin m.fl., s. 404- 405.

⁷⁸ Skatteverkets handledning, s. 195 och 35 kap. 7 § IL.

⁷⁹ Skatteverkets handledning, s. 189, 195.

⁸⁰ RÅ 1994 not 655.

⁸¹ Lodin m.fl., s. 405 och 35 kap. 3 § p. 6 IL.

Det faktum att dotterbolaget i en koncern träder i likvidation medför inte att rätten till koncernbidrag bortfaller.⁸² Dispens från reglerna i 35 kap. kan ges av regeringen i vissa fall om förutsättningarna i 35 kap. 8 § är uppfyllda.

3.2.3 Koncernbidragsreglerna i gränsöverskridande situationer

Innan 35 kap. 2 a § infördes kunde koncernbidragsreglerna endast tillämpas på svenska bolag.⁸³

Målet C-200/98 handlade om två bolag, X AB och Y AB vilka överklagade ett beslut av Skatterättsnämnden till Regeringsrätten med anledning av att de ansåg att beslutet stred mot EU-rätten. Regeringsrätten inhämtade ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Frågan som Regeringsrätten ställde avsåg huruvida det är förenligt med EU-rätten att bolag behandlas olika skattemässigt sett beroende av var bolagen har sina säten.⁸⁴

I förhandsavgörandet C-200/98, X AB och Y AB, var frågan således huruvida det kan anses utgöra ett hinder mot EU-rätten att det faktum att ett bolags säte är avgörande för den skattemässiga behandlingen av bolaget.⁸⁵ EU-domstolen fastställde att en medlemsstats lagstiftning som föreskriver att ett dotterbolags säte är avgörande för frågan huruvida förmånligare regler i samband med koncernbidrag kan tillämpas utgör ett hinder mot EU-rättens etableringsfrihet.⁸⁶

I propositionen 2000/01:22 framgår det att syftet med införandet av 35 kap. 2 a § bland annat är dels att göra det enklare för företag i Sverige att skapa internationella koncerner. Dels ska förpliktelser vilka följer av EU-fördraget uppfyllas.⁸⁷

Ett utländskt bolag ska enligt 35 kap. 2 a § jämföras med ett svenskt företag om en del förutsättningar är uppfyllda. I 2 kap. 5 a § definieras ett utländskt bolag.⁸⁸ Till exempel är ett krav i 2 kap. 5 a §, för att det ska vara fråga om ett utländskt bolag, att företaget är en utländsk juridisk person.

I enlighet med 35 kap. 2 a § måste ett utländskt bolag bland annat vara hemmahörande inom EES och mottagaren av koncernbidraget ska vara "...skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till".⁸⁹ Den nationella skattebasen bevaras härmed med hjälp av

⁸² Skatteverkets handledning, s. 190.

⁸³ Prop. 2000/01:22, s. 72.

⁸⁴ Mål C-200/98 *X AB och Y AB*, p. 11-12.

⁸⁵ Mål C-200/98 *X AB och Y AB*, p. 12.

⁸⁶ Mål C-200/98 *X AB och Y AB*, p. 27-28, 31.

⁸⁷ Prop. 2000/01:22, s. 72-73.

⁸⁸ Dahlberg, s. 111.

⁸⁹ 35 kap. 2 a § IL.

det sistnämnda kravet på skattskyldighet i Sverige.⁹⁰ Därutöver är ett krav i 35 kap. 2 a § att det utländska bolaget ska kunna jämföras med ett svenskt bolag i enlighet med 35:e kapitlets definitioner.⁹¹

Även om koncernbidragsreglerna härmed genom 35 kap. 2 a § har gjorts mer förenliga med EU-rätten är ett krav för att bidrag ska kunna ges att skattskyldighet föreligger i Sverige för det mottagande bolaget. Således måste exempelvis ett utländskt dotterbolag vara skattskyldigt i Sverige för att ett bidrag ska kunna ges med avdragsrätt för det givande bolaget.⁹² Det här framgår av 35 kap. 3 § p. 4 och p. 5.⁹³

Enligt 35 kap. 3 § p. 4 ska koncernbidrag inte kunna ges i de situationer då ett skatteavtal stadgar att det mottagande bolaget ska anses ha hemvist i ett annat land och 35 kap. 2a § andra meningen inte blir tillämplig.⁹⁴

35 kap. 3 § p. 5 IL föreskriver att ett koncernbidrag inte kan dras av om ett skatteavtal föreskriver att det givande bolagets näringsverksamhet inte ska beskattas i Sverige.⁹⁵ Inte heller får ett skatteavtal föreskriva att det mottagande bolaget inte ska beskattas om rätt att dra av ett koncernbidrag ska anses föreligga enligt 35 kap. 3 § p. 4.⁹⁶

3.2.4 Regeringsrättens domar mars 2009

Av de tio avgöranden⁹⁷ från Regeringsrätten i mars 2009 erhöll endast tre av bolagen framgång i målen. Det handlade här om dotterbolag vilka var direktägda och där likvidation skulle ske.⁹⁸ Vidare rörde det således slutliga förluster.⁹⁹

Därutöver skulle likvidationen ha avslutats.¹⁰⁰ Det här framgår exempelvis av Regeringsrättens mål 6511-06 där Regeringsrätten förklarade att en definitiv förlust inte kan anses föreligga förrän i samband med att likvidationen är avslutad.¹⁰¹ Dock kan inte värdeöverföringen ske så sent som det här året med tanke på att kravet på helägt inte är uppfyllt det året och således finns inte rätten till koncernbidrag. Avdraget kan härmed inte ske förrän ett senare beskattningsår. På så sätt skiljer sig reglerna åt för helt

⁹⁰ Dahlberg, s. 112.

⁹¹ Dahlberg, s. 112 och 35 kap. 2 a § IL.

⁹² Ståhl, Kristina, Persson Österman Roger, EG-skatterätt, andra upplagan, Uppsala 2006, s. 111.

⁹³ Dahlberg, s. 111 och 35 kap. 3 § p. 4, 5 IL.

⁹⁴ Dahlberg, s. 110-111 och 35 kap. 3 § p. 4 IL.

⁹⁵ Dahlberg, s. 111 och 35 kap. 3 § p. 5 IL.

⁹⁶ Dahlberg, s. 111 och 35 kap. 3 § p. 4 IL.

⁹⁷ RegR mål nr 6511-06, 6512-06, 7322-06, 7444-06, 1648-07, 1650-07, 1651-07, 1652-07, 3628-07, 1267-08.

⁹⁸ Holmdahl, Erik, Ohlsson, Fredrik, Koncernbidragen och EG-rätten, Skattenytt nr 7-8 2009, s. 452-453 och RegR mål nr 7322-06, 6511-06 och 1267-08.

⁹⁹ von Bahr, Stig, Koncernbidragsmålen avgjorda, Svensk skattetidning nr 4 2009, s. 428.

¹⁰⁰ Holmdahl, Ohlsson, s. 453.

¹⁰¹ RegR mål nr 6511-06.

inhemska koncerner i förhållande till koncerner där även utländska bolag finns.¹⁰²

De av målen som handlade om koncernbidrag mellan två dotterbolag medgav Regeringsrätten företagen inte avdrag för koncernbidragen.¹⁰³ I målet där ett finskt moderföretag tog emot ett koncernbidrag från ett svenskt dotterföretag förklarade Regeringsrätten att avdrag inte skulle medges. Anledningen till det här var att i Oy AA ansåg EU-domstolen det inte strida mot EU-rätten att vägra avdrag för ett koncernbidrag från ett finskt dotterbolag i de fall som det mottagande moderbolaget inte är hemmahörande i Finland.¹⁰⁴ I alla av Regeringsrättens avgöranden i mars 2009 handlade det om direktägda företag och således fick frågan om vad som gäller angående indirektägda bolag inte något svar.¹⁰⁵

3.2.4.1 Doktrin till följd av Regeringsrättens avgöranden

Enligt von Bahr kan det ifrågasättas om inte Regeringsrätten borde ha inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen även om handläggningstiden för målen skulle ha förlängts.¹⁰⁶ Det faktum att ny lagstiftning skulle kunna skapas efter Regeringsrättens avgöranden menade von Bahr kan innebära problem. Anledningen till det här är att det inte är en enkel uppgift att införa nya regler med grund i rättspraxis. Det blir dessutom mer problematiskt i de fall lagstiftningen utgår ifrån en nationell domstols avgöranden och då det inte med säkerhet är klarlagt huruvida de aktuella målen är förenliga med EU-rätten eller inte.¹⁰⁷

Holmdahl och Ohlsson menade att eftersom det i avgörandet Marks & Spencer handlade om indirektägda bolag skulle det vara oförenligt med EU-rätten att inte acceptera indirektägda dotterbolag i de svenska koncernbidragsreglerna.¹⁰⁸

3.2.5 Kammarrättens dom 2010-06-07 (6191-09)

I målet ville bolaget få avdrag för ett koncernbidrag, vilket det gav till sitt moderbolag som var hemmahörande i Luxemburg. Dotterbolaget var helägt och moderföretaget var försatt i likvidation.¹⁰⁹

Dotterbolaget yrkade således avdrag för koncernbidraget och menade bland annat att avdragsrätt har i enlighet med Regeringsrättens avgöranden

¹⁰² Holmdahl, Ohlsson, s. 453- 454.

¹⁰³ von Bahr, s. 433-434, RegR mål nr; 6512-06, 1648-07, 1650-07, 1652-07, 3638-07.

¹⁰⁴ RegR mål nr, 6512-06 och von Bahr, s. 433.

¹⁰⁵ Holmdahl, Ohlsson, s. 455.

¹⁰⁶ von Bahr, s. 435-436.

¹⁰⁷ von Bahr, s. 436.

¹⁰⁸ Holmdahl, Ohlsson, s. 455- 456.

¹⁰⁹ Skatteverkets beslut i KamR's dom 2010-06-07 mål nr 6191-09.

förelegat om förlusten har varit slutlig. Skatteverket hävdade däremot att ett av målen från Regeringsrätten i mars 2009 medför att avdrag för koncernbidrag endast måste medges när moderbolaget lämnar det till sitt dotterbolag. Kammarrätten förklarade först att det i det målet ifråga, mål nr 1650-07, handlade om koncernbidrag mellan dotterbolag men att Regeringsrätten konstaterade att Marks & Spencer-målet innebär att de situationer som där avses var endast de fall när ett moderbolag mottog förluster från sitt utländska dotterbolag. Kammarrätten som hänvisade till målen Marks & Spencer, Oy AA och avgörandet 6512-06 från Regeringsrätten, ansåg att även om förlusten skulle vara definitiv medgavs inte avdrag för koncernbidrag. Anledningen var att det i målet handlade om ett bidrag till ett utländskt moderbolag.¹¹⁰

3.3 Koncernavdrag

Finansdepartementet lade i september 2009 fram en promemoria¹¹¹ och i mars 2010 lade regeringen fram en proposition till riksdagen vilken innehåller förslag till nya regler om så kallade koncernavdrag. Syftet med bestämmelserna är att införa en möjlighet för resultatutjämning mellan gränsöverskridande bolag inom EES, vilka ingår i samma koncern.¹¹² Reglerna trädde ikraft 1 juli år 2010.¹¹³ I det följande kommer bakgrunden till de nya reglerna att beskrivas och doktrin avseende de nya bestämmelserna.

3.3.1 Regeringens förslag till nya regler om koncernavdrag

3.3.1.1 Förslagets innehåll

Enligt förslaget ska koncernavdrag kunna medges ett svenskt moderbolag för ett helägt dotterföretags, som är beläget inom EES och har trätt i likvidation, förluster. Förlusterna ska vara slutliga.¹¹⁴ Likvidationen måste vidare vara avslutad och det är först det beskattningsår som ett avslutande av likvidationen har skett som moderbolaget kan medges koncernavdrag.¹¹⁵ Anledningen till det här är att när likvidationen är avslutad kan förlusten även med säkerhet betraktas vara slutlig.¹¹⁶ Dock ansåg en del remissinstanser att det enligt EU-rätten till följd av Marks & Spencer-målet kan finnas fler tillfällen då en förlust kan anses vara definitiv.¹¹⁷

¹¹⁰ KamR's dom 2010-06-07, mål nr 6191-09.

¹¹¹ Promemoria 2009.

¹¹² Prop. 2009/10:194, s. 1.

¹¹³ Prop. 2009/10:194, s. 2 och Lag (2010:353).

¹¹⁴ Prop. 2009/10:194, s. 5-6, 18.

¹¹⁵ Prop. 2009/10:194, s. 6, 18.

¹¹⁶ Prop. 2009/10:194, s. 31.

¹¹⁷ Prop. 2009/10:194, s. 24.

En ytterligare förutsättning är att dotterbolaget ska vara helägt och ha varit helägt vid tidpunkten för likvidationens avslutande.¹¹⁸ Med helägt avses dotterföretag inom EES som moderföretaget innehar andelar i med mer än 90 procent. Indirektägda dotterbolag omfattas härmed inte av de nya bestämmelserna.¹¹⁹

Även om kravet på att dotterbolaget således ska vara helägt har kritiserats av en del remissinstanser, på grund av att det kan stå i strid med EU-rätten, menar regeringen dock att dotterföretaget ska vara helägt för att rätt till koncernavdrag ska kunna föreligga. Regeringen anser att det annars finns en risk att bolagen kan utnyttja förlusten i valfritt land av de ifrågavarande länderna.¹²⁰

I likhet med koncernbidragsreglerna uppfylls kravet på helägt endast om bolaget har varit helägt under båda företagens beskattningsår. Dock finns det ett undantag som innebär att det är tillräckligt att dotterbolaget har varit helägt från den tidpunkt då bolaget ifråga började sin verksamhet.¹²¹

Det framgår av propositionen att koncernbidragsreglernas allmänna grundläggande bestämmelser ska återfinnas i reglerna om koncernavdrag.¹²²

För att moderbolaget ska få rätt till koncernavdrag får moderbolaget vidare inte ha kvar någon rörelse i den utländska staten där dotterbolaget är hemmahörande.¹²³ Rörelse får inte heller bedrivas i företag i intressegemenskap. Till skillnad från koncernavdragsreglerna finns det inte i koncernbidragsreglerna något krav på att rörelse inte får finnas kvar i det land där dotterbolaget har sin hemvist. Regeringen motiverar dock skillnaden och härmed kravet om att rörelse inte får bedrivas med att koncernavdragsreglerna handlar om en förlust som ska vara definitiv.¹²⁴

Några av remissinstanserna har kritiserat kravet om brist på rörelse och menar bland annat att koncernbidragsreglerna inte innehåller något krav i detta avseende. Kritik framfördes även av en del remissinstanser exempelvis på grund av dels att kravet kan komma att strida mot EU-rätten. Dels står det inte klart huruvida koncernavdrag kommer att medges i de fall ett nytt dotterbolag börjar bedriva rörelse i samma land som det tidigare dotterföretaget något senare år. Anledningen till det här är att bestämmelsen inte har någon begränsning i tiden.¹²⁵ Lagrådet kritiserar också kravet på att det inte får bedrivas någon rörelse i dotterföretagets hemviststat och menar

¹¹⁸ Prop. 2009/10:194, s. 6.

¹¹⁹ Prop. 2009/10:194, s. 22-23.

¹²⁰ Prop. 2009/10:194, s. 21-22.

¹²¹ Prop. 2009/10:194, s. 23.

¹²² Prop. 2009/10:194, s. 22.

¹²³ Prop. 2009/10:194, s. 6, 18.

¹²⁴ Prop. 2009/10:194, s. 27-29.

¹²⁵ Prop. 2009/10:194, s. 27-28.

att det kan innebära en inskränkning av etableringsfriheten i EU-rätten. Regeringen anser däremot att bestämmelsen kan rättfärdigas.¹²⁶

Koncernavdrag kan således endast medges om förlusten i dotterbolaget är slutlig.¹²⁷ Enligt propositionen kan förlusten inte anses vara definitiv om dotterbolaget inte har trätt i likvidation. Därutöver ska förlusten fortfarande finnas vid likvidationens avslutande. Dock betonade en del remissinstanser att kravet på likvidation kan ifrågasättas. Exempelvis framgår det inte från EU-domstolens praxis – och då särskilt Marks & Spencer-målet – att endast likvidationer kan medföra att en förlust blir definitiv.¹²⁸ Regeringen anser däremot att kravet på likvidation ska vara kvar och till exempel ska förluster som uppkommer vid konkurser dessutom inte kunna omfattas av bestämmelserna.¹²⁹

Regeringen uppställer även ett krav på att det inte ska finnas någon möjlighet, varken nuvarande möjlighet eller kommande, att använda förlusten i dotterbolagets hemvistland. Dock möjligheten att utnyttja förlusten får inte saknas rättsligt sett i det land där dotterbolaget har sin hemvist. Den rättsliga möjligheten ska däremot vidare inte kunna användas på grund av omständigheter i det enskilda fallet för att möjlighet till koncernavdrag ska anses föreligga.¹³⁰

Därutöver ska enligt regeringens förslag koncernavdrag inte medges om avdraget medför att underskott uppstår hos bolag som är hemmahörande i Sverige.¹³¹ Regeringen anser till skillnad mot en del av remissinstanserna att det i de fall som underskott uppstår inte handlar om resultatutjämning. Några av remissinstanserna framhåller att utöver att det kan innebära en slags resultatutjämning även om det uppstår underskott, finns det inget avgörande varken från Regeringsrätten eller EU-domstolen som kan utgöra någon grund för regeringens uppfattning.¹³²

3.3.1.2 Doktrin angående förslaget om koncernavdrag

Stigård menar att de nya reglerna innebär att en del bolag kommer att gynnas mer än andra bolag och att det till exempel kommer att bero på hur bolaget har valt att etablera sin verksamhet. Exempelvis kommer inte bolag där ett mellanbolag är ett holdingbolag med hemvist i utlandet att kunna använda sig av de nya reglerna och på så sätt kan etablering på det här sättet vara en nackdel. Stigård anser även att med tanke på att det brittiska

¹²⁶ Prop. 2009/10:194, s. 28-29.

¹²⁷ Prop. 2009/10:194, s. 6, 19.

¹²⁸ Prop. 2009/10:194, s. 24.

¹²⁹ Prop. 2009/10:194, s. 25.

¹³⁰ Prop. 2009/10:194, s. 25-26.

¹³¹ Prop. 2009/10:194, s. 1.

¹³² Prop. 2009/10:194, s. 36.

systemet med förlustavdrag har kritiserats av kommissionen kan möjligen även de svenska nya reglerna komma att kritiseras.¹³³

Johansson menar att de nya reglerna kan anses strida mot EU-rätten på grund av kravet om likvidation. Likvidationskravet medför att det uppstår en skillnad gentemot koncernbidragsreglerna på så sätt att internationella transaktioner behandlas sämre än nationella, vilket kan innebära att kravet är oförenligt med EU-rätten.¹³⁴

3.4 Tidigare års underskott

I de fall underskott finns kvar från ett företags tidigare år kan de under en del förutsättningar dras av i enlighet med 40 kap. IL.¹³⁵ Jag kommer i det här avsnittet att översiktligt redogöra för bestämmelserna om tidigare års underskott i 40 kap. Dock kommer jag, med tanke på arbetets inriktning inte att redogöra för alla bestämmelserna utan mer fokusera på de allmänna samt de särskilda reglerna som särskilt har samband med koncerner.

3.4.1 Bakgrund

Bestämmelserna om avdrag för förluster har sin bakgrund i lagen (1960:63) om förlustavdrag från år 1960. I den lagen fanns det en möjlighet att dra av tidigare års förluster men med en begränsad rätt i tiden. Rätten till att dra av tidigare års förluster fanns endast till sex eller tio år efter det år som förlusten hade uppkommit. Reglerna härom ändrades i samband med skattereformen år 1990.¹³⁶

Lagen (1960:63) om förlustavdrag innehöll regler om spärrsituationer vilka inträdde när ägarbyte skedde. Det fanns två olika spärregler, dels en avseende fåmansföretag och dels en bestämmelse vilken avsåg skalbolag. Dock kritiserades spärreglerna och en utredning tillsattes. Bland annat fanns det en vilja om att införa regler som skulle försvåra möjligheten till att förlustbolag såldes och köptes. En koncernbidragsspärr och en beloppsspärr tillkom således senare.¹³⁷

År 1993 tillkom LAU som bland annat innehöll de två spärreglerna, det vill säga en koncernbidragsspärr och en beloppsspärr.¹³⁸ Innan reglerna om tidigare års underskott infördes i 40 kap. IL i samband med lagstiftningen av Inkomstskattelagen fanns det liknande regler i lagen om Avdrag för underskott av näringsverksamhet.¹³⁹ AUL' s syfte var att minska att

¹³³ Stigård, Einar, Proposition gällande koncernavdrag, Svensk skattetidning nr 4 2010, s. 453-454.

¹³⁴ Johansson, Jesper, s. 1025- 1026.

¹³⁵ Skatteverkets handledning, s. 201.

¹³⁶ Prop 1999/00:2, s. 462.

¹³⁷ Prop. 1999/00:2, s. 463.

¹³⁸ Prop. 1999/00:2, s. 463, prop. 1993/94:50, s. 255.

¹³⁹ Virin, Niclas, Varför obegränsade förlustavdrag? – Varför inte! Svensk skattetidning nr 10 2008, s. 775- 776.

förlustbolag köptes och såldes och det infördes därför spärregler vid ägarbyte.¹⁴⁰

3.4.2 Allmänt om reglerna om tidigare års underskott

Enligt 40 kap. 2 § IL ska ett underskott som finns kvar från beskattningsåret innan det aktuella beskattningsåret dras av, om inte ett undantag i enlighet med 40 kap. är uppfyllt. Reglerna i 40 kapitlet avser endast tidigare års underskott. Ett underskott ska dras av det följande beskattningsåret även om bolaget också det senare året har ett underskott. I så fall läggs de årens underskott samman och förs vidare till det påföljande beskattningsåret.¹⁴¹

Även ett utländskt bolag ska enligt 3 § räknas som ett företag i 40 kap. Vid ägarbyte finns det en del inskränkningar i möjligheten till avdrag för tidigare års underskott.¹⁴²

När en ägarförändring har skett för företaget ifråga kan härmed spärreglerna i 40 kapitlet komma att bli tillämpliga. Spärreglerna innebär att underskotten från föregående beskattningsår i en del fall inte kan användas.¹⁴³ Vid ägarbyte hos ett företag kan således spärbestämmelserna, en beloppsspär samt en koncernbidragsspär, komma att tillämpas.¹⁴⁴ Det finns fyra olika tillfällen som det kan komma ifråga att tillämpa spärreglerna.¹⁴⁵

Enligt den första spärregeln, 40 kap. 10 § IL, ska beloppsspärren och koncernbidragsspärren tillämpas när det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget övergår till ett annat företag i samband med ett ägarbyte.¹⁴⁶ Därutöver ska beloppsspärren i enlighet med 40 kap. 11 § tillämpas när exempelvis en fysisk person, ett dödsbo eller ett utländskt bolag övertar det, över underskottsföretaget, bestämmande inflytandet.¹⁴⁷

Beloppsspärren inträder även, enligt 40 kap. 12 §, när det bestämmande inflytandet övergår till flera av de förvärvare som finns uppräknade i 11 §.¹⁴⁸

Den sista spärregeln återfinns i 40 kap. 14 § och betyder att en koncernbidragsspär börjar gälla när, i motsats till de tidigare situationerna,

¹⁴⁰ Virin, s. 775.

¹⁴¹ Skatteverkets handledning, s. 201-202.

¹⁴² Dahlberg, s. 117.

¹⁴³ Skatteverkets handledning, s. 201.

¹⁴⁴ Skatteverkets handledning, s. 206.

¹⁴⁵ Virin, s. 780.

¹⁴⁶ Dahlberg, s. 117-118 och 40 kap. 10 § IL och Virin, s. 780.

¹⁴⁷ Virin, s. 780 och 40 kap. 11 § IL.

¹⁴⁸ Virin, s. 780 och 40 kap. 12 § IL.

det bestämmande inflytandet övertas av ett underskotts företag eller dess moderbolag.¹⁴⁹

I 40 kap. 5 § föreskrivs det vad som menas med bestämmande inflytande. Bestämmande inflytande ska således ett bolag anses ha om företaget i vilket det andra bolaget har bestämmande inflytande i är dotterföretag i enlighet med något av de lagrum i andra lagar till vilka det hänvisas i bestämmelsen.

Ett underskotts företag definieras i 40 kap. 4 §. Om ett företag har haft ett underskott beskattningsåret innan det aktuella beskattningsåret är det att anse som ett underskotts företag. Ett bolag betraktas även som ett underskotts företag då det i enlighet med 40 kap. 4 § "...har ett eget eller övertaget underskott som inte har fått dras av än på grund av..."¹⁵⁰ exempelvis koncernbidragsspärren.

I enlighet med 40 kap. 15 §, där det föreskrivs om beloppsspärren, får underskott som har uppkommit innan ägarförändringen ägde rum och som är större än 200 procent av beloppet för förvärvet av underskotts företaget inte dras av. Beloppsspärren har sin bakgrund i att försöka minska att det säljs och köps så kallade förlustbolag.¹⁵¹

I de fall både beloppsspärren och koncernbidragsspärren blir tillämpliga används koncernbidragsspärren sekundärt till beloppsspärren, det vill säga på eventuella underskott som finns kvar efter det att beloppsspärren har använts.¹⁵²

Koncernbidragsspärren inträder om ett företagsförvärv sker av företaget vilket har underskott eller av det bolagets moderbolag. Bestämmelsen avser att hindra situationer vid företagsförvärv där ett underskotts företag skulle kunna ta emot koncernbidrag, från ett bolag med mycket tillgångar, för att använda dem mot sina underskott.¹⁵³

Vid ett ägarbyte kan koncernbidrag, enligt 40 kap. 18 §, inte användas gentemot ett företags underskott. I enlighet med 40 kap. 18 § st. 3 gäller koncernbidragsspärren därutöver under fem beskattningsår framåt i tiden.¹⁵⁴ Innebörden av koncernbidragsspärren är således att hindra att tidigare års underskott under en begränsad tid används gentemot koncernbidrag.¹⁵⁵

Dock finns det en möjlighet för företaget att använda underskott mot koncernbidrag under förutsättning att underskotten kommer från året för ägarbytet eller från år därefter.¹⁵⁶ Det är även möjligt att påbörja

¹⁴⁹ Virin, s. 780 och 40 kap. 14 § IL.

¹⁵⁰ 40 kap. 4 § IL.

¹⁵¹ Virin, s. 779 och 40 kap. 15 § IL.

¹⁵² Skatteverkets handledning, s. 220.

¹⁵³ Skatteverkets handledning, s. 213.

¹⁵⁴ Skatteverkets handledning, s. 220 och 40 kap 18 § IL.

¹⁵⁵ Skatteverkets handledning, s. 220.

¹⁵⁶ Skatteverkets handledning, s. 221.

verksamhet i underskotts företaget och därefter använda sig av det eventuella överskottet i den nya verksamheten mot underskottet som är spärrat.¹⁵⁷

3.5 Analys

I det här avsnittet följer en analys av de svenska reglerna om resultatutjämnning. Av vad som tidigare har framgått har jag valt att inrikta mig på resultatutjämnning i form av koncernbidrag, koncernavdrag och tidigare års underskott.

40 kap. IL skapar en möjlighet till resultatutjämnning för det enskilda bolaget medan reglerna i 35 kap. och 35 a kap. IL medför att resultatutjämnning kan ske mellan bolag som ingår i en koncern. Dock om en ägarförändring sker kommer till exempel koncernbidrag inte att kunna användas gentemot tidigare års underskott och härmed begränsas resultatutjämnningen avseende tidigare års underskott men även möjligheten att resultatutjämnas i form av koncernbidrag gentemot föregående års underskott.

Dock skapar således 40 kap. en möjlighet för enskilda bolag att resultatutjämnas i och med att tidigare års underskott kan användas gentemot ett senare beskattningsårs överskott. Däremot finns det ingen möjlighet att använda sig av ett annat bolags tidigare års underskott utan reglerna avser bara de enskilda bolagen.

Med tanke på att ett krav för att koncernbidrag ska kunna ges är att mottagaren är skattskyldig i Sverige behandlas, vilket tidigare framkommit, gränsöverskridande situationer skattemässigt sämre än rent nationella situationer. Dock möjliggör som framgått koncernavdragsreglerna avdrag för utländska förluster i en del fall. En skillnad gentemot koncernbidragsreglerna är dock att koncernavdragsreglerna uppställer ett krav på likvidation i enlighet med 35 a kap. 5 § IL. Medför inte härmed kravet på likvidation, såsom Johansson¹⁵⁸ framhåller, att det fortfarande finns situationer där gränsöverskridande situationer skattemässigt behandlas sämre än rent inhemska situationer? Avdrag för koncernbidrag medges även om inte bolaget är i likvidation.

Såsom tidigare har framgått anser von Bahr¹⁵⁹ att det kan innebära ett problem att lagstifta utifrån rättspraxis och jag ansluter mig till det.

Kravet på att dotterbolaget ska vara direktägt i koncernavdragsreglerna finns även i reglerna om koncernbidrag. I 35 kap. 2 § st. 1, 2 föreskrivs det att moderbolaget ska äga mer än 90 procent av andelarna i det andra bolaget som då anses vara helägt. Det torde förmodligen vara mest lämpligt att ha samma krav även för koncernavdragsreglerna. På så sätt är det samma

¹⁵⁷ Virin, s. 779.

¹⁵⁸ Johansson, Jesper, s. 1025-1026.

¹⁵⁹ von Bahr, s. 436.

moder- och dotterbolagsstruktur som kan erhålla koncernbidrag med avdragsrätt respektive koncernavdrag. Dock som Holmdahl och Ohlsson¹⁶⁰ förklarar kan ett krav om direktägda dotterbolag anses strida mot EU-rätten eftersom det i Marks & Spencer-målet handlade om indirektägda bolag.

Frågan kvarstår således om inte koncernbidragsreglerna och de nya reglerna om koncernavdrag kan anses vara i strid med EU-rätten eftersom det finns ett krav på att dotterbolagen ska vara direktägda.¹⁶¹

¹⁶⁰ Holmdahl, Ohlsson, s. 455-456.

¹⁶¹ Jämför Holmdahl, Ohlsson, s. 455-456.

4 Dansk rätt

4.1 Inledning

I det här avsnittet kommer jag att redogöra för den danska sambeskattningen. Bolag och föreningar bland andra, vilka ingår i en koncern beskattas under en del förutsättningar tillsammans, genom så kallad sambeskattning. Sambeskattningen delas in i nationell och internationell sambeskattning där den internationella sambeskattningen är frivillig vilket den nationella sambeskattningen inte är.¹⁶²

För att få en bättre förståelse för den danska sambeskattningen kommer jag att redogöra för det danska koncernbegreppet i samband med sambeskattningen. Därefter, efter redogörelsen om koncernförhållanden, kommer jag att beskriva den nationella sambeskattningen för att sedan gå över till de bestämmelser som finns kring den internationella sambeskattningen.

4.2 Sambeskattning

År 2005 ändrades reglerna kring sambeskattningen. De tidigare reglerna ersattes av en uppdelning av reglerna med en nationell sambeskattning som är obligatorisk och en internationell sambeskattning. Tidigare hade sambeskattningsreglerna utgått från frivillighet sedan ungefär etthundra år tillbaka i tiden.¹⁶³

Det som huvudsakligen sker vid sambeskattning är att nettoresultaten hos de enskilda bolagen läggs samman. Innan sambeskattning kan ske måste förutsättningarna härför föreligga, både mellan bolagen i horisontellt och vertikalt led.¹⁶⁴

4.2.1 Koncernförhållande

För att sambeskattning ska kunna ske, både den nationella och den internationella är ett grundläggande krav att bolagen ska ingå i en koncern.¹⁶⁵ Bolagen som ingår i en koncern ska sambeskattas när nationell sambeskattning sker och om det föreligger en koncern kan kretsen även

¹⁶² Skat. Ligningsvejledningen: Selskaber og aktionærer 2010-1: S.D.4 National og International sambeskatning, S.D.4.

¹⁶³ Vinther, Nikolaj, Werlauff, Erik, Dansk og international koncernret og koncernskatteret. Tillaeg september 2005 om dansk og international sambeskatning, Köpenhamn 2005, s. 9.

¹⁶⁴ Vinther, Nikolaj, Werlauff, Erik, Dansk og international koncernret og koncernskatteret, Köpenhamn 2005, s. 241, 243.

¹⁶⁵ Guldman Hansen, Jan, Vinther, Nikolaj, Werlauff, Erik, Sambeskatning 2009/10, Köpenhamn 2009, s. 17.

komma att omfatta exempelvis utländska bolag i samband med internationell sambeskattnig.¹⁶⁶

Ett moderbolag skulle förut äga ett dotterbolag till etthundra procent för att det skulle anses föreligga ett koncernförhållande och för att sambeskattnig således skulle kunna ske. Dock har bestämmelserna härom ändrats betydligt.¹⁶⁷

Vad som ska anses utgöra en koncern skatterättsligt har sin grund i hur en koncern definieras bokföringsrättsligt.¹⁶⁸ Härigenom kan administrationsbolaget erhålla den information som är av väsentlighet.¹⁶⁹

I Selskabsskatteloven (SEL) § 31 C framgår det när en koncern skatterättsligt ska anses föreligga. Även om det finns ett förslag om lagändring i syfte att skapa en enstaka definition av en koncern finns det enligt de nuvarande reglerna två situationer då en koncern kan finnas. Den första definitionen av en koncern har sin grund i bokföringsrätten.¹⁷⁰ Det avgörande för huruvida det föreligger en koncern i enlighet med den bokföringsrättsliga årsregnskabsloven är om ett bolag i ett annat bolag har majoriteten av rösterna. Rösterna kan innehas antingen direkt eller indirekt.¹⁷¹ I internationella sammanhang kan det ibland istället bli aktuellt att använda sig av definitionen som finns i reglerna om internationella regnskabsstandarder (IAS).¹⁷²

Ett moderbolag, som bland annat kan vara ett bolag eller en förening, definieras i SEL § 31 C st. 2. Exempelvis är det att betrakta som ett moderbolag i de fall bolaget i ett dotterbolag innehar majoriteten av rösterna. Kravet är härmed att mer än 50 procent av rösterna tillhör moderbolaget. Det är därutöver rösterna som har betydelse, inte ett visst andelsinnehav hos bolaget ifråga. Följaktligen kan det hända att moderbolaget inte äger någon andel överhuvudtaget i dotterbolaget.¹⁷³

Om bolaget enligt avtal eller stadgar "...är medlem i bolaget och har rätt att utöva ett bestämmande inflytandet över ett annat bolags (dotterbolags) ...finansiella ledning..."¹⁷⁴ utgör det likaså ett moderbolag.¹⁷⁵ Dock blir det endast aktuellt att tillämpa bestämmelsen vid internationell sambeskattnig eftersom ett moderbolag inte kan skapas på det sättet enligt den nationella bolagsrätten.¹⁷⁶

¹⁶⁶ Vinther, Werlauff (2005, II), s. 11.

¹⁶⁷ Vinther, Werlauff (2005 II), s. 11.

¹⁶⁸ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 17.

¹⁶⁹ Vinther, Werlauff (2005 II), s. 11.

¹⁷⁰ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 17-18.

¹⁷¹ Skat, S.D.4.1.1.2.

¹⁷² Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 18.

¹⁷³ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 19-20.

¹⁷⁴ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 19 (min översättning).

¹⁷⁵ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 19.

¹⁷⁶ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 23.

Dessutom är det att betrakta som ett moderbolag om det finns möjlighet till viss kontroll utöver dotterbolagets högsta ledningsorgan. Med kontroll menas att moderbolaget ska kunna utnämna eller avskeda de som verkar i det högsta ledningsorganet.¹⁷⁷ Bolaget behöver i det här fallet även inneha aktier i dotterbolaget för att det ska anses vara ett moderbolag. Dock är det inte avgörande hur många andelar bolaget innehar. Följden av regeln blir att om ett bolag har möjlighet att utse en del av styrelsen i ett aktiebolag föreligger ett moderbolag.¹⁷⁸

Därutöver kan ett moderbolag anses föreligga om majoriteten av rösterna i ett dotterbolag innehas av bolaget ifråga till följd av avtal. Avtalet är här med andra aktieägare.¹⁷⁹ Ett moderbolag kan även exempelvis anses föreligga om ett bolag ”besitter kapitalandelar i ett annat bolag (dotterbolag) och utövar ett bestämmande inflytande över dess...finansiella ledning.”¹⁸⁰

Även de röster vilka ett dotterbolag, till moderbolaget, eventuellt har omfattas när det ska beräknas huruvida ett moderbolag har flertalet av rösträtterna. Således är det inget krav att det endast är direktägda röster som har någon betydelse.¹⁸¹ Det faktum att även indirektägda bolags röster räknas framgår av SEL § 31 C, st. 4. Dock måste moderbolaget ha det bestämmande inflytandet, direkt eller indirekt, över dotterbolaget ifråga. Det indirekta ägandet kan både handla om ägande i nedåtgående led och åt sidan.¹⁸²

Det är vidare inte möjligt för ett dotterbolag att ha flera moderbolag.¹⁸³ Ett bolag som inte uppfyller kraven på vilka som ska omfattas av sambeskattningsreglerna kan dock undantas från sambeskattningen fast bolaget ingår i koncernen.¹⁸⁴

För att det ska vara fråga om ett moderbolag är ett ytterligare krav att bolaget är självständigt och därmed är exempelvis ett kommanditbolag inte att betrakta som ett moderbolag.¹⁸⁵

Det finns en del situationer då sambeskattning kan bortses ifrån även om rekvisiten är uppfyllda i enlighet med SEL 31 § C st. 2. Ett exempel på när undantag från sambeskattningen kan ske är enligt SEL 31 § C st. 6 nr. 1 när moderbolaget inte har någon möjlighet att använda sina rättigheter fullt ut i exempelvis ledningen i sitt dotterbolag.¹⁸⁶

¹⁷⁷ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 19.

¹⁷⁸ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 23.

¹⁷⁹ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 19.

¹⁸⁰ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 19 (min översättning).

¹⁸¹ Skat, S.D.4.1.1.2.

¹⁸² Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 25 ff.

¹⁸³ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 19.

¹⁸⁴ Skat, S.D.4.1.1.2.

¹⁸⁵ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 21.

¹⁸⁶ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 28-29.

Dock är det ett högt krav på när lagrummet i SEL 31 § C st. 6 nr. 1 kan bli aktuellt att användas. Bland annat ska moderbolagets möjlighet att använda sig av sina rättigheter väsentligen minskas. Därutöver ska moderbolagets möjlighet att använda sig av sina rättigheter i dotterbolaget vara av fortlöpande karaktär.¹⁸⁷

Enligt motiveringen bakom ÅRL § 114 st. 2 nr. 1, som i stort sett motsvarar bestämmelsen i SEL § 31 C st. 6 nr. 1, utgör ett exempel på när ett bolag kan bli undantagen om det skulle pågå ett krig i dotterbolagets hemvistland.¹⁸⁸

I en del situationer ska ett bolag inte omfattas av sambeskattningsreglerna. Ett exempel på när ett bolag inte ska sambeskattas är då ett bolag är i konkurs och konkursbeslutet utgör den avgörande tidpunkten avseende när sambeskattningsreglerna ska tillämpas.¹⁸⁹

En koncern kan bli hur stor som helst avseende antalet bolag som ingår i den.¹⁹⁰ Däremot kan ett bolag inte tillhöra mer än en koncern.¹⁹¹ Dessutom är bolagen som ska sambeskattas i koncernen alltid att betrakta som enskilda skattesubjekt.¹⁹²

4.3 Nationell sambeskattningsregler

En grundläggande överblick över koncernförhållanden i samband med den danska sambeskattningsreglerna har givits i föregående avsnitt och jag kommer här att fortsätta redogörelsen kring den danska rätten genom att börja med att redogöra för den nationella sambeskattningsreglerna.

Sambeskattningsreglerna är i en del situationer obligatorisk för nationella danska, exempelvis, bolag. För de bolag som är koncernförbundna och som är skyldiga att betala skatt i Danmark, och då både de som är helt skattskyldiga och de som är begränsat, är den nationella sambeskattningsreglerna således inte frivillig.¹⁹³

I SEL 1 § st. 1 nr. 1 föreskrivs det att aktiebolag och andelsbolag faller in under reglerna om sambeskattningsreglerna. Även till exempel i Danmark belägna fasta driftställen omfattas enligt SEL 2 § st. 1. Ett annat exempel på vilka bolag som omfattas av bestämmelserna är i enlighet med SEL 2 § st. 1 de bolag vilka har fast egendom i Danmark.¹⁹⁴

¹⁸⁷ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 28-29.

¹⁸⁸ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 28-29.

¹⁸⁹ Skat, S.D.4.1.1.3.

¹⁹⁰ Bjørnholm, Nikolaj, Oreby Hansen, Anders, Denmark in international tax planning, Amsterdam 2005, s. 182.

¹⁹¹ Michelsen, Aage, Askholt, Steen, Bolander, Jane, Engsig, John, Laerebog om indkomstskat, tolfte oplagan, Köpenhamn 2007, s. 831.

¹⁹² Michelsen m.fl., s. 824.

¹⁹³ Skat, S.D.4.

¹⁹⁴ Skat, S.D.4.1.1.1.

Jag kommer allra först att ge några exempel på hur en koncern kan se ut och därefter kommer jag att redogöra allmänt om den nationella sambeskattningen. I ett separat avsnitt kommer jag att beskriva vad som menas med ett administrationsbolag inom koncernen och vad det innebär.

4.3.1 Exempel på koncernstrukturer

För att sambeskattning ska kunna ske måste bolagen ingå i en koncern. En koncern kan se ut på många skilda sett och det är inte alltid som alla bolag ingår i sambeskattningen fast de tillhör samma koncern. Ett exempel på en sådan koncernstruktur är när ett av dotterbolagen har hemvist i utlandet. I så fall ingår inte det utländska dotterbolaget i sambeskattningen.¹⁹⁵

Inte heller kan ett moderbolag utgöras av en fond eller av ett utländskt bolag, medan det är möjligt, i båda fallen, att de andra bolagen i koncernen ingår i kretsen av de bolag som ska sambeskattas. Dessutom, om två bolag äger ett tredje bolag som i sin tur har dotterbolag måste något av de två bolagen ha bestämmande inflytande för att det ska ingå i sambeskattningen.¹⁹⁶

4.3.2 Allmänt om den nationella sambeskattningen

Den nationella sambeskattningen regleras i SEL 31 § och är tvingande.¹⁹⁷ Bolagens, som ingår i kretsen av bolag som ska sambeskattas, inkomst ska läggas samman och utgör en gemensam inkomst, vilken således ska komma att sambeskattas.¹⁹⁸ Dock ska inte principen om särbeskattning som juridiska personer och som således de enskilda bolagen ska följa frångås utan den gäller fortfarande. Principen innebär att det endast är den inkomst som hör samman med och kommer från den juridiska personen som ska tas upp till beskattning.¹⁹⁹

Däremot, även om det endast är inkomsten från de enskilda bolagen som ska läggas samman blir följderna av sambeskattningen att bolagen, som ingår i kretsen av bolag som ska sambeskattas, på sätt och vis kan anses utgöra en slags enhet.²⁰⁰

Enligt SEL 31 § st. 6 har det ingen betydelse vilken ägarandel bolagen har vid beräkning av inkomsten som ska sambeskattas.²⁰¹ De enskilda bolagens

¹⁹⁵ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 40-41.

¹⁹⁶ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 42-43.

¹⁹⁷ Vinther, Werlauff (2005 II), s. 9.

¹⁹⁸ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 45.

¹⁹⁹ Vinther, Werlauff (2005 I), s. 241.

²⁰⁰ Vinther, Werlauff (2005 II), s. 10.

²⁰¹ Skat, S.D.4.1.2.1.

totala inkomst är det härmed som räknas in. Med hjälp av sambeskattning kan bolagens resultat utjämnas.²⁰²

I internationella koncerner finns det en del särskilda regler. Om ett fast driftställe, vilket är tillhörande ett bolag beläget i utlandet, finns i Danmark kan det fasta driftställets underskott endast räknas in i den gemensamma danska sambeskattningsinkomsten om det saknas en sådan möjlighet i det utländska landet där bolaget har sin hemvist. Det måste således saknas en faktisk möjlighet i bolagets hemvistland och det är inte avgörande huruvida bolaget utnyttjar möjligheten eller inte. Anledningen till det här är att bolaget inte ska kunna erhålla avdrag mer än en gång.²⁰³

Dock, om det är ett danskt bolag i koncernen med överskott finns möjligheten att välja internationell sambeskattning. Följden blir att det fasta driftställets underskott kan användas mot det danska bolagets överskott.²⁰⁴ Enligt SEL 31 § st. 1 p. 3 ska fast egendom behandlas på liknande sätt som fast driftställe angående i detta avseende. Det utländska underskottet kan, i de fall som internationell sambeskattning väljs, således användas av andra bolag inom koncernen.²⁰⁵

I de fall det finns ett utländskt moderbolag hemmahörande i ett land där liknande regler om sambeskattning finns gäller följande. Under förutsättning att det utländska moderbolaget kan använda sig av ett annat bolags, som ingår i koncernen, underskott kan ett danskt bolag inte utnyttja det underskottet. Om det utländska landet skulle ha liknande regler som de danska avseende i detta avseende kan ett danskt bolag i koncernen däremot kvitta överskott mot underskottet.²⁰⁶

Enligt SEL 31 § st. 2 p. 3 ska varje enskilt bolag, innan sambeskattning sker, använda sig av underskott vilka finns kvar från tidigare år. Det finns en möjlighet för ett bolag med överskott att använda sig av ett i koncernen annat bolags, vilket också ska sambeskattas, underskott. En förutsättning är att överskottsbolaget bland annat har dragit av sina egna underskott. Under det år som underskottet uppkom måste bolagen ifråga dessutom ha ingått i samma sambeskattningskrets. Innan ett bolag kan använda sig av något av de andra bolagens, i koncernen, underskott, från det aktuella året samt de underskott som bolaget inte har använt, ska bolaget ifråga använda sig av sina eventuella egna underskott. Därefter kan bolaget även utnyttja underskott som andra bolag har kvar från år före beskattningsåret.²⁰⁷

Vid fördelning av sambeskattningsinkomsten beräknas det om inkomsten har givit ett överskott eller ett underskott. Bolag vilka hade ett underskott kommer att, under förutsättning att hela den sammanlagda inkomsten har

²⁰² Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 45.

²⁰³ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff s. 45.

²⁰⁴ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff s. 46-47.

²⁰⁵ Skat, S.D. 4.1.2.3.

²⁰⁶ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 47-48.

²⁰⁷ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 48-49.

givit ett underskott, fördelas underskottet mellan sig. På motsvarande sätt sker det mellan de bolag med överskott ifall inkomsten istället gav ett överskott.²⁰⁸

Om det finns underskott som ska föras framåt i tiden sker det hos underskottsföretaget. Bolagen, som sambeskattas, kan inte utnyttja ett underskott hos ett bolag som har trätt ut ur koncernen.²⁰⁹

Det finns ingen möjlighet att använda sig av underskott vilka har uppkommit innan sambeskattningen i ett annat bolag. Det är således endast det bolag med underskottet som kan använda sig av underskottet. Däremot är det skillnad om underskottet har uppkommit ett tidigare år när bolagen har sambeskattats och då sambeskattningen har fortsatt även efter det, för i så fall är det möjligt att även andra bolag inom koncernen som ska sambeskattas använder underskottet från tidigare år.²¹⁰

I en del situationer kan möjligheten att använda ett underskott försvinna. Det kan ske om bolaget exempelvis träder i likvidation och härmed upphör, eller upphör i samband med fusion. Det kan på så sätt vara till nytta att tänka på att använda sig av underskott innan ett bolag upphör exempelvis i samband med fusion. Vid sambeskattningen kan dock underskottet utnyttjas samma år som bolaget upphör.²¹¹

Det finns ingen tidsbegränsning avseende hur långt fram i tiden som underskott kan förskjutras framåt. Dock, gäller det här endast förluster vilka har uppkommit efter år 2002. Förluster vilka uppkom innan år 2002 kunde endast användas fem år framåt i tiden.²¹²

I enlighet med SEL 10 § st. 5 p. 1 ska bolagens, som ska sambeskattas, inkomstår vara detsamma som administrationsbolagets. Det är administrationsbolagets inkomstår som är det styrande och således ska de bolag som eventuellt har ett annat inkomstår byta sitt så att det överensstämmer med administrationsbolagets.²¹³ Vid ett eventuellt byte är det av betydelse att beskattning verkligen sker av hela inkomsten. I en del fall kan det således exempelvis bli nödvändigt att förlänga ett bolags inkomstår.²¹⁴ Något krav på att en anmälan om ett byte av inkomstår har skett behöver inte ske.²¹⁵

Däremot är det möjligt att ändra så att inkomståret är ett annat än administrationsbolagets men i så fall är det nödvändigt att få det godkänt hos den danska tull- och skatteförvaltningen.²¹⁶ Dock ska ett byte inte ske

²⁰⁸ Skat, S.D.4.1.2.3.

²⁰⁹ Skat, S.D.4.1.2.3.

²¹⁰ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 51.

²¹¹ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 51.

²¹² Bjornholm, Oreby Hansen, s. 187.

²¹³ Skat, S.D.4.1.1.4.

²¹⁴ Vinther, Werlauff (2005 II), s. 29.

²¹⁵ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 88.

²¹⁶ Skat, S.D.4.1.1.4.

av det skälet att bolaget endast vill få en fördel skattemässigt sett. Å andra sidan kan en ändring av inkomståret till ett annat vara motiverat om det har sin grund i administrativa anledningar.²¹⁷

Det är härmed inte nödvändigt att bolagens inkomstår är detsamma som bokföringsåret.²¹⁸ Dock enligt SEL 31 § st. 1 ska bolagens, som ingår i kretsen av bolag som ska sambeskattas, inkomstår således överensstämja och det här får inte frångås. Ett ytterligare krav för bolagen är att bokföringsåret avslutas vid samma tidpunkt.²¹⁹

Exempelvis ska aktierna i dotterbolaget därutöver ha tillhört moderbolaget under båda bolagens inkomstår. Det finns dock undantag från kravet. Ett undantag är när moderbolaget skapar ett nytt dotterbolag. Det avgörande i det fallet är istället tidpunkten för skapandet, varifrån dotterbolaget ska ha varit ägt.²²⁰

För att ett bidrag mellan bolag ska medföra rätt till avdrag för bolaget som ger bidraget är ett krav att tillskottet utgör en driftsomkostnad. Motsvarande bidrag ska vanligen tas upp till beskattning hos det mottagande bolaget. I samband med den nationella sambeskattningen finns det däremot i 31 § D SEL bestämmelser om skattefria tillskott. Reglerna härom har blivit ändrade och den nya ändringen börjar gälla från år 2010.²²¹ Innebörden av bestämmelsen är att vid både nationell och internationell sambeskattning ska bolaget som ger tillskottet inte göra avdrag för det men bolaget som tar emot tillskottet behöver inte heller ta upp tillskottet till beskattning. Förutsättningen är att båda bolagen ingår i samma koncern och sambeskattas.²²²

Det är endast bidrag som ges i sidled och i nedåtgående led inom en koncern som avses i bestämmelsen i 31 D § SEL.²²³ Ett grundläggande krav är att bolagen ingår i samma koncern. Ett skattefritt bidrag kan lämnas mellan ett moderbolag och dotterbolag som är indirektägt eller direktägt. Det är även möjligt för ett bolag att lämna ett bidrag med rätt till avdrag till ett systerbolag. En förutsättning för att så ska kunna ske är bland annat att båda syskonbolagen har samma moderbolag, antingen direkt eller indirekt. Ett ytterligare krav är att det bolag som ger bidraget även kan ge skattefritt utdelning till bolagens moderbolag.²²⁴

Det finns inte någon uttrycklig förklaring i lagen avseende vad som ska menas med bidrag. Däremot finns det uttalanden till lagen som närmre förklarar begreppets innebörd. Det framgår där att för att ett bidrag ska vara skattefritt ska det vara ett rent bidrag. Enligt Werlauff är det antagligen

²¹⁷ Vinther, Werlauff (2005 II), s. 31.

²¹⁸ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 88.

²¹⁹ Vinther, Werlauff (2005 I), s. 243.

²²⁰ Vinther, Werlauff (2005 I), s. 243.

²²¹ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 52.

²²² Michelsen m.fl., s. 827.

²²³ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 57.

²²⁴ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 52-53.

bidrag, till exempel tillgångar, som lämnas utan krav på någonting av värde tillbaka som är att betrakta som rena bidrag.²²⁵

Om ett bolag ger ett danskt bolag ett bidrag och det förstnämnda bolaget i enlighet med utländska bestämmelser ska dra av bidraget ska bidraget tas upp till beskattning av det danska bolaget enligt danska regler. Ibland ska källskatt erläggas på bidraget i de fall det är ett danskt bolag som är det givande bolaget. Källskatten ska betalas i de fall som bidraget sker mellan ett dotterbolag och ett moderbolag och om en eventuell utdelning bolagen emellan skulle ha kommit att beskattas. Dock behöver källskatt inte erläggas i de fall som det ska inte ska utgå i enlighet med exempelvis ett dubbelbeskattningsavtal. Ett exempel på en situation när ett bidrag kan ges skattefritt är när ett dotterbolag i en koncern ger ett bidrag till ett hundra procentigt ägt dotterbolag.²²⁶

I en del situationer har bolagen i en koncern inte ingått i samma koncern under hela inkomståret. För att inkomsten ska tas med i sambeskattningsinkomsten måste bolagen ingå i samma koncern och således har inte inkomst som inte hör samman med perioden under vilken bolagen ingick i koncernen någon betydelse vid sambeskattningen, i enlighet med SEL 31 § st. 3. Det kan inträffa att en koncern upplöses eller uppkommer under inkomståret, vilket medför att bestämmelsen härmed kan komma att tillämpas.²²⁷

Det bestämmande inflytandet är av avgörande betydelse för att kunna fastställa när en koncern till exempel har bildats.²²⁸ Däremot är det möjligt för ett bolag med överskott att använda sig av ett annat bolags underskott fast de inte har ingått i samma koncern under hela inkomståret. Förutsättningen är att underskottet har uppkommit under tiden som bolagen ingick i samma koncern.²²⁹

Ett bolag har även möjlighet att träda ut ur sambeskattningen. Kravet är att myndigheterna får uppgifter om det. Dock, om bolagen vill återkalla en ansökan och istället vill fortsätta sambeskattningen är det också möjligt under förutsättning att det har skett inom en viss tid och i så fall gäller återkallelsen direkt. Vidare, i en del fall ska sambeskattning inte heller längre ske på grund av att förutsättningarna härför inte längre föreligger. Till exempel om aktier i dotterbolaget säljs kommer sambeskattningen inte att ske utan den tar sitt slut med omedelbar verkan. Detsamma gäller om bolaget hamnar i konkurs. När ett dotterbolag träder ut ur sambeskattningskretsen kan endast underskott som tillhör dotterbolaget användas till att föras framåt i tiden och inte det underskott som ingår i inkomsten som ska sambeskattas.²³⁰

²²⁵ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 53.

²²⁶ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 55-56.

²²⁷ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 57.

²²⁸ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 57.

²²⁹ Skat, S.D.4.1.2.3.

²³⁰ Vinther, Werlauff (2005 I), s. 256.

4.3.3 Administrationsbolag

Vid den nationella sambeskattningen ska ett så kallat administrationsbolag finnas inom koncernen. Den danska SKAT ska upplysas om vilket bolag som är administrationsbolaget. Det finns regler om vilket bolag som ska utgöra administrationsbolaget. I första hand är det högsta moderbolaget som ska utgöra administrationsbolaget under förutsättning att bolaget har sin hemvist i Danmark och ingår i koncernen för sambeskattningen. Därefter kan ett systerbolag bli aktuellt att anses utgöra administrationsbolag. Om ett systerbolag ska utses finns det inga regler om vilket av systerföretagen som ska bli administrationsbolaget. Ett systerbolag kan komma att utses då det är en utländsk koncern utan ett högsta moderbolag som har sin hemvist i Danmark.²³¹

Det är administrationsbolagets uppgift att exempelvis tala om vilka bolag som finns i koncernen och om det har skett några förändringar inom koncernen. Inkomstperioden är också administrationsbolagets uppgift att redogöra för. Därutöver ska administrationsbolaget redogöra för de nya bolag som kommer in i koncernen samt vilka bolag som eventuellt lämnar koncernen. Redogörelsen ska sedan lämnas in till den danska Tull – och skatteförvaltningen.²³²

Det är således administrationsbolaget som lämnar in inkomstskatten, restskatt och räntor till betalning. När bolagen har lämnat skatten till administrationsbolaget ansvarar administrationsbolaget för skatten medan bolagen själva ansvarar för den fram till dess att administrationsbolaget tar över.²³³

Den nationella sambeskattningen ska således administrationsbolaget redovisa för, men det har även till sin uppgift att redovisa för den internationella sambeskattningen.²³⁴

4.4 Internationell sambeskattning

Den internationella sambeskattningen skiljer sig åt från den nationella och den främsta skillnaden är att den internationella sambeskattningen inte är obligatorisk utan valfri. Det finns härmed en möjlighet att välja huruvida sambeskattning i enlighet med SEL 31 § ska ske eller inte.²³⁵ Jag kommer i det följande att beskriva den internationella sambeskattningen och börja med att redogöra allmänt för den.

²³¹ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 85-86.

²³² Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 40-41.

²³³ Skat, S.D.4.1.3.

²³⁴ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 29.

²³⁵ Skat, S.D.4.

4.4.1 Allmänt om internationell sambeskattning

Det finns således en valfrihet för huruvida sambeskattning i enlighet med 31 § SEL ska ske eller inte. Alla bolag, både nationella och bolag som är hemmahörande i utlandet ingår i den internationella sambeskattningen om den väljs. Om sambeskattning ska ske enligt 31 § A st. 1 p. 1-3 SEL omfattas även i utlandet fast egendom och fasta driftställen, under förutsättning att de hör samman med något av de bolag som ska ingå i sambeskattningen.²³⁶ I de fall då en ansökan om internationell sambeskattning inte godtas kan bolaget vända sig till Landsskatteretten.²³⁷

Reglerna om den internationella sambeskattningen återfinns i SEL 31 § A.²³⁸ Men det är alltså SEL 31 § som ska tillämpas i samband med SEL 31 § A.²³⁹ Det är inte alltid som internationell sambeskattning utgör en fortsättning på den nationella sambeskattningen utan enligt SEL 31 § A st. 1, 4 kan internationell sambeskattning också förekomma utan att något av bolagen ingår i nationell sambeskattning. Till exempel kan internationell sambeskattning väljas även om det endast exempelvis finns ett danskt fast driftställe. Ett annat exempel är att det bara finns ett bolag som är hemmahörande i Danmark inom koncernen ifråga.²⁴⁰

Dock är det tillräckligt att det finns ett bolag som ska sambeskattas genom den internationella sambeskattningen, till exempel på så sätt att det kan finnas utländska fasta driftställen som bolaget ska sambeskattas med.²⁴¹

För att ingå i kretsen av de bolag som ska sambeskattas måste bolagen ingå i koncernen, även vid internationell sambeskattning. De bolag som kan bli sambeskattade genom den internationella sambeskattningen är bland annat alla de bolag som har bestämmande inflytande över de bolag som är hemmahörande i Danmark. Även de bolag, som har det bestämmande inflytandet, andra dotterbolag, där bolagen också har bestämmande inflytande, omfattas av bestämmelserna. Därutöver faller alla de utländska bolag där det motsatta förhållandet föreligger in under reglerna, det vill säga där det bestämmande inflytandet över de utländska bolagen finns hos de bolag som är hemmahörande i Danmark. Utöver de bolag vilka ingår i den nationella sambeskattningen omfattas således även bolag hemmahörande i utlandet, fast egendom och fasta driftställen av den internationella sambeskattningen under förutsättning att de är en del av koncernen.²⁴²

För att veta vilka utländska bolag som ska anses utgöra ett bolag i enlighet med SEL 31 § A st. 1 kan hjälp erhållas från praxis rörande definitionen av bolag som återfinns i SEL 1 § st. 1 nr. 2. Det finns både det som medför att

²³⁶ Skat, S.D.4.

²³⁷ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 117.

²³⁸ Vinther, Werlauff (2005 II), s. 9.

²³⁹ Skat, S.D.4.2.1.1.

²⁴⁰ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 105.

²⁴¹ Michelsen m.fl., s. 838.

²⁴² Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 105-106.

ett rättssubjekt bör betraktas vara ett bolag och det som innebär att det antagligen inte bör anses utgöra ett bolag i enlighet med SEL 1 § st. 1 nr. 2.²⁴³ Till exempel om ett bolag har en egen bokföring är det en faktor som pekar i riktning att det ska anses utgöra ett bolag i enlighet med definitionen i SEL. En annan faktor i samma riktning är att ”ingen av medlemmarna ansvarar personligt” eller att det finns ”självständiga stadgar”.²⁴⁴ Det faktum att det är den del som medlemmarna har bidragit med som är avgörande när ett eventuellt överskott ska delas upp är en annan faktor som kan medföra att bolaget bör betraktas som ett bolag enligt SEL 1 § st. 1 nr. 2.²⁴⁵

En faktor som indikerar att bolaget inte ska betraktas utgöra ett bolag i enlighet med SEL 1 § st. 1 nr. 2 är exempelvis att ett personligt ansvar åligger någon av medlemmarna i bolaget. Ett annat exempel är om ett eventuellt överskott ges till välgörenhet.²⁴⁶

I alla fallen handlar det om en bedömning i varje enskild situation. Således behöver ingen av faktorerna i sig vara ett nödvändigt eller tillräckligt kriterium.²⁴⁷

Moderbolaget som ska utgöra administrationsbolag måste bland annat tillhöra de bolag som ska sambeskattas och betala skatt i Danmark. Det är dock tillräckligt att bolaget exempelvis har ett fast driftställe i Danmark om det inte har sitt hemvist i landet.²⁴⁸ Ett utländskt kommanditbolag som tillhör ett danskt bolag kan ingå i internationell sambeskattning om bolaget med hemvist i Danmark vill det.²⁴⁹

På samma sätt som vid nationell sambeskattning ska inkomsterna från de olika bolagen vilka ingår i kretsen som ska sambeskattas läggas samman vid internationell sambeskattning. Med undantag för de särskilda bestämmelserna vid internationell sambeskattning enligt SEL 31 § A st. 2-14 ska reglerna som finns i SEL 31 § och som gäller för den nationella sambeskattningen tillämpas även vid den internationella sambeskattningen. Vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten ska vanliga bestämmelser tillämpas. Dock kan det finnas särskilda regler för exempelvis utländska bolag som i så fall blir tillämpliga.²⁵⁰

Administrationsbolaget ska utföra bokföringen även för de bolag vilka är belägna i utlandet. Omfattningen på den information som ska finnas och kunna ges bestäms av det danska Skatterådet. En följd som kan bli aktuell om administrationsbolaget misslyckas med det är att den internationella

²⁴³ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 106-107.

²⁴⁴ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 106 (min översättning).

²⁴⁵ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 106.

²⁴⁶ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 106-107.

²⁴⁷ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 107.

²⁴⁸ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 121-122.

²⁴⁹ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 107.

²⁵⁰ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 107.

sambeskattningen avslutas. Alternativt kan till exempel sambeskattningen fortsätta men utan bolaget ifråga som är hemmahörande i utlandet.²⁵¹

En bokföring i Danmark över skatterna ska också utföras. Danska bestämmelser kring skatter ska som huvudregel tillämpas även på de bolag i utlandet vilka ingår i sambeskattningen.²⁵²

I SEL 31 § A st. 2, 3 finns det särskilda bestämmelser för det fall att ett bolag som ingår i koncernen med sambeskattade bolag har hemvist i ett land som har regler om koncernbidrag. I vanliga fall föreligger det en skattskyldighet för det av ett bidrag mottagande bolaget i Danmark och avdrag medges inte för det givande bolaget. Dock finns det således ett undantag i SEL 31 § A st. 2, 3. Bestämmelsen innebär att om ett bolag med hemvist i ett land med regler om koncernbidrag har givit ett bidrag som det medges avdrag för i sitt hemland är bidraget avdragsgillt i Danmark. Förutsättningen härför är dock att bidraget tas upp till beskattning enligt danska regler.²⁵³ Bidraget måste således komma att sambeskattas för att avdragsrätt ska anses föreligga.²⁵⁴

Det är inte av avgörande vikt för bestämmelsen i SEL 31 § A st. 2 att det finns en bestämmelse i SEL 31 § D som innebär att ett bidrag inom koncernen ska tas upp till beskattning. Anledningen till det är att enligt 31 § D st. 5 är ett bidrag från ett bolag som, i enlighet med sitt hemlands bestämmelser, erhåller avdrag för det skattepliktigt. Därmed kan 31 § A st. 2 bli viktig att kunna tillämpa.²⁵⁵

Eftersom skatt vid internationell beskattning ska betalas i Danmark kan bolaget komma att bli dubbelbeskattat. Därför finns det särskilda regler härom, vilka utgår ifrån kreditprincipen. Principen innebär att vid beräkning av skatten avräknas skatten från utlandet.²⁵⁶

För att internationell sambeskattning ska anses ha blivit vald måste dels ansökan om det ges in innan det är försent och det måste även framgå att bolaget vill ha internationell sambeskattning. Till exempel ansågs det inte möjligt att sambeskatta bolagen i målet SKM2004.161LR på grund av att ansökan inkom en aning försent.²⁵⁷

I målet SKM2009.86.LSR var frågan om internationell sambeskattning skulle ske på grund av att det möjligen skulle kunna anses att bolaget i målet hade valt att så skulle ske. Avgörandet handlade om att ett fast driftställes, vilket var hemmahörande i Sverige, inkomst hade tagits med i summan som skulle sambeskattas. Dock utgjorde den omständigheten inte ett godtagbart

²⁵¹ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 107-108.

²⁵² Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 108.

²⁵³ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 108-109.

²⁵⁴ Michelsen m.fl., s. 839.

²⁵⁵ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 109.

²⁵⁶ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 109.

²⁵⁷ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 117.

skäl för att det skulle betraktas som att bolaget hade valt internationell sambeskattning.²⁵⁸ Det krävs således att det sker ett aktivt val från bolagets sida.²⁵⁹

Det är först året efter det aktuella inkomståret som valet kring huruvida bolaget vill bli sambeskattad eller inte görs. Enligt SEL 31 § A st. 3 p. 3-4 är det för en tioårsperiod som bolaget ansöker för internationell sambeskattning. Därefter kan bolaget ta ställning till huruvida det vill fortsätta sambeskattningen i ytterligare tio år.²⁶⁰

Det är utan betydelse huruvida koncernen ändrar sin utformning genom att ett bolag exempelvis utträder ur koncernen under sambeskattningsperioden då moderbolaget fortfarande är bundet under tioårsperioden. Dock, ett bolag som säljs under bindningstiden ska inte längre sambeskattas även om det inte blir någon ändring angående sambeskattningen för de andra bolagen. Om det däremot är ett bolag som tillkommer i koncernen kommer bolaget ifråga att sambeskattas med de andra bolagen under den aktuella tioårsperioden.²⁶¹

Det finns möjlighet för moderbolaget att bestämma att sambeskattning inte längre ska ske. Däremot, om sambeskattningen inte längre ska ske under tioårsperioden utgår istället så kallad full genbeskattning. I samband med att ett moderbolag blir uppköpt av ett annat bolag, och således blir dotterbolag till det senare bolaget, kommer den annars tioåriga sambeskattningstiden att direkt anses vara avslutad.²⁶² Ett annat exempel på när sambeskattningsperioden inte längre ska fortgå är när administrationsbolaget inte längre ska sambeskattas.²⁶³ Ibland träder däremot ett annat bolag in i det gamla administrationsbolagets ställe och på så sätt kan bolagen undvika att bli genbeskattade.²⁶⁴ Å andra sidan finns det ibland anledning till att sambeskattningen inte längre ska ske. Exempelvis om koncernen kommer att ändra struktur på grund av ett köp kan det innebära att sambeskattning inte fortsättningsvis kommer att kunna ske och på så sätt kan det vara ett bättre alternativ att välja bort den internationella sambeskattningen fast det är tid kvar på tioårsperioden.²⁶⁵

Det som sker vid full genbeskattning är att i enlighet med en viss uträkning blir den inkomst som administrationsbolaget ska redovisa högre.²⁶⁶ De vanliga genbeskattningsreglerna kan komma att tillämpas om det sker en förändring inom koncernen på så sätt att exempelvis ett bolag hemmahörande i utlandet inte vidare ska vara en del av koncernen. Genbeskattning inträder likaså om bolagen inte vill att internationell

²⁵⁸ Skat, S.D.4.2.1.2.

²⁵⁹ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 117.

²⁶⁰ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 117.

²⁶¹ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 117-118.

²⁶² Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 118-119.

²⁶³ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff s. 139.

²⁶⁴ Michelsen m.fl., s. 840.

²⁶⁵ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, 140-141.

²⁶⁶ Skat, S.D.4.2.5.2.

sambeskattning ska fortsätta efter den aktuella tioårsperioden.²⁶⁷ Full genbeskattning ska härmed inte tillämpas utan det är endast om den tioåriga sambeskattningsperioden upphör i förtid och inte efter det att de tio åren har gått som full genbeskattning ska ske.²⁶⁸

Genbeskattningen innebär på samma sätt som full genbeskattning att det blir en högre inkomst hos administrationsbolaget. Dock vid vanlig genbeskattning kan genbeskattningen inte bli mer än inkomsten från likvidationen.²⁶⁹ När exempelvis ett utländskt bolag inte längre fortsätter att bedriva sin verksamhet kommer, vid vanlig genbeskattning, inkomsten hos administrationsbolaget således att ökas med inkomsten som finns vid likvidationen.²⁷⁰

Om det till exempel är ett utländskt dotterbolag som inte längre ska ingå i sambeskattningen och som har ett underskott kommer bolaget att genbeskattas. Underskottet som finns kvar och som bland annat inte har kunnat kvittas mot uppkomna överskott bildar en så kallad genbeskattningssumma vilken kommer att genbeskattas.²⁷¹

Innan de nuvarande reglerna om genbeskattning infördes var det möjligt för ett bolag att använda sig av underskott till inkomsten som skulle sambeskattas samtidigt som bolaget kunde avsluta sin sambeskattning utan att bli särskilt beskattad. Således kunde bolaget, vid den tidpunkt då bolaget sedan gick med överskott, undvika att bli beskattat i Danmark.²⁷²

4.4.2 Doktrin avseende internationell sambeskattning

Guldman Hansen, Vinther och Werlauff menar att det inte är enkelt att veta huruvida ett bolag bör välja internationell sambeskattning eller inte. Det finns faktorer som medför att den internationella sambeskattningen kan anses vara ett bra alternativ men även faktorer som pekar i motsatt riktning.²⁷³

Enligt Guldman Hansen, Vinther och Werlauff utgör det faktum att full genbeskattning sannolikt kommer att kunna undvikas, även om ändringar sker inom koncernen, en faktor som kan innebära att internationell sambeskattning ska anses vara ett gynnsamt alternativ.²⁷⁴

Dock är en nackdel med internationell sambeskattning att bindningstiden är fastställd och att den således varar under tio år förklarar Guldman Hansen,

²⁶⁷ Skat, S.D.4.2.5.1.

²⁶⁸ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 139.

²⁶⁹ Skat, S.D.4.2.5.1, S.D.4.2.5.2.

²⁷⁰ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 130.

²⁷¹ Vinther, Werlauff (2005 I), s. 257.

²⁷² Vinther, Werlauff (2005 I), s. 257.

²⁷³ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 145.

²⁷⁴ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 145.

Vinther och Werlauff och betonar att bolagen även behöver redovisa dubbel bokföring. En annan nackdel är att full genbeskattning kommer att ske vid en del tillfällen när vissa ändringar sker inom koncernen under tioårsperioden.²⁷⁵

4.5 Analys

Jag kommer i det här avsnittet att göra en kort sammanfattande analys av den nationella och internationella sambeskattningen.

I den danska sambeskattningen sker resultatutjämning genom att bolagen sambeskattas. Resultatutjämning kan till exempel även ske genom att det är möjligt för bolagen, inom kretsen av bolag som ska sambeskattas, att använda sig av ett annat bolags tidigare års underskott. Ett enskilt bolag kan använda sig av ett underskott vilket har uppkommit ett tidigare beskattningsår, men även de andra sambeskattade bolagen kan under en del förutsättningar använda sig av ett annat bolags underskott. Det finns därutöver regler om skattefria bidrag inom en koncern, vilket kan ses som ett annat exempel på resultatutjämning mellan bolag vilka ingår i samma koncern.

Eftersom reglerna för nationell sambeskattning även ska användas när den internationella sambeskattningen har valts kanske skillnaden mellan internationell och nationell sambeskattning inte blir alltför stor. Dock finns det ändå skillnader.

Den största skillnaden mellan nationell och internationell sambeskattning är kanske, vid sidan av att den nationella inte är valfri vilket den internationella är, att genbeskattning sker vid upphörande av den internationella sambeskattningen.

Medan den nationella sambeskattningen pågår utan någon i förtid bestämd begränsning i tiden fastställs den internationella sambeskattningen på en period om tio år. Tioårsperioden som således gäller avseende hur lång tid den internationella beskattningen ska fortgå kanske skulle kunna, som Guldman Hansen, Vinther och Werlauff²⁷⁶ också framhåller, anses hindra bolag från att välja den internationella sambeskattningen. Det skulle kunna uppkomma situationer då det skulle vara svårt att veta huruvida koncernstrukturen kommer att väsentligt ändras eller inte inom tio år, med följderna att sambeskattning inte längre kan ske.²⁷⁷ Eftersom full genbeskattning inträder i de fall då den internationella sambeskattningen upphör i förtid skulle det, som Guldman Hansen, Vinther och Werlauff²⁷⁸ likaså betonar kunna avhålla bolag från att ingå i internationell sambeskattning. Kanske skulle det även i så fall kunna avhålla bolag från att

²⁷⁵ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 146.

²⁷⁶ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 146.

²⁷⁷ Jämför Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 146.

²⁷⁸ Guldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 146.

etablera sig i form av utländska koncerner som har den formen att vanlig nationell sambeskattnig inte kan komma att ske.

5 Slutsats – jämförande analys mellan de svenska och danska reglerna

I det följande avsnittet kommer jag att jämföra de svenska och danska reglerna om resultatutjämning. Därutöver kommer jag att i ett särskilt avsnitt jämföra ländernas regler gentemot EU-rätten.

Enligt de svenska reglerna kan resultatutjämning främst ske genom koncernbidrags – och koncernavdragsreglerna och reglerna om tidigare års underskott. I Danmark finns det en möjlighet att utjämna resultaten mellan bolag, som Goldman Hansen, Vinther och Werlauff förklarade,²⁷⁹ genom sambeskattningen. Även inom sambeskattningen finns det regler kring resultatutjämning, till exempel finns det regler om hur underskott kan användas och när skattefria tillskott kan ges.

Den mest väsentliga skillnaden mellan de svenska och de danska reglerna är att sambeskattning således sker av bolagen enligt den danska lagstiftningen medan det i svensk rätt inte sker någon sambeskattning. En annan betydande skillnad är hur ett koncernförhållande är uppbyggt.

Ett koncernförhållande i Danmark kan bildas genom 50 procent av rösterna och således är det dels ett lägre procentantal än i svensk rätt. I svensk rätt ska moderbolaget enligt 35 kap. 2 § IL inneha mer än 90 procent av andelarna i det andra bolaget. Dels handlar det i den danska lagstiftningen om rösterna och inte om andelarna som det gör i den nationella svenska rätten. Koncernbegreppet i den danska rätten torde härmed vara vidare än det svenska avseende moder/dotterbolagsförhållandet i koncernbidrags – och koncernavdragsreglerna eftersom det enligt den danska rätten är tillräckligt att moderbolaget innehar 50 procent av rösterna. Det torde således genom de danska reglerna bli enklare för ett bolag att bilda en koncern respektive moder/dotterbolagsstruktur och bolag har härmed även större möjlighet att kunna utnyttja regler om resultatutjämning.

Dessutom är det enligt den danska lagstiftningen tillräckligt att rösterna innehas indirekt. Det utgör således en skillnad gentemot de svenska reglerna om koncernbidrag och koncernavdrag där andelarna ska vara direktägda. Dock, kan det som framgått tidigare diskuteras om de svenska reglerna är förenliga med EU-rätten eller inte,²⁸⁰ men enligt lagtexten i 35 kap. och 35 a kap. IL handlar det om att dotterbolagen ska vara direktägda. Den här skillnaden mellan de båda ländernas lagstiftning visar också att den danska lagstiftningen är vidare eftersom fler bolag kan anses ingå i en struktur som möjliggör att resultatutjämning kan ske mellan bolagen.

²⁷⁹ Goldman Hansen, Vinther, Werlauff, s. 45.

²⁸⁰ Jämför Holmdahl, Ohlsson, s. 455-456.

Det faktum att ett koncernförhållande kan anses bildat i Danmark om ett bolag enligt stadgar har det bestämmande inflytande över ett annat bolag, vilket det första är medlem i, utgör ett annat exempel på att det är möjligt att skapa en koncernstruktur med moder- och dotterbolag på fler sätt enligt dansk rätt än enligt den svenska nationella rätten.

Även i samband med internationella koncernstrukturer finns det en skillnad mellan de svenska och danska reglerna. Enligt 35 kap. 2 a § IL ska, för att ett utländskt bolag ska kunna betraktas som ett svenskt, det bolag som tar emot koncernbidraget vara skattskyldig för det i Sverige. Utländska bolag kan härmed ingå i koncernen och resultatutjämnning kan således ske i gränsöverskridande situationer också. Dock med den begränsningen att det mottagande bolaget ska vara skattskyldig i Sverige för inkomsten som koncernbidraget kommer ifrån.

Koncernavdrag kan enligt 35 a kap. 1 § IL medges för ett utländskt dotterbolags förluster. Det är härmed endast möjligt att för ett svenskt moderbolag erhålla avdrag för förluster hos ett dotterbolag med hemvist i utlandet. Ett dotterbolag i Sverige kan således inte erhålla avdrag för förluster uppkomna i ett moderbolag som är hemmahörande i utlandet.

I dansk rätt är det exempelvis tillräckligt att ett bolag som ingår i koncernen ifråga har sin hemvist i Danmark för att internationell sambeskattning ska kunna väljas. Det har således ingen betydelse om bolaget är moderbolag eller dotterbolag utan kan oavsett vilket bli sambeskattat. Dock när internationell sambeskattning sker kommer den sambeskattade inkomsten således att beskattas i Danmark. I den svenska rätten kan den skattepliktiga inkomsten komma att minskas genom att ett avdrag vid en del tillfällen kan göras för utländska dotterbolags förluster i enlighet med koncernavdragsreglerna. Genom den internationella sambeskattningen kan den danska skattepliktiga inkomsten likaså minskas eftersom till exempel ett utländskt bolags, vilket ingår i koncernen, underskott räknas in i inkomsten som ska sambeskattas. Dock, eftersom de utländska bolagen som kan ingå i internationell sambeskattning både kan vara dotterbolag och moderbolag, under förutsättning att de ingår i koncernen som ska sambeskattas, blir kretsen av bolag som har en möjlighet att resultatutjämna även vid gränsöverskridande koncerner större i den danska rätten än enligt den svenska rätten.

Eftersom bolagen sambeskattas i Danmark behövs det som framgått ett bolag som redovisar den sambeskattade inkomsten. På sätt och vis kanske det härmed underlättar för att det ska vara möjligt att kunna skapa sig en överblick över bland annat bolagens skattekostnader för företagen i en koncern. Anledningen är att när sambeskattning sker bildar bolagen en slags skattemässig enhet till skillnad från vad som sker enligt den svenska lagstiftningen. Ett administrationsbolag torde kunna underlätta för bolagen i koncernen i avseende att det blir enklare att erhålla en uppfattning om den skattemässiga redovisningen.

Å andra sidan måste varje bolag lämna in sin skatt till administrationsbolaget som ska redovisa det sammanlagda resultatet. Det blir härmed mer administrativa uppgifter eftersom administrationsbolaget ska redogöra för alla bolagens resultat. Dock måste det anses vara nödvändigt att det finns ett bolag som redogör för den sambeskattade inkomsten i ett system med sambeskattning.

Resultatutjämning kan både enligt den danska och den svenska nationella rätten ske genom att tidigare års underskott används ett senare år. Bolagen kan härmed kvitta ett års överskott mot sina underskott från tidigare år.

En väsentlig skillnad mellan de svenska och danska reglerna är dock just de reglerna angående underskott och möjligheten att använda sig av tidigare års underskott. 40 kap. IL möjliggör för ett bolag att använda sig av tidigare års underskott men reglerna gör det inte möjligt för ett annat bolag än det med underskottet att använda sig av underskottet. Det skapas härmed endast en resultatutjämning för bolaget ifråga. Eftersom bolagen enligt de danska reglerna blir sambeskattade finns det i Danmark även regler som gör det möjligt att i en del fall använda sig av andra sambeskattades bolags tidigare års underskott mot uppkomna överskott.

Skillnaden torde medföra att det i Danmark finns en större möjlighet till resultatutjämning med hjälp av möjligheten att utnyttja tidigare års underskott eftersom fler bolag kan använda sig av ett bolags underskott. Det blir härmed en utökad krets som kan resultatutjämnas. Skulle det vara möjligt att även i de svenska reglerna i 40 kap. IL införa en möjlighet för moder- och dotterbolag att använda sig av varandras underskott från tidigare år? Skulle samma moder- och dotterbolagsförhållande i så fall kunna användas som det som finns i koncernbidrags- och koncernavdragsreglerna, det vill säga att moderbolaget ska äga mer än 90 procent av andelarna i dess dotterbolag? Det skulle i så fall således skapa en möjlighet till resultatutjämning mellan bolag i 40 kap. IL, avseende tidigare års underskott. Å andra sidan har lagstiftaren valt att bolag i Sverige inte ska sambeskattas. Det är inte möjligt att kvitta ett bolags överskott mot ett annat bolags underskott och det kan ifrågasättas om det är eftersträvansvärt att skapa en möjlighet att använda ett bolags överskott mot ett annat bolags underskott från föregående år. Ett bolag med överskott har istället möjlighet att exempelvis lämna ett koncernbidrag med avdragsrätt till ett annat bolag med underskott och kan på det sättet uppnå resultatutjämning.

I den danska regleringen finns det regler i samband med möjligheten att använda underskott framåt i tiden vilka uppställer som krav att båda bolagen ska ha blivit sambeskattade under året då underskottet uppstod. Sambeskattningen upphör som framgått tidigare om till exempel aktier säljs och det således sker ett ägarbyte. Vid ägarbyte kan det härmed uppstå situationer där det inte är möjligt att ett visst år använda ett annat bolags tidigare års underskott. Med tanke på att det i Sverige inte handlar om sambeskattade bolag finns det inte någon motsvarande regel. Däremot finns

det andra regler i 40 kap. IL, och då närmast beloppsspärren och koncernbidragsspärren, som innebär särskilda begränsningar i möjligheten för det enskilda bolaget att använda tidigare års underskott i samband med ägarbyte.

En uppenbar likhet mellan de svenska och danska reglerna om underskott är att enligt de båda regelsystemen kan underskott föras framåt i tiden.

Det är även möjligt att använda utländska bolags underskott under förutsättning att internationell sambeskattnings kan ske och har blivit vald. Således går det även att resultatutjämna med hjälp av underskott i gränsöverskridande situationer.

Möjligheten till resultatutjämning med hjälp av koncernbidrag saknas i den danska rätten. Dock finns det regler om skattefria bidrag, vilket medför att resultatutjämning på så sätt kan ske. Vad blir då den skattemässiga skillnaden mellan de danska och de svenska reglerna? Antag att tillskottet respektive koncernbidraget är lika stort och det givande bolaget har lika stort överskott. Antag vidare att det mottagande bolaget har ett underskott vilket är detsamma. I så fall kommer det sammanlagda resultatet efter resultatutjämning för de båda bolagen att bli lika stort enligt de båda regelsystemen. Likaså kommer ett av bolagen, i båda länderna, att beskattas för bidraget. Dock kommer det att skilja sig åt avseende vilket av bolagen som kommer att bli beskattat. I Sverige ska koncernbidraget tas upp hos mottagaren medan tillskottet i Danmark inte får dras av hos det bolag som ger tillskottet. Det blir således en skillnad avseende vilket bolag som blir beskattat efter resultatutjämningen. Den totala beskattningsbara inkomsten för båda bolagen torde dock inte vara olika hos bolagen i Sverige respektive i Danmark.

En skillnad mellan de båda ländernas system med koncernbidrag respektive skattefria tillskott är att det i Danmark endast är möjligt att ge tillskotten i nedåtgående led och i sidled. Tillskottet kan däremot även ges till ett indirektägt dotterbolag. I Sverige kan koncernbidrag även ges från ett dotterbolag, som måste vara helägt, till dess moderbolag. Det torde medföra att det på så sätt finns en större möjlighet i Sverige att resultatutjämna mellan bolagen. Dock sambeskattnas bolagen i Danmark och bolags överskott kommer att utjämnas mot andra bolags eventuella underskott. Däremot borde den direkta möjligheten att ge ett skattefritt tillskott från ett särskilt bolag till ett annat bolag vara till viss del mindre än möjligheten att ge koncernbidrag i Sverige eftersom det enligt de svenska reglerna även är möjligt att ge koncernbidrag till moderbolag.

Eftersom reglerna kring skattefria tillskott också gäller vid internationell sambeskattnings kan resultatutjämning således även ske vid gränsöverskridande situationer. I det avseendet torde det vara en fördel att välja internationell sambeskattnings med tanke på att i vanliga fall är, som tidigare framgått, ett tillskott skattepliktigt hos det mottagande bolaget.

Emellertid, även om den danska lagstiftningen inte innehåller några regler avseende koncernbidrag finns det ändå regler för de situationer då ett bolag i koncernen är hemmahörande i ett land som har koncernbidragsregler. På så sätt skapas en ytterligare möjlighet till resultatutjämning i gränsöverskridande situationer under en del förutsättningar.

Koncernavdragsreglerna medför att resultatutjämning även i en del fall kan ske i gränsöverskridande situationer enligt den svenska nationella rätten. I den danska lagstiftningen finns det inga regler kring koncernavdrag. Dock kan ett bolags underskott användas av ett annat bolag vid sambeskattnings även i internationella koncerner om internationell sambeskattnings har blivit vald. Det finns här exempelvis inget krav på att underskottet ska komma från en förlust som är definitiv. Således, och under förutsättning att koncernavdragsreglerna på sätt och vis kan jämföras med möjligheten att utjämna ett bolags överskott med ett annat bolags underskott vid sambeskattnings, är det ett högre krav avseende koncernavdrag för att kunna resultatutjämna.

Med tanke på att det enligt den danska lagstiftningen sker en sambeskattnings av bolagens inkomster genom att inkomsterna läggs samman kan resultaten, vilket har framkommit tidigare, mellan bolagen härmed utjämnas. I Sverige saknas en liknande möjlighet eftersom bolagen inte sambeskattas. Istället finns reglerna om koncernbidrag och koncernavdrag i syfte att uppnå resultatutjämning mellan bolag. Det torde vara fördelaktigt för bolagen inom en koncern att bli sambeskattade eftersom det således torde skapas större möjligheter för att kunna resultatutjämna mellan bolagen. Det blir en utjämning eftersom bolagens inkomster läggs samman i den sambeskattade inkomsten. Om den sambeskattade inkomsten totalt kommer att hamna på ett överskott ska överskottet fördelas mellan de bolag som hade ett överkott. Eftersom bolagens överskott har minskats med andra bolags eventuella underskott då bolagen har sambeskattats har resultaten således utjämnats.

För att på ett liknande sätt utjämna ett bolags överskott med ett annat bolags underskott inom samma koncern enligt svensk rätt får bolagen använda sig av koncernbidragsreglerna, eftersom bolagen blir beskattade var för sig i Sverige. Om förutsättningarna är uppfyllda för att koncernbidrag ska kunna ges med avdragsrätt är det kanske inte alltför stor skillnad mellan de danska och svenska möjligheterna att kunna utjämna ett bolags underskott med ett annat bolags överskott. I Danmark kommer dock den sammanlagda sambeskattnings ske hos administrationsbolaget medan beskattningen sker hos de enskilda bolagen i Sverige. En likhet mellan de svenska och danska reglerna är dock att bolagen i båda ländernas lagstiftningar är att betrakta som enskilda skattesubjekt.

Sammanfattningsvis finns det en del likheter mellan de båda ländernas lagstiftning kring resultatutjämning mellan bolag men även en del betydande skillnader. Den främsta skillnaden torde vara, vilket har framgått, att bolagen sambeskattas enligt den danska rätten vilket inte sker i Sverige.

5.1 Jämförande analys i ett EU-rättsligt perspekt

I det här avsnittet kommer jag att redovisa de svenska och danska reglerna betraktade i ett EU-rättsligt perspektiv och diskutera lagarnas förenlighet eller möjliga oförenlighet med EU-rätten.

Det finns en skillnad mellan nationell och internationell sambeskattning angående ett avslutande av sambeskattningen. I de fall som internationell sambeskattning upphör inträder genbeskattning vilket inte sker vid upphörande av nationell sambeskattning. Syftet med genbeskattningen är att, som framgått, återföra belopp till beskattning. Vid nationell beskattning riskerar dock inte Danmark att förlora beskattningsunderlag eftersom bolagen i alla fall till viss del beskattas i Danmark. Även om det således är olika regler kring ett eventuellt upphörande av den nationella respektive den internationella sambeskattningen torde det inte bli någon nackdel skattemässigt sett för internationella bolag i jämförelse med nationella bolag. De danska reglerna om genbeskattning borde härmed på så sätt inte anses strida mot EU-rätten. Anledningen är härmed att även om genbeskattning sker i syfte att bevara den nationella skattebasen i Danmark och det således blir en skattemässig nackdel för bolaget ifråga borde etableringsfriheten inte anses hindrad eftersom de nationella bolagens överskott blir beskattat i Danmark. Dock om det inte uppstår något överskott för bolagen som ska bli genbeskattade torde det inte då föreligga en möjlighet till att en olikbehandling kan anses förekomma?

Det är även möjligt för internationella koncerner i Danmark att välja sambeskattning och på så sätt kan resultatutjämnningen mellan bolag erhållas för koncernen. Inkomsten från bolagen som kommer att bli sambeskattad kan således även ha uppkommit i utländska bolag. Inkomsten kan likaså användas gentemot eventuella underskott i utländska bolag. Exempelvis kan ett danskt bolags överskott således bli utjämnat efter det att sambeskattningen har skett med ett i koncernen ingående utländskt bolags underskott.

I X-Holding- målet menade EU-domstolen att en medlemsstats lagstiftning som upprätthåller ett krav på att bolagen måste vara hemmahörande i landet ifråga för att de ska kunna bilda en skattemässig enhet visserligen strider mot etableringsfriheten men kunde rättfärdigas. Den danska lagstiftningen kring internationell sambeskattning avseende vilka bolag som kan anses ingå i kretsen av bolag uppställer inte något krav på att bolagen måste vara hemmahörande i Danmark. Den internationella sambeskattningen riktar sig tvärtom till situationer där koncernen är internationell. De danska reglerna torde i det avseendet inte strida mot EU-rätten eftersom även utländska bolag kan ingå i den skattemässiga enheten som uppkommer i samband med sambeskattningen.

I Sverige har, som framgått, reglerna om resultatutjämnning mellan bolag utvidgats och koncernavdragsreglerna har införts i ett försök att göra de nationella svenska reglerna förenliga med EU-rätten. Dock kan det ifrågasättas, som till exempel Johansson ²⁸¹ har gjort, huruvida reglerna på en del ställen ändå är oförenliga med EU-rätten eller inte.

²⁸¹ Johansson, Jesper, s. 1025-1026.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Promemoria, Finansdepartementet, 2009, 22 september. Koncernavdrag i vissa fall, m. m.

Prop. 1993/94:50. Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Prop. 1999/2000:2. Inkomstskattelagen.

Prop. 2000/01:22. Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget m. m.

Prop. 2009/10:194. Koncernavdrag i vissa fall.

SOU 1964:29. Koncernbidrag m. m – Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m. m.

Litteratur

Artiklar

Brokelind, Cécile. Koncernbeskattningens framtid efter EGD:s dom i målet Oy AA, SvSkT, 2007 nr 8, s. 529-537.

Johansson, Jesper. Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria, SvSkT, 2009 nr 10, s. 1013-1037.

Johansson, Linnéa. Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämning och dess förenlighet med EG-fördraget, SN, 2007 nr 5, s. 224-232.

Holmdahl, Sven Erik och Ohlsson, Fredrik. Koncernbidragen och EG-rätten, SN, 2009 nr 7-8, s. 452-462.

O'Shea, Tom. Finlands Intragroup Financial Transfer Rules Compatible With EU Law, Tax Notes International, 2007 nr 13, s. 634-638.

Stigård, Einar. Proposition gällande koncernavdrag, SvSkT 2010, nr 4, s. 449-454.

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger. EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen, SvSkT, 2002 nr 1, s. 21-50.

Virin, Niclas. Varför obegränsade förlustavdrag? – Varför inte! SvSkT, 2008 nr 10, s. 765-788.

von Bahr, Stig. Koncernbidragsmålen avgjorda, SvSkT, 2009 nr 4, s. 427-436.

Böcker

Bjornholm, Nikolaj och Oreby Hansen, Anders (2005). Denmark in international tax planning. Amsterdam: IBFD Publications BV.

Dahlberg, Mattias (2007). Internationell beskattning. Lund: Studentlitteratur.

Lodin, Sven-Olof, Lidencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer (2009). Inkomstskatt – del 2 – en läro- och handbok i skatterätt. 12 upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Guldman Hansen, Jan, Vinther, Nikolaj och Werlauff, Erik (2009). Sambeskatning 2009/10. Köpenhamn: Magnus Informatik A/S.

Michelsen, Aage, Askholt, Steen, Bolander, Jane och Engsig, John (2007). Laerebog om indkomstskat. 12 upplagan. Köpenhamn: Jurist – og Okonomforbundets Forlag.

Pelin, Lars (2006). Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv. 4 upplagan. Lund: Prose Design & Grafik.

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger (2006). EG-skatterätt. 2 upplagan. Uppsala: Iustus Förlag.

Vinther, Nikolaj och Werlauff, Erik (2005). Dansk og international koncernret og koncernskatteret. Köpenhamn: Thomson A/S (Hänvisas i texten som "Vinther, Werlauff (2005 I)").

Vinther, Nikolaj och Werlauff, Erik (2005). Dansk og international koncernret og koncernskatteret. Tillaeg september 2005 om dansk og international sambeskatning. Köpenhamn: Thomson A/S (Hänvisas i texten som "Vinther, Werlauff (2005 II)").

Övrigt

Skatteverket (2010). Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering. Del 3 (Hänvisas i texten som "Skatteverkets handledning").

Tillgänglig:

<http://www.skatteverket.se/download/18.233f91f71260075abe8800033428/33609.pdf>. Senast besökt: 2010-12-09.

Skat. Ligningsvejledningen; Selskaber og aktionærer 2010-1: S.D.4 National og International sambeskatning (Hänvisas i texten som "Skat").

Tillgänglig: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=104515&vId=202806>.
Senast besökt: 2010-12-09.

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

Mål nr C-270/83 Avoir fiscal.

Mål nr C-264/96 ICI.

Mål nr C-200/98 X AB och Y AB.

Mål nr C-446/03 Marks & Spencer.

Mål nr C-231/05 Oy AA.

Mål nr C-414/06 Lidl.

Mål nr C-337/08 X-Holding.

RegR

Rå 1994 not 655.

Rå 1999 ref 74.

Mål nr 6511-06.

Mål nr 6512-06.

Mål nr 7322-06.

Mål nr 7444-06.

Mål nr 1648-07.

Mål nr 1650-07.

Mål nr 1651-07.

Mål nr 1652-07.

Mål nr 3628-07.

Mål nr 1267-08.

KamR

Mål nr 6191-09.