



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Alexandra Göransson

Gränsöverskridande
resultatutjämnning
Förhållandet mellan svenska och EU-
rättsliga intressen

Examensarbete
30 högskolepoäng

Lars Pelin

Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Introduktion	5
1.2 Syfte och frågeställning	5
1.3 Avgränsning	6
1.4 Metod och material	6
1.5 Disposition	6
2 EU-RÄTTEN	8
2.1 Inledning	8
2.2 EU-rätten	8
2.2.1 Etableringsfriheten	8
2.2.2 EU-rätten inom skatterätts område	9
2.3 Avgöranden från EU/EG-domstolen	10
2.3.1 EG-domstolens mål C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)	10
2.3.2 EG-domstolens mål C-231/05 Oy AA	11
2.3.3 EG-domstolen mål C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn	11
2.3.4 EG-domstolens mål C-337/08 X Holding BV v.Staatssecretaris van Financien	12
2.3.5 En jämförelse av EG-domstolens praxis	12
3 SVENSK RÄTT	15
3.1 Inledning	15
3.2 Gällande rätt inom resultatutjämning	15
3.2.1 Koncernavdrag	16
3.2.2 Regeringsrättens avgörande	16
3.3 Skatteverkets roll	17

3.4	En jämförelse av den svenska rättens förenlighet med EU-rätten	18
4	RESULTATUTJÄMNING OCH SKATTEBASEN	21
4.1	Inledning	21
4.2	CCCTB	21
5	KONSEKVENSER FÖR UTLANDSETABLERING	24
5.1	Inledning	24
5.2	Svensk rätt i förhållande till EU-rätt	24
5.2.1	Skatteverkets roll inom beskattningsverksamheten	25
5.2.2	Filial eller dotterbolagsetablering	25
6	ANALYS	27
7	SLUTSATSER	34
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	36
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	38

Summary

A fundamental freedom in the European Union is the freedom of establishment. As part of the development of the internal market, it is essential to simplify the possibilities for EU-citizens who wish to establish their business within the internal market. Cross-border balancing within group companies is a way of helping companies to use the internal markets full potential in a more effective way. Therefore each company group would be counted as one taxation subject for corporate income tax. This would enable a better opportunity to balance profit and loss within the group company.

A problem with the harmonization of cross-border balancing is that this would need collaboration within the EU. However, this has proved to be difficult to establish. A reason for this lack of harmonization is that the member states have not agreed on how the harmonization would take place, something that is based on conflicts of interests, especially regarding the national tax base and its importance for the national economy.

The European Court of Justice, ECJ, has ruled that the practice of EU law is superior over national law. The lack of harmonization can therefore imply that Swedish law can be contrary to the EU law. Consequently, this leads to a situation in which the ECJ in accordance to the preliminary rulings can judge each country's compatibility. This judicial system can be questioned since in the ECJ only compares the compatibility for each specific question when asked for a preliminary ruling. The ECJ is therefore obligated to compare only the relevant rules and not the whole legislation. It also leads to legal uncertainty when the other member states hereafter interpret the ECJ ruling and in accordance with their own national legislation, which can lead to incorrect assumptions and decisions.

Due to the harmonization problem, The Swedish Supreme Administrative Court, on March 11 2009, ruled in ten cases within this subject. The Supreme Administrative Court's rulings led to the imposition of Section 35a of the Swedish tax legislation. In spite of the newly harmonized regulation, the legislative process has received criticism. Mostly because it is based on the Supreme Administrative Court's ten judgments, which in turn have been criticized cases because they did not seek preliminary rulings from the ECJ.

In this paper I have analyzed the cases from the ECJ and relevant doctrine, proving that there is a conflict of interests between Swedish and EU law. This has created an uncertain situation in relation to the principle of legal security. Especially for the so called small and medium sized companies, which in comparison to larger companies, have a smaller opportunity to investigate the complex requirements within cross-border corporate income tax.

Sammanfattning

En grundläggande frihet inom den Europeiska unionen är den fria etableringsrätten. Häri ingår att underlätta utöandet för företag inom medlemsländerna. Med hjälp av till exempel gränsöverskridande resultatutjämnning för koncerner skulle företag inom unionen på ett bättre sätt kunna utnyttja den inre marknadens fulla potential.

Problemet för möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämnning är att i EU:s ambition för etableringsfriheten följer EU-rättsligt samarbete gällande beskattningsrätten, ett samarbete som visat sig vara svårt att harmonisera. Anledningen beror på meningsskiljaktigheter i förhållandet mellan nationella, i detta fall svenska, och EU-rättsliga intressen. Intressekonflikten gäller skattebasens betydelse för medlemstaternas ekonomi, vilken skulle kunna påverkas negativt för staterna vid harmonisering av direkta skatter.

En ytterligare anledning till behovet av en harmonisering är att EU-domstolen genom sin praxis fastslagit att EU-rätten skall ges företräde framför nationell rätt vid återopande av grundläggande fri- och rättigheter. Bristande harmoniseringen kan därmed innebära att den nationella lagstiftningen strider mot EU-rätten. I och med detta uppstår en situation där EU-domstolen på begäran om förhandsavgörande, avgör varje enskilds medlemslands förenlighet med EU-rätten. Ett sådant rättssystem innebär att EU-domstolen enbart kan jämföra varje enskild medlemslands sakfråga och dess förenlighet med EU-rätten. Medlemsländer tolkar härefter förhandsavgörande i förhållande till den egna nationella rätten, vilket kan leda till felaktiga beslut och konsekvenser.

I och med den rådande rättsosäkerheten gällande gränsöverskridande resultatutjämnning valde Regeringsrätten att med hjälp av tio domslut, att klargöra den svenska rättens förenlighet med EU-rätten. Regeringsrätten valde här att inte inhämta förhandsavgörande, vilket kritiserats i den allmänna debatten. De tio domsluten resulterade i en ny lagstiftning i 35a kap IL, om koncernavdrag i vissa fall. Lagstiftningsprocessen och de nya reglerna har fått kritik på grund av att den bygger på Regeringsrättens tio domar, som i sin tur kritiserats i deras val av att inte inhämta förhandsavgörande.

I denna uppsats har jag med hjälp av analys av EU-/EG-domstolens praxis och relevant doktrin påvisat att denna intressekonflikt gällande beskattningsrätten har skapat ett osäkert rättsläge gällande gränsöverskridande resultatutjämnning, framför allt för små och mellanstora företag, som i jämförelse med så kallade storföretag, har mindre möjligheter att finansiera skatterättsliga utredningar.

Förord

Efter fyra och ett halvt år på juristprogrammet vid Lunds Universitet är det nu dags att ta det stora steget ut i arbetslivet. Jag vill tacka alla mina studiekamrater för en härlig studietid! Jag vill också tacka Juridicum och speciellt alla inspirerande föreläsare på fördjupningskurserna i skatterätt, speciellt min handledare Lars Pelin.

Jag vill också tillägna min uppsats till mina nära och kära för ert ovärderliga stöd och er uppmuntran. Ett stort tack till Micke för dina lyssnade öron när jag pratat skatt och din förmåga att alltid inspirera mig.

Lund 2011
Alexandra Göransson

Förkortningar

EU	Europeiska Unionen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
ECJ	The European Court of Justice
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)

1 Inledning

1.1 Introduktion

En grundläggande rättighet inom den Europeiska Unionen är etableringsfriheten. Etableringsfriheten motiverar koncerner att etablera olika delar av koncernen inom gemenskapen och därmed bidra till en utvecklad och god företagskultur. Trots att harmoniseringen av EU-rätten och svensk rätt har kommit långt, finns det situationer när rättsläget är oklart huruvida svensk rätt är förenlig med EU-rätten. Gränsöverskridande resultatutjämnning mellan koncernbolag är en sådan situation.

Med resultatutjämnning jämnar man på ett effektivt sätt ut resultaten i koncerner och mellan bolagen och minskar därmed beskattningsunderlaget. Om en koncern hade drivits i ett och samma bolag hade vinsten och förlusten automatiskt kunnat kvittas mot varandra, vilket resulterat i ett lägre beskattningsunderlag. I Sverige ses koncerner ses som enskilda skattesubjekt men inom den svenska nationella rätten har man ansett att deras bristande möjlighet till automatisk resultatutjämnning varit orimlig. I svensk rätt är huvudregeln att man enbart får resultatutjämna med bolag inom samma hemvistland, dock får moderbolag med hemvist i aktuell stat på dess beskattningsbara vinster göra avdrag för förluster som uppkommit i ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat. Reglerna om detta undantag för resultatutjämnning infördes efter det uppmärksammade avgörandet i EG-domstolens mål C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), i fortsättningen förkortat Marks & Spencer-målet. Med denna dom blev rättsläget oklart. Kort efter Marks & Spencer-målet kom ytterligare ett mål gällande resultatutjämnning, Oy AA-målet. Denna dom klargjorde rättsläget något, men fortfarande kvarstår det frågetecken. Inte bara om hanteringen av gränsöverskridande resultatutjämnning. Även i frågor om hur EU-rätten förhåller sig till den nationella rätten och till nationella intressen av en stabil skattebas i förhållande till EU-rätten och i detta fall den fria etableringsrätten. Detta ger effekter på det svenska företagandet och hur Skatteverket ska kunna vägleda och bedöma transaktioner. När osäkerhet uppstår, kan också rättssäkerheten ifrågasättas.

1.2 Syfte och frågeställning

Intresset för gränsöverskridande resultatutjämnning ökar i takt med expanderings av svenska koncerner inom EU. Det är en central fråga i förhållande till intresset av en effektivisering och optimering av den inre marknads fulla potential. Det är dock också en fråga i förhållande till de nationella medlemsstaternas önskan om att behålla de direkta skatterna på en nationell nivå, där de kan kontrollera lagstiftningen och dess påverkan på

den nationella skattbasen. Situationen har bidragit till motstridigheter mellan de EU-rättsliga och nationella intressena, vilket innebär en rättsosäkerhet vid tillämpningen av den nationella rättens förenlighet med EU-rätten.

Syftet med detta examensarbete är *att undersöka, problematisera och klargöra rättsläget för koncernintern gränsöverskridande resultatutjämnning*. I denna frågeställning kommer jag att beröra hur harmoniseringen mellan EU-rätt och svensk rätt förhåller sig till varandra med inriktning på Sveriges intresse av att behålla en stabil skattebas och EU:s grundläggande rättighet med den fria etableringsrätten. Med bakgrund av dessa faktorer är också syftet att undersöka hur detta påverkar svenska företag och hur Skatteverket förhåller sig till dessa frågor.

1.3 Avgränsning

Jag valt att inrikta denna uppsats på den legala tillämpningen av skattemässiga konsekvenser av rättsläget för gränsöverskridande resultatutjämnning. Jag kommer därmed inte att beröra några bolagsrättsliga konsekvenser. Uppsatsen kommer till stor del också att inom EU- (före detta EG)-domstolens praxis att koncentrera sig till de mest omtalande målen Marks & Spencer-målet och Oy AA-målet. Jag har även tagit upp Lidl Belgium-målet och X Holding-målet men i och med att dessa enbart i viss mån kunnat bidra till en ytterligare dimension av hur man skall tolka de två först nämnda målen har jag valt att inte gå in och analysera dessa domar djupare.

Uppsatsen kommer inte heller att beröra djupare förklaringar av definitioner av olika begrepp, till exempel vad som innebär med begreppet allmänintresset. En utförligare diskussion kring detta ämne är något som skulle kunna beröras i en egen uppsats.

1.4 Metod och material

Jag har valt att använda mig av en traditionell rättsdogmatisk metod. Metoden innebär att med hjälp av de sedvanliga rättskällorna förarbeten, praxis och doktrin, fastställer författaren rättsläget. Jag har också valt att ta med ett antal artiklar inom området för att kunna föra en djupare diskussion och analys. Jag har valt artiklar från allmänt kända tidskrifter så som SkatteNytt och Svensk skattetidning.

1.5 Disposition

Uppsatsen kommer först att beröra EU-rätten. I detta kapitel kommer jag att beröra etableringsfriheten, hur EU-rätten förhåller sig inom skatterättsens område. Jag kommer här också att ta upp avgöranden från före detta EG-

domstolen samt göra en jämförelse av EG-domstolens praxis. I det tredje kapitlet kommer jag ta upp den svenska rätten och gällande rätt inom resultatutjämnning med inriktning på koncernavdrag samt Regeringsrättens tio avgöranden från den 11 mars 2009.

Skatteverkets roll och en jämförelse av den svenska rättens förenlighet med EU-rätten belyses. I fjärde kapitlet kommer jag att ta upp förslag på harmoniseringsprocessen inom gränsöverskridande resultatutjämnning i förhållande till den nationella skattebasen. I det femte kapitlet berörs skatterättsliga konsekvenser vid utlandsetablering med inriktning på gränsöverskridande resultatutjämnning. I det sjätte kapitlet kommer jag föra en analys för att sedan avsluta uppsatsen med sammanfattande slutsatser.

2 EU-rätten

2.1 Inledning

Sedan Sverige år 1994 blev ett medlemsland i Europeiska Unionen, vidare förkortat EU, har svensk lagstiftning efterhand harmoniserats med övriga medlemsländer. De fyra friheterna mellan medlemsländerna, fri rörlighet av varor, tjänster, kapital och personer, utgör EU:s inre marknad. Den inre marknaden kräver att EU arbetar med att ta bort och förhindra hinder, fysiska till skatterättsliga mot den fria rörligheten. När EU skall arbeta för att motverka dessa hinder ställs de nationella intressena på sin spets i förhållande till EU.

Detta kapitel ska ge en inblick i EU-rätten vad avser dess utveckling i förhållande skatterätten och gränsöverskridande resultatutjämnning. Jag kommer också beröra relevant praxis från EU-domstolen.

2.2 EU-rätten

Europarätten är i stor utsträckning direkt gällande i Sverige och i övriga medlemsländer. Den är överordnad den svenska rätten och kan åberopas i svensk domstol och inför svenska myndigheter.¹ Dåvarande EG-domstolen fastslog detta i det välkända målet Costa mot E.N.E.L.² EU-fördragen skall tolkas med stöd av Wienkonventionen, detta då inget annat framgår av fördragen. I Art.267 EUF framkommer det att EU-domstolen skall tolka fördragen på begäran av förhandsavgöranden.³ Förhandsavgöranden skall begäras av nationell domstol i förening med *cilfit*- doktrinen eller som den också kallas ”*acte claire*”-principen. *Cilfit*- doktrinen bygger på ett rättsfall kallat *Cilfit*. Det var i *Cilfit* - domen som dåvarande EG-domstolen slog fast att ett land enbart skulle befrias från att begära förhandsavgöranden om rättsfrågan får anses så pass klar och tydlig att det inte finns något annat tolkningsutrymme och att andra medlemsländer och EG-domstolen skulle tolkat situationen på samma sätt.⁴

2.2.1 Etableringsfriheten

Etableringsfriheten är en av de grundläggande friheterna för att nå EU:s mål om en fri inre marknad. I Art.49 EUF framgår det att huvudregeln är att inskränkningar i etableringsrätten för medborgare inom gemenskapen skall förbjudas. Detta gäller också inskränkningar för medborgare som är

¹ Bernitz, Kjellgren s.1

² Mål C-6/64 Costa mot E.N.E.L

³ Dahlberg, M, *Internationell beskattning* s.223

⁴ Mål C-283/81 *Cilfit*

etablerade i en medlemsstat och som önskar upprätta kontor, filial eller dotterbolag i en annan medlemsstat. Den fria etableringsrätten innefattar rätten att starta och driva verksamhet som egenföretagare samt rätten bilda och driva företag, särskilt bolag (definieras i Art.54 EUF), på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för landets egna medborgare.⁵ Art. 56 föreskriver samma rättigheter gällande inskränkningar för tillhandahållande av gränsöverskridande tjänster.⁶ Reglerna är formade efter antidiskriminerande grundsyn.

Likabehandlingsprincipen eller som den också kallas nondiskrimineringsprincipen är ett övergripande verktyg för att förhindra inskränkningar av rättigheter. EG-domstolen har också fastslagit att dessa likabehandlingsprinciper skall utgöra viktiga allmänna regler vid bedömning av öppen och dold diskriminering av gemenskapsrätten. Undantag för öppen diskriminering kan rättfärdigas om det finns uttryckliga undantagsmöjligheter. Dold diskriminering kan i sin tur undantas om det ses som en oundviklig bieffekt av de uppställda kraven och att dess krav kan rättfärdigas med ett objektiva och godtagbart syfte.⁷ Dessa allmänna principer gäller för de områden där det finns en gemenskapsrättslig kompetens.⁸

2.2.2 EU-rätten inom skatterättens område

För att förstå problematiken kring gränsöverskridande resultatutjämnning och etableringsfrihet måste man också förstå EU-rättens förhållande till skatterätten. Indirekta skatterätter så som punktskatter, mervärdesskatt och tull harmoniserades tidigt inom gemenskapen. För direkta skatter finns det däremot få harmoniserade bestämmelser. Den bristande harmoniseringen för direkta skatter är förmodligen en effekt av medlemsländernas önskan att behålla regleringen på nationell nivå.⁹ Regeltekniskt krävs också att alla länder enligt Art.94 EG-fördraget är eniga gällande harmoniserade bestämmelser inom direkta skatter.¹⁰ EU-domstolen har dock genom praxis fastslagit att EU-rätten skall ges företräde framför nationell rätt vid åberopande av de grundläggande fri- och rättigheterna. Detta innebär att EU-domstolen kan påverka och underkänna nationell lagstiftning som till exempel i fall gällande direkta skatter.¹¹ Det bör dock poängteras att det har skett en del harmoniseringar med stöd av Art.94. Till exempel harmoniseringar i och med ränte-/royaltdirektivet, moder-/dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet.

⁵ Art.49 EUF

⁶ Art.56 EUF

⁷ Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder, s.110-111

⁸ Ibid. s.113

⁹ Ståhl, K, EG-skatterätt s.65

¹⁰ Art. 94 EG-fördraget

¹¹ Mål 270/83 Avoir fiscal

2.3 Avgöranden från EU/EG-domstolen

Sedan 80-talet och avoir fiscal-målet har EU/EG-domstolen prövat medlemsstaternas lagstiftning inom direkta skatter och dess förenlighet med de grundläggande fri- och rättigheterna. Medlemsländerna möjlighet till försvar har varit nödvändigheten att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang,¹² och effektiv skattekontroll och territorialprincipen.¹³ Avseende resultatutjämning har det på senare tid kommit en del fall som ifrågasatt vad som gäller för gränsöverskridande koncernintern resultatutjämning. I detta kapitel kommer jag att redogöra för de uppmärksammade målen Marks and Spencer och Oy AA.

2.3.1 EG-domstolens mål C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

I december 2005 avgjorde dåvarande EG-domstolen mål C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes). Frågan gällde moderbolagets rätt att erhålla koncernavdrag för förluster i utländska dotterbolag, hemmahörande i Tyskland, Frankrike och Belgien. Storbritannien avlog först detta förfarande, vilket överklagades och när frågan kom upp till High Court of Justice begärde den brittiska domstolen ett förhandsavgörande. Förhandsavgörandet berörde om förfarandet skulle anses strida mot unionsrätten och rätten till fri etableringsrätt enligt dåvarande EG-fördraget, nuvarande EUF. Med andra ord om det skulle vara diskriminerande med inskränkningar i rätten till att beakta utländska förluster på den skattepliktiga vinsten i moderbolagets hemland. Dotterbolag var inte skatteskyldiga i Storbritannien. Om dotterbolagen hade haft samma hemvist, Storbritannien, som moderbolaget, skulle rätt till koncernavdrag förelegat enligt intern reglering.¹⁴

Domstolen fann att det är en ekonomisk fördel för moderbolaget att kunna utnyttja förlusterna i brittiska dotterbolag. Att inte kunna utnyttja förlusterna i utländska dotterbolag skulle utgöra en inskränkning i etableringsfriheten. Vidare ansåg dock domstolen att det fanns vissa berättigande grunder för denna inskränkning. Den första, att beakta säkerställandet av medlemsländernas beskattningsunderlag. Det andra, att förhindra att vinsten och förlusten skulle beaktas i både moderbolagets och i dotterbolagets hemvistländer. För det tredje att förhindra skatteplanering, i vilket företagen organiserar verksamheter förhållande till effektivast tillämpning av beskattningsunderlaget. Inskränkningar av denna möjlighet till skatteplanering skulle vara rättfärdigande i förhållande till skyddet för

¹² SOU 2005:99 s.50

¹³ EG-domstolens mål C-204/90 Bachmann

¹⁴ EG-domstolen mål C-446/03 Marks & Spencer

beskattningsunderlaget i moderbolagets hemvistland.¹⁵ Dåvarande EG-domstolen slog dock också fast att inskränkningarna gick utöver vad som i vissa situationer skulle anses nödvändigt. Om dotterbolaget uttömt alla möjligheter i hemviststaten ska rätten till avdrag inte vara utesluten.¹⁶

2.3.2 EG-domstolens mål C-231/05 Oy AA

Mål C-231/05 Oy AA handlade om de finska koncernbidragsreglerna stred emot den fria etableringsrätten. De finska koncernbidragsreglerna är snarlika de svenska. Målet berörde ett finskt dotterbolag som med avdragsrätt ville föra över överskott till det engelska moderbolaget i syfte att jämna ut dess förluster. De finska reglerna skulle här innebära, likt Marks & Spencer målet, hinder mot etableringsfriheten då avdrag för koncernbidrag från ett finländskt dotterbolag till ett moderbolag enbart medgavs om moderbolaget hörde hemma i Finland och inte vid en gränsöverskridande transaktion.¹⁷

Domstolen ansåg att lagstiftningen i sig stred mot etableringsfriheten men att detta skulle kunna rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.¹⁸ Vid domstolens prövning gällande rättfärdigandet av inskränkingen jämfördes om ändamålet var förenligt med fördraget och att det av tvingande hänsyn till det allmänna intresset kunde säkerställas att detta ändamål uppnåddes.¹⁹ En rätt till denna typ av resultatutjämning skulle innebära en sämre kontroll av ländernas beskattningsunderlag och uppmuntra till skatteflykt genom fiktiva upplägg till länder med låga eller obefintliga skattesatser. Koncernerna skulle i detta fall genom att tillåta bidrag uppåt, kunna välja i vilken stat underskott skulle få utnyttjas.²⁰ Domstolen ansåg därför att den finska lagstiftningen var proportionerlig och att artikel 43 EG utgjorde därmed inte ett hinder för dess tillämpning.²¹

2.3.3 EG-domstolen mål C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn

Lidl Belgium-målet rörde det tyska bolaget Lidl Belgium som önskade avdrag för förlust hos ett fast driftställe i Luxemburg. Problemet uppstod i att enligt gällande dubbelbeskattningsavtal var inkomster från det fasta driftsstället i Luxemburg undantagna från beskattning vilket ledde till att Lidl Belgium inte fick avdrag för förluster.²² EG-domstolen ansåg att det var skattemässig förmån och därmed också diskriminering att låta bolag

¹⁵ EG-domstolen mål C-446/03 Marks & Spencer p.43-51

¹⁶ Ibid, p.55, 59

¹⁷ EG-domstolens mål C-231/05 Oy AA p.11-16 och p.42-43

¹⁸ Ibid. p.43-44

¹⁹ Ibid. p.44

²⁰ Ibid. p.60

²¹ Ibid. p.62-65

²² EG-domstolens mål C-414/06 Lidl Belgium p.10-14

beakta förluster hos fasta driftställen inom samma hemvistland och inte hos utländska fasta driftställen.²³ EG-domstolen diskuterade vidare att enligt EG-domstolens praxis kan en sådan diskriminering rättfärdigas vid ett tungt vägande allmänintresse, i detta fall en välavvägd beskattningsrätt och för att förhindra att förlusterna beaktas två gånger.²⁴ EU-domstolen besvarade frågan med att det inte skulle strida mot etableringsfriheten att ett bolag hemmahörande i en medlemsstat inte skulle få dra förluster från det fasta driftsstället i en annan medlemsstat när det i dubbelbeskattningsavtal skall beaktas i det fasta driftsställets medlemsstat och förlusten kan beaktas inom den beskattningsbara inkomsten under kommande beskattningsår.²⁵

2.3.4 EG-domstolens mål C-337/08 X Holding BV v.Staatssecretaris van Financien

Målet gällde ett moderbolag med hemvistland i Nederländerna som ägde ett helägt dotterbolag i Belgien. X Holding önskade med hänvisning till den fria etableringsrätten och EG-domstolens praxis att det nederländska moderbolaget och det belgiska dotterbolaget skulle ses som en skattmässig enhet. EG-domstolen ansåg att de nederländska reglerna stred mot etableringsfriheten och gjorde därmed en rättfärdigande bedömning.²⁶ EG-domstolen gjorde här en bedömning om säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten var tillräckligt stark för att ensam godtas som rättfärdigande grund. EG-domstolen hänvisade i detta fall till tidigare praxis då samma domstol konstaterat att åtgärder av inskränkande karaktär varit nödvändiga för att koncerner inte skall kunna ha möjlighet till att välja i vilka medlemsländer som de kan utnyttja vinster och förluster.²⁷ Något som är anmärkningsvärt då EG-domstolen tidigare enbart godtagit denna rättfärdigande grund i kombination med andra rättfärdigande grunder beskrivna i ovanstående mål.²⁸

2.3.5 En jämförelse av EG-domstolens praxis

Marks & Spencer och Oy AA- målen skiljer sig från varandra i olika hänseenden. Marks & Spencer gällde gränsöverskridande resultatutjämning genom överföring av förluster medan Oy AA-målet berörde samma transaktion fast gällande vinster. Vidare gällde i Marks & Spencer-målet att förluster i ett dotterbolag skulle kvittas mot vinster i moderbolaget medan i Oy AA-målet berördes tvärtom att vinster i ett dotterbolag skulle kvittas mot förluster i moderbolaget. I Marks & Spencer gällde också att avdrag för förlusterna medgavs om alla möjligheter i hemviststaten var uttömda medan det i Oy AA inte var föremål för saken om utnyttjande av förluster hos

²³ Ibid.p.23-26

²⁴ Ibid. p.42f.

²⁵ Ibid.p.54

²⁶ EG-domstolens mål C-337/08 X Holding p.9

²⁷ Ibid. p.31-33

²⁸ Marks & Spencer, Oy AA samt Lidl Belgium

moderbolaget annars skulle gå förlorade. Avsnittet är till för att jämföra och tydliggöra EG-domstolens praxis i dessa högst omdiskuterade fall. Detta hoppas jag skall bidra till en ytterligare dimension i min kommande analys. Frågan om hur de berörda målen kan påverka svensk rätt och svenska verksamheter kommer vidare att beröras under kapitel fem.

Efter Oy AA-målet ifrågasattes om Marks & Spencer och undantaget för slutgiltiga förluster satts ur spel. Enligt uttalanden i doktrin diskuterades dock det faktum att slutgiltiga förluster inte hörde till saken i Oy AA och behandlades därmed inte av EG-domstolen. De som i doktrin hävdar motsatsen tolkar domen så till vida att domstolen utslöt all resultatutjämnning även vid slutgiltig förlust.²⁹

Om man utgår ifrån att Oy AA aldrig överspelade Marks & Spencer uppkommer en del frågetecken. Till en början bedömdes frågan utifrån tre värdegrundsatsen. Den första, att beakta säkerställandet av medlemsländernas beskattningsunderlag. Det andra, att förhindra att vinsten och förlusten skulle beaktas i både moderbolagets och i dotterbolagets hemvist länder. För det tredje att förhindra skatteplanering, i vilket företagen organiserar verksamheter förhållande till effektivast tillämpning av beskattningsunderlaget. I och med att domstolen framförde att berättigande grunder byggde på samtliga tre värdegrundsatsen, får det anses att de inte skulle vara berättigade var och en för sig. EG-domstolen beaktade inte heller de tillfällen då underskott kan utnyttjas av moderbolaget och inte heller den händelse om det har någon betydelse att dotterbolagets underskott kan utnyttjas i tredje medlemsstat eller för den delen i ett icke-medlemsland.³⁰

I målet har EG-domstolen varken besvarat frågan om vilket lands lagstiftning som skall gälla, moderbolagets eller dotterbolagets hemvistland samt utelämnat att definiera uttrycket förlust, underskott. Detta kan i sin tur påverka så tillvida att underskottet kan förvandlas till ett överskott på grund av ländernas lagstiftning, till exempel olika fonderingsmöjligheter. Moderbolaget har bevisbördan för att villkoren för gränsöverskridande resultatutjämnning är uppfyllda. EG-domstolen tar dock aldrig upp vad detta innebär och vad som krävs. För skattemyndigheten kan det vara svårt att kontrollera om det föreligger någon ytterligare avdragsmöjlighet i ett annat medlemsland. Myndigheten har genom direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977, om myndighetssamarbete när det gäller kontrolluppgifter, möjlighet att föra kontroller. Problemet är att direktivet saknar förankring och effektivitet, speciellt i länder med banksekretess. Myndigheternas möjlighet att föra en kontroll får dock underlättas i de fall då dubbelbeskattningsavtal föreligger med bestämmelser om informationsutbyte, vilket ingår i de flesta dubbelbeskattningsavtalen.³¹

²⁹ Se bland annat von Bahr, S Koncernbidragsmålen avgjorda SvSkT 2009:4 s.432 samt Brokelind, C. Lindex-målet fortsättning och slut? S.657

³⁰ L.Pelin. Marks & Spencer i ett svensk perspektiv. SkatteNytt 2006 nr.6-7 Marks & Spencer i ett svensk perspektiv

³¹ Ibid.

EG-domstolens sätt att diskutera kring förhållandet mellan gemenskapsinterna intressen i förhållande till medlemsstaternas enskilda intressen av att skydda sina skattebaser kan ses som ett trendbrott.³² Tidigare accepterades inte detta då medlemsstaterna motiverade skyddet av det enskilda landets skatteunderlag.³³ Det fanns tre berättigande grunder för särbehandling som hade fått gehör: effektiv skattekontroll, territorialprincipen och skattesystemets inre sammanhang. Bedömningen av en berättigande grund sker i förhållande till ett särskilt ”förnuftighetstest”, kallat ”Rule of reason-test”. Testet bygger på det så kallade Cassis de Dijon-målet³⁴. Berättigande grunden kan här med hjälp av att uppfylla fyra uppställda krav rättfärdigas trots att regeln är fördragsstridig. De fyra kraven är:

- att det får ej röra sig om öppen diskriminering, så kallad direkt diskriminering på grund av nationalitet
- att regeln skall vara ägnad att säkerställa det eftersträvande syftet
- att regeln skall uppväga det allmänna intresset
- att regeln skall uppfylla en proportionalitetsbedömning.³⁵

I och med Marks & Spencer-målet kan man säga att EG-domstolen skapade tre nya rättfärdigande grunder: säkerställandet av medlemslänternas beskattningsunderlag, förhindra dubbelt utnyttjande av förluster, förhindra skatteundragande.³⁶

EG-domstolens mål Lidl Belgium och X Holding styrker att EG-domstolen, nuvarande EU-domstolen, tar mer och mer hänsyn till medlemsstaternas önskan om att behålla den direkta beskattningsrätten på nationell nivå med hänsyn till skattebasen. Fördelningen av en välavvägd beskattningsrätt fick bland annat en större betydelse i X Holding där denna rättfärdigande grund fick betydelse utan att kombineras med fler rättfärdigande grunder, vilket tidigare varit fallet.³⁷ I Lidl Belgium målet betonar också proportionalitetsbedömningen av slutgiltiga förluster att det skall röra sig om just slutgiltiga förluster och det gäller inte i de fall då företagen kan utnyttja förlusterna i framtiden, en bekräftelse av resonemanget i Marks & Spencer-målet.³⁸

³² Ibid.

³³ Lodin, S-O m.fl. Inkomstskatt, s.563

³⁴ EG-domstolens mål 120/78, Cassis de Dijon

³⁵ Ibid.

³⁶ EG-domstolen mål C-446/03 Marks & Spencer

³⁷ EG-domstolens mål C-337/08 X Holding

³⁸ EG-domstolens mål C-414/06 Lidl Belgium p.54 samt Marks & Spencer-målet

3 Svensk rätt

3.1 Inledning

Inom den svenska rätten finns det möjlighet till resultatutjämnning mellan svenska bolag inom samma koncern. Rätten till resultatutjämnning inom samma hemvistland är till större delen utbredd inom unionen. Frankrike, Danmark, Österrike och Italien är idag de länder i Europa som däremot tillåter gränsöverskridande resultatutjämnning.

Jag kommer i detta kapitel att presentera den svenska rätten. Utgångspunkten är den gällande rätten inom resultatutjämnning i form av koncernbidragsrätten. Där efter kommer jag att presentera ett antal omdiskuterade fall från Regeringsrätten. Målen bestod i ett antal liknande fall av gränsöverskridande resultatutjämnning med vilka Regeringsrätten hoppades på att klargöra den svenska rätten efter Marks & Spencer- och Oy AA-målen. Det får dock anses som vedertaget att efter Regeringsrättens avgörande finns det fortfarande frågetecken kring hur de svenska reglerna inom resultatutjämnning skall behandlas. Kapitlet kommer därför att avslutas med en presentation av Skatteverkets roll.

3.2 Gällande rätt inom resultatutjämnning

I Sverige har man sedan början av 1900-talet haft målsättningen att koncerner skall ha samma villkor för skattebelastning som om verksamheten drivits i ett enda bolag.³⁹ Reglerna om koncernbidrag återfinns i 35 kapitlet Inkomstskattelagen, i fortsättningen förkortat som IL. Syftet är att skapa en resultatutjämnning inom koncernen genom att koncernbidrag är avdragsgillt för det givande bolaget och skattepliktigt för det mottagande, förutsatt att avdragsförutsättningarna är uppfyllda i 35 kap IL, 35 kap. 1§ IL. På detta sätt kan koncernen kvitta vinster och förluster. Det finns ingen begränsning för hur stort bidraget får vara och det räcker med att fordringsförhållande uppstår och redovisas. Avdragsrätten förutsätter höga krav på ägarsamband vilket innebär att det skall finnas ett svenskt moderbolag (för vidare definition se 35 kap 2§ IL) vars ägarsamband skall uppgå till mer än 90 procent av aktiekapitalet, 35 kap 2§ IL.⁴⁰

I och med Sveriges internationella åtagande som ett medlemsland i EU tillkom efter prop.2000/01:22 ett tillägg i 35kap 2a§ IL. Här framkommer det att koncernbidragsreglerna borde med ett svenskt företag jämföras ett utländskt bolag hemmahörande inom EES-området. Detta gäller under förutsättning att mottagaren är skattskyldig i Sverige för näringsverksamhet

³⁹ Lodin, S-O m.fl. Inkomstskatt s.357

⁴⁰ Ibid. s.359

till vilken koncernbidraget hänför sig till.⁴¹ Koncernbidrag kan skickas i flera riktningar: både mellan moder- och dotterbolag dock med varierande krav, 35 kap 3§ IL, bidrag kan också lämnas mellan systerbolag förutsatt att kraven i 35 kap. 4§ IL samt 35 kap. 5§ IL är uppfyllda.⁴² Det är dock viktigt att poängtera att bidrag från moder- till dotterbolag kräver att dotterbolaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterbolaget började bedriva näringsverksamhet av något slag, 35 kap. 3§ 3p IL.

3.2.1 Koncernavdrag

Avseende Marks & Spencer och Oy AA-målen rådde en oklar situation om vad som gällde de svenska reglerna om koncernbidrag. Regeringsrätten skulle klargöra rättsläget genom ett antal avgöranden den 11 mars 2009 (RÅ 2009 ref.13, m.fl.). Regeringsrätten kom här fram till att de svenska reglerna om koncernbidrag i vissa specifika fall stred mot EU-rätten. Resultatet av detta blev 35a kap. IL om koncernavdrag i vissa fall.

Sammantaget innebär reglerna att svenska moderbolag skall få göra avdrag för en slutgiltig förlust hos ett utländskt (inom EES) helägt dotterbolag om detta har försatts i likvidation som avslutas med en slutgiltig förlust. Förutsatt att avdraget inte leder till underskott hos moderbolaget (moderbolaget skall inte kunna utnyttja koncernavdraget för att skapa underskott som kan rullas vidare till framtida beskattningsår) samt reglering för att säkerställa att det rör sig om en verklig och definitiv förlust.⁴³ Ett ytterligare krav är att det inte finns ett företag som ingår i samma intressegemenskap som moderbolaget och bedriver verksamhet i samma hemviststat till vilket det aktuella, likviderade dotterbolaget är beläget.⁴⁴

3.2.2 Regeringsrättens avgörande

Den 11 mars 2009 lämnade Regeringsrätten avgöranden i sammanlagt tio domar som alla berörde rätten till avdrag vid beskattning av gränsöverskridande koncernbidrag. Regeringsrätten valde att inte inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Vidare ansåg Regeringsrätten att de principer som låg till grund i Marks & Spencer-målet skulle vara en vägledning för en prövning av om de svenska reglerna var förenliga med unionsrätten. Innan de tio domarna berördes frågan i det så kallade Lindex-målet⁴⁵ där frågan om Lindex i Sverige kunde få avdrag för koncernbidrag till ett tyskt dotterbolag. I detta fall ansåg kammarrätten att med bakgrund av EG-domstolens avgörande i Oy AA-målet borde de svenska reglerna

⁴¹ Prop.2000/01:22 s.73ff

⁴² Lodin, S-O, m.fl. Inkomstskatt s.361-362

⁴³ Prop.2009/10:194

⁴⁴ 35a kap 6§ 2st IL.

⁴⁵ Mål 4321-4322-05

likställas med de finska och därmed inte behandlas på något annat sätt än att de var förenliga med EG-rätten. Avdrag medgavs därav inte på koncernbidrag till utlandet.⁴⁶

Karaktärsdragen för domarna var att Skatteverket ifrågasatte om Marks & Spencer-målet var tillämpligt på den svenska rätten om koncernbidrag. Frågetecken gällde också förhållandet mellan Marks & Spencer-målet och Oy AA-målet. I tre utav de tio målen ansåg Regeringsrätten att det borde vara möjligt för svenska moderbolag att vid förluster som kommer att bli definitiva i helägda dotterbolag inom EES, få tillgodogöra sig dessa förluster (RÅ 2009 ref.13, mål nr. 6511-06 och mål nr. 7322-06). I dessa fall handlade det om förluster som kom att anses som definitiva i samband likvidation. Detta innebär att avdraget medges först det året som likvidationen avslutas, detta trots att dotterbolaget då inte är helägt av moderbolaget under hela beskattningsåret. I fem utav fallen (mål nr.6512-06, 1648-07, 1652-07, 3628-07 och RÅ 2009 ref.15) gällande koncernbidrag från svenskt dotterbolag till utländskt moderbolag eller systerbolag ansågs inte den svenska rätten strida mot EU-rätten. I de två övriga fallen (mål nr.7444-06 och RÅ 2009 ref.14) framgick det inte om möjligheten till att utnyttja förlusterna i hemviststaten var uttömda och i det senare fallet bortföll förlusterna, förlusten blev definitiv, på grund av interna skatteregler i hemviststaten.⁴⁷

I ett av fallen med positivt utfall, mål nr.6511-06 Anticimex hänvisar Regeringsrätten till diskussionerna om proportionalitet i både Marks & Spencer-målet och Oy AA-målet. Regeringsrättens syn på de båda aktuella målen kan antyda att Regeringsrätten ser dem som förenliga med varandra.⁴⁸

3.3 Skatteverkets roll

I och med att det föreligger ett oklart läge gällande förenligheten av EU-rätten och de svenska koncernbidragsreglerna skapar i sin tur frågetecken och osäkerhet för Skatteverket. I detta avsnitt kommer jag att redogöra för hur Skatteverket tolkat den aktuella praxisen, Marks & Spencer målet och Oy AA-målet samt Regeringsrättens avgöranden från den 11 mars 2009.

Den 15 maj 2009 kom Skatteverkets ställningstagande gällande avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag. Skatteverket konstaterar att Regeringsrätten använt sig av både Marks & Spencer-målet och Oy AA-målet. Deras bedömning är att efter tolkning av Regeringsrättens dom i mål nr.1650-07 begränsar Marks & Spencer-målet den svenska rätten gällande gränsöverskridande resultatutjämnning till det som varit prövning i just Marks & Spencer vilket motsvarar förhållandet mellan en överföring av

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Regeringsrättens avgöranden den 11 mars 2009 (RÅ 2009 ref.13 m.fl.) om rätt till avdrag för koncernbidrag när mottagen har ett utländskt företag samt von Bahr, S. Koncernbidragsmålen avgjorda SvSkT 2009:4

⁴⁸ Mål nr.6511-06

definitiv förlust hos ett utländskt dotterbolag till ett moderbolag med hemvist i Sverige. Myndigheten bedömer att det i dessa fall skall röra sig om helägda dotterbolag. Vidare gör Skatteverket den bedömningen att koncernbidraget skall röra sig om en faktisk förmögenhetsöverföring. Detta då Regeringsrätten uttalat sig om att beslut om koncernbidrag kan fattas vid bokslutet för dotterbolagets sista hela beskattningsår. Skatteverket kommenterar också frågan om definitiv förlust. De poängterar här Regeringsrättens definition av definitiv förlust, att det först är när dotterbolaget upphör att existera vid likvidationens avslutande som definitiv förlust uppstår. Skatteverket anser dock att det fortfarande är oklart läge kring de fall då verksamhet fortsätter att bedrivas på annat sätt eller av ett annat bolag inom koncernen i samma land som det likviderade företagens hemvistland. Regeringen avvisade denna fråga vilket innebär att Skatteverket gör den bedömningen att en definitiv förlust i enlighet med Marks & Spencer-målet inte bör föreligga i dessa situationer. Förlustens storlek kan efter Regeringsrättens avgörande också ses som ett förtydligande av att båda ländernas skatteregler skall tillämpas vid beräkning av takbeloppet. Detta då de använde sig av uttrycket ”bör den förlust som bestämmer koncernbidragets storlek inte få överstiga ett belopp motsvarande den förlust som uppkommit i dotterföretaget...”⁴⁹. Till sist kommenterar Skatteverket att den allmänna principen om att den som yrkar avdrag har bevisbördan också fått stöd i Marks & Spencer-målet.⁵⁰

3.4 En jämförelse av den svenska rättens förenlighet med EU-rätten

Om det föreligger oklarheter vid tolkning av förenligheten med EU-rätten skall högsta instansen alltid begära förhandsbesked från EU-domstolen, vilket framgår av den tidigare beskrivna cilfit-doktrinen. Det får anses som allmänt vedertaget att Regeringsrätten fått kritik för att de inte inhämtade förhandsbesked vid avgörandet av de tio domarna den 11 mars 2009. Bland annat i den allmänna debatten har olika författare kommenterat vad som skulle kunna vara missförstånd och oklarheter efter Regeringsrättens domar och Skatteverkets efterkommande ställningstagande.

I samtliga av de tio avgörandena rörde det sig om helägda dotterbolag. Detta innebär att Regeringsrätten inte hade anledning att pröva rätten till om avdragsrätten också skulle gälla i fall av indirekt ägda dotterbolag. I Marks & Spencer rörde det sig om indirekt ägda dotterbolag, vilket innebär att rättsläget är oklart vad avser den svenska bedömningen.⁵¹ Gällande avdrag vid definitiv förlust har Regeringsrättens avgöranden resulterat i frågetecken om hanteringen av konflikten mellan inkomstskattelagens förbud mot avdrag för koncernbidrag vid likvidationens beskattningsår och EG-rättens avgörande om att avdragsrätten enbart infaller vid definitiv förlust.

⁴⁹ Skatteverkets ställningstagande, Dnr: 131 440547-09/111

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Holmdahl, S-E. Ohlsson, F. Koncernbidragen och EG-rätten. SkatteNytt nr.7-8 2009

Regeringsrättens lösning skulle enligt Stig von Bahr (före detta domare vid EU-domstolen) innebära svåra tillämpningsproblem vid beräkning av maximalt avdrag. Dels då det skulle kräva en hög skattekompetens och planeringsförmåga från den skattesskyldiges sida. För maximalt avdrag menar von Bahr att moderbolaget måste beakta förlusten i dotterbolaget hela det sista beskattningsåret och det år då likvidationen avslutas samt i det senare fallet kombinerat med regler i dotterbolagets hemvistland, vilket skulle kunna leda till slumpartade effekter vid själva beräkningen av avdraget. Von Bahr menar vidare att den komplicerade utgången kanske inte nödvändigtvis hade behövt vara av denna karaktär. Han ifrågasätter också dess relevans i förhållande till Marks & Spencer-målet som Regeringsrätten hänvisade till. Von Bahr menar att EG-domstolen i Marks & Spencer-målet prövade förenligheten av gruppbeskattning av en koncern. I målet tog de heller inte upp tekniska problem, som den svenska regeln om avdragsförbud för koncernbidrag, om dotterbolaget inte varit helägt under givarens hela beskattningsår. Von Bahr menar också att det finns tvivelaktigheter om Marks & Spencer-målet delvis överspelades i samband med Oy AA som gällde koncernbidrag.⁵²

Von Bahrs kritik mot Regeringsrättens avgöranden var hård. Uppgiften att tolka EG-domstolens mål angående Marks & Spencer och Oy AA-målen borde resulterat i ett förhandsbesked från EU-domstolen. De aktuella målen var redan i sig själva svårtolkade och oförutsägbara vilket skulle motivera att Regeringsrätten bett om förhandsbesked i enlighet med cilfit-doktrinen. Konsekvenserna av en sådan underlåtenhet av att inhämta förhandsbesked kan dock också resultera i en rättsosäkerhet vid lagstiftning på grundval av domstolspraxis. Synnerligen i fall då det rör sig om en tolkning av förenligheten mellan nationell rätt och gemenskapsrätten samt i en situation då lagstiftningen bygger på ett avgörande från den nationella rätten och inte från gemenskapsrätten som egentligen är den sista avgörande instansen. Von Bahr ser samtidigt en viss förståelse för att Regeringsrätten valde att avgöra målen på egen hand då processen annars skulle dragit ut på tiden.⁵³

Kritiken till Regeringsrätten är en sak men den bristande rättsosäkerheten får också anses vara ett problem som bör lösas på EU-rättslig nivå. Lars Pelin, universitetslektor i skatterätt vid den Juridiska fakulteten, Lunds universitet, kommenterade i artikel från 2006 Marks & Spencer målet i referens till ett svensk perspektiv. I artikeln kommenterar bland annat Pelin att konsekvenserna av domar som bara omfattar ett lands lagstiftning är att de i allmänhet inte är tillräckligt tydliga, vilket leder till att medlemsländerna tenderar att se över nationella regler på sitt sätt. Pelin menar vidare att det vore antagligen inte genomförbart att på detta sätt harmonisera gränsöverskridande resultatutjämnning genom att varje land reviderar sina egna regler. Det grundläggande problemet är här att förhållandet mellan gemenskapens intressefrågor i förhållande till medlemsstaternas enskilda intressen avgörs av EU-domstolen och inte av politikerna i ministerrådet. Ett koncept som innebär att det är enbart de

⁵² von Bahr, S Koncernbidragsmålen avgjorda, s.429-432, SvSkT 2009:4

⁵³ Ibid. s.435-436

sakfrågor som kommer upp till EU-domstolen som i sin tur påverkar den nationella skattelagstiftningens förenlighet. Pelin påpekar här det ohållbara vid ett sådant förfarande och att det är en allvarlig rättssäkerhetsbrist som underminerar förutsägbarheten.⁵⁴

De nya reglerna i 35a kap IL har fått kritik för att de är inskränkta och att de enbart kommer att vara tillämpliga i undantagsfall. Bland annat ställde sig den Juridiska Fakulteten i Uppsala i sitt remissutlåtande kritiska till reglernas utformning. Fakulteten poängterade bland annat att reglerna grundar sig på Regeringsrättens avgöranden, vilket har påverkat så att reglernas utformning blivit begränsade i den riktningen att de kan strida mot EU-rätten.⁵⁵

Bland annat har reglerna fått kritik i förhållande till begreppet slutgiltig förlust. Reglerna bygger på RÅ 2009 ref.14, ett fall där Regeringsrätten bedömde att om en förlust blir slutgiltig på grund av en inhemsk skatteregel i det aktuella dotterbolagets hemvistland så kan det inte strida mot etableringsfriheten att vägra avdrag i moderbolaget för dotterbolagets förluster. Dahlberg, professor i finansrätt, har här kritiserat reglernas utformning då de inte har något stöd i Marks & Spencer-målet. Dahlberg kritiserade också att rättsläget även i andra fall har pekat på en utökning av rättigheterna för skatteförmåner som förekommer i moderbolagets hemvistland också skall gälla dotterbolag i andra medlemsländer, även om förmånen inte förkommer i dotterbolagets hemvistland.⁵⁶

Stig von Bahr har också yttrat att Marks & Spencer-målet bygger sin argumentation på likabehandling mellan utländsk och inhemsk etablering så tillvida att det förekommer risk för dubbelavdrag eller andra liknande skattefördelar. Det borde därmed inte spela någon roll i Regeringsrättens avgöranden på vilken grund som förlusten anses definitiv. Von Bahr kommenterar å andra sidan att anledningen till Regeringsrättens vägval är att den svenska regleringen för resultatutjämning inte skall användas som kompensation för begränsningar i andra länders lagstiftning. Von Bahr menar att man skulle kunna motivera detta med medlemsländernas rätt till en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.⁵⁷

⁵⁴ L, Pelin, Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, SkatteNytt nr.7-8 2006

⁵⁵ **Juridiska Fakultetens i Uppsala remissyttrande. Koncernavdrag i vissa fall. Dnr. JURFAK 2009/61 s.1**

⁵⁶ Dahlberg, Mattias. Förslag till gränsöverskridande koncernbidrag i form av ”koncernavdrag” SN 2009 nr.12 s. 807

⁵⁷ von Bahr, Stig. Koncernbidragsmålen avgjorda. SvSkT 2009:4 s. 434f.

4 Resultatutjämning och skattebasen

4.1 Inledning

I takt med att EU utvidgar sina befogenheter uppkommer också fler och fler harmoniseringskrav. Det får dock anses vara ett trendbrott ifrån EU:s sida gällande eftergivelse i Marks & Spencer-målet av harmonisering inom skatteområdet. Detta kan bero på att skattebasen är en viktig grundpelare i medlemsstaternas självständiga ekonomi och att länderna förhåller sig mer restriktiva till harmonisering ju fler medlemsländer som ansluter. På den andra sidan finns näringslivet som uppmuntrar till harmonisering för att underlätta etablering och handel. I detta avsnitt kommer jag att behandla ett förslag från EU i vilket man föreslår ett gemensamt beskattningssystem för verksamma företag inom EU. I och med att det föreslagna beskattningssystemet enbart är just ett förslag kommer jag enbart att ge en översiktlig introduktion till dess innehåll, jag kommer således inte att beröra varje artikel i detalj. Syftet med avsnittet är att framhäva och tydliggöra skattebasens och resultatutjämnings betydelse mellan näringsliv, stat och EU.

4.2 CCCTB

CCCTB står för Common Consolidated Corporate Tax Base och är ett förslag på ett gemensamt beskattningssystem för verksamma företag inom EU. Tanken på en gemensam skattebas har länge funnits inom unionen. Själva projektet CCCTB inleddes 2001. En övergång till CCCTB skulle bland annat medföra förhindrande av diskriminering, förenkling av företagsomstruktureringar och internprissättningar samt förhindrande av skatteundandragande. CCCTB skulle också underlätta interaktionen mellan nationella skattesystem och undvika dubbelbeskattning. Arbetet med CCCTB har varit ett långtgående projekt. 2007 gav arbetsgruppen till CCCTB ut ett förslag till ett direktiv inom området. Direktivet skulle presenteras 2008 men har sedan dess skjutits upp.⁵⁸

Den 16 mars 2011 föreslog EU-kommissionen ett system för en frivillig gemensam konsoliderad bolagsskattebas. EU-rättslig reglering av direkta skatter skall enligt Art.115 EUF lagstadgas i form av direktiv.⁵⁹ Förslaget grundar sig på CCCTB och innebär en harmonisering så till vida att det skall försäkra varje enskilda lands konsekventa skattesystem och skall inte harmonisera själva skattesatserna. Målet är att minska den administrativa

⁵⁸http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#background

⁵⁹ COM(2011)121/4 och Art.115 EUF

bördan, minska compliance cost och tydliggöra de legala oklarheterna. Detta genom att,

- introducera en s.k. ”one stop shop approach” för deklarationer
- tillåta gränsöverskridande förlustavdrag
- klargöra kring reglerna för internprissättning
- reducera dubbelbeskattning
- reducera möjligheter till medvetet och omedvetet skatteundandragande.⁶⁰

En så kallad ”one stop shop”- princip är meningen att underlätta den administrativa bördan. I och med detta hoppas kommissionen på att öka företagens kapacitet för utlandsetableringar. Speciellt mindre till mellanstora företag drabbas idag hårdast av så kallade compliance cost.⁶¹ Principen av ”one stop shop” innebär att företagen enbart har en skattemyndighet att vända sig till. Det utses ett huvudskatteskyldigt bolag och detta bolag skall vara det primära skatteobjektet i förhållande till det som är hänförligt till de gemensamma reglerna. De företag som inte kvalificeras för CCCTB blir kvar inom det nationella beskattningssystemet.⁶² I och med en introduktion av två beskattningssystem kommer det också att medföra att skattemyndigheten kommer att behöva behandla två olika typer av beskattningssystem. Kommissionen tydliggör dock att valbarheten kommer att medföra mindre utrymme till skatteplanering och därmed färre utredningar.⁶³

Enligt studier inför EU-kommissionens förslag beräknades att ett s.k. storföretag spenderar uppskattningsvis cirka 140 000 euro i skatterelaterade utgifter vid etablering av ett dotterbolag utomlands. I och med CCCTB skulle deras kostnader kunna reduceras från cirka 60 procent. För mellanstora företag skulle kostnaderna i motsvarande situation kunna reduceras upp mot 67 procent.⁶⁴ För att minska compliance cost och tydliggöra de legala oklarheterna skall CCCTB bland annat tillåta gränsöverskridande förlustavdrag. Syftet med CCCTB är att neutralisera förhållandet mellan transaktioner inom samma hemvist och vid gränsöverskridande fall, något som skall bidra till ett bättre utnyttjande av den inre marknaden. Enligt kommissionens beräkning kan upp mot 50 procent av icke-finansiella och cirka 17 procent av de finansiella multinationella företagen dra nytta utav gränsöverskridande förlustavdrag.⁶⁵

Svenskt Näringsliv har i ett första skede välkomnat EU-kommissionens förslag. De menar att en gemensam konsoliderad bolagsskattebas skulle innebära ett steg i rätt riktning för att förhindra skattehinder vid gränsöverskridande transaktioner, vilka annars leder till kostnader för tillväxt och sysselsättning. De poängterar att avsaknaden av

⁶⁰ COM(2011)121/4

⁶¹ Ibid. s.9

⁶² Ibid.s.5

⁶³ Ibid. s.6

⁶⁴ Ibid.s.5

⁶⁵ Ibid. s.5

gränsöverskridande vinst- och förlustutjämning inom union hindrar en effektiv och konkurrenskraftig utveckling av den inre marknaden. Bristande harmonisering innebär också extra kostnader för bolagen. Svenskt näringsliv räknade härmed också upp ett antal krav på vad de anser skall uppfyllas för att CCCTB skall vara av intresse för näringslivet,

- vara frivillig för företagaren
- möjliggöra konsolidering av vinster och förluster från systemets början
- möjliggöra förenklingar genom att enbart en deklaration behöver lämnas för hela koncernen, s.k. ”one stop shop”
- inte innebära beslut om skattesatser. Varje regering skall behålla rätten att fastställa skattesatser.

Svenskt näringsliv uttrycker vidare att de anser att EU-kommissionens förslag avseende CCCTB uppfyller dessa krav men att det krävs en mer omfattande analys för att verkligen utröna om dess effekter skapar ökad konkurrenskraft för företag inom EU.⁶⁶ Förslaget har också kommenterats av Business Europe. De har kommenterat i stort sätt samma punkter som Svenskt näringsliv med den skillnaden att de tar upp betydelsen av att CCCTB måste vara ett tillräckligt konkurrenskraftigt förslag för företagen och framhäva den inre marknaden som en attraktiv marknad för globala investeringar.⁶⁷

EU-kommissionen arbetar också med ytterligare ett förslag på harmonisering av en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, Home State Taxation for Small and Medium Sized Enterprises (SME)⁶⁸. Förslaget bygger på att för företag inom den aktuella kvalificeringen skall den skattepliktiga inkomsten inom den internationella koncernen beräknas enligt hemstatens skatteregler för att sedan netto fördelas mellan de deltagande medlemsländerna. Hemstaten utgörs av antingen moderbolagets eller huvudkontorets hemvistland. Tanken bygger på att staterna erkänner varandras befintliga skattesystem. För mindre och mellanstora företag innebär systemet att vid utlandsetablering till ett annat medlemsland kan de använda sig av det skattesystem som de redan är knutna till.⁶⁹ Ett problem med denna typ av beskattningssystem är att det förutsätter att den nationella rätten tillåter resultatutjämning.⁷⁰

⁶⁶ http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/minska_skatt_pa_foretagande/skatteforslag-for-att-underlatta-investeringar-over-granser_129047.html 2011-04-14

⁶⁷ <http://www.businesseurope.eu/Content/Default.asp?PageID=568&DocID=28219> 2011-04-14

⁶⁸ SME, 250 anställda, omsättning på högst 50 miljoner euro, balansräkning på högst 43 miljoner euro.

⁶⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm 2011-04-14

⁷⁰ Lodin, S-O, Gammie, M, Home State Taxation s.32

5 Konsekvenser för utlandsetablering

5.1 Inledning

Denna uppsats handlar inte bara om att undersöka och klargöra rättsläget för koncernintern gränsöverskridande resultatutjämnning. Jag vill även undersöka och analysera hur svenska företag även påverkas och hur Skatteverket ska förhålla sig till gränsöverskridande resultatutjämnning. Förutom stora svenska koncerner, såsom till exempel Alfa Laval, Getinge och Sandvik finns ett stort antal mindre bolag som expanderar utomlands. För dessa mindreföretag som inte kan bära lika höga compliance costs som så kallade storföretag, innebär effektivisering av koncernens utnyttjande av den inre marknaden att de i högre grad måste kunna förlita sig på Skatteverkets riktlinjer.

5.2 Svensk rätt i förhållande till EU-rätt

Efter Marks & Spencer och Oy AA var det ett oklart rättsläge för den svenska koncernbidragslagstiftningen. Efter Regeringsrättens avgöranden den 11 mars 2009 var det meningen att rättsläget skulle klarna. Till följd av avgörandena infördes koncernavdrag i vissa fall, 35a kap IL.

För att neutralisera att varje koncernbolag är ett självständigt skattesubjekt erbjuder de flesta länderna möjlighet till nationell koncernintern resultatutjämnning. Det finns fyra länder som tillåter gränsöverskridande resultatutjämnning, Frankrike, Danmark, Österrike och Italien. Jag kommer här att enbart jämföra det svenska systemet med det danska systemet för att sedan presentera vilka konsekvenser det kan få för svenska företag som önskar etablera sig i Danmark.

Danmark tillämpar sambeskattningsystem (§31 lov om inkomstbeskattning af aktieselskaber m.v. Selkabsskatteloven), vilket i stora drag innebär att koncernens vinster sammanräknas för att sedan beskattas tillsammans. Sambeskattningen gäller alla danska koncernbolag medräknat fasta driftsställen och utländska bolag som tillhör koncernen. Dotterbolagen är som vanligt skatteskyldiga i sina etableringsländer men den här betalda skatten betalas av mot den danska enligt den s.k. credit-modellen. För att en koncern skall få sambeskattas uppställer den danska rätten en del krav: Koncernbolagen skall vara helägda, de skall varit helägda under hela räkenskapsåret och räkenskapsåren skall vara densamma. Sambeskattningsystemet är inte heller tillämpligt i fall för utländska dotterbolag om mer än 50 procent av aktierna blivit förvärvade av ett närstående företag. Detta i syfte att hindra utländska koncerner att genom

danska bolag överföra förlustbringande bolag till sambeskattningsystemet.⁷¹

5.2.1 Skatteverkets roll inom beskattningsverksamheten

Skatteverkets huvudsakliga arbete inom beskattningsverksamheten är att informera, handha löpande ärendehantering och utföra kontroller. Internationella transaktioner är ett av de områden som bidrar till stora risker för fel. Felandemarginalen uppskattas av Skatteverket till en tredjedel av det totala skattefelet, det vill säga 46 miljarder. Skatteverket menar att i takt med att rörligheten över gränserna, ökar även antalet komplicerade skattefrågor. Möjligheten att använda sig av internationella transaktioner bidrar till att minska beskattningsunderlaget men å andra sidan kan svårtolkade regelverk leda till okunskap och risk för skattetvister. Skatteverket framhåller att en svårighet vid internationella transaktioner är att underlagen inte finns tillgängliga för den enskilda skattemyndigheten. Det är upp till skattemyndigheterna att skicka spontana underlag som de anser andra länders skattemyndighet kan ha nytta utav. Skatteverket för hela tiden också samarbete inom OECD i syfte att förhindra skatteundandragande som medför skadlig skattekonkurrens, vilket kan förhindras med avtal om informationsutbyte.⁷²

5.2.2 Filial eller dotterbolagsetablering

I detta avsnitt har jag valt att främst inrikta mig på så kallade SME, mindre och mellanstora företag. Även om storföretagen också vinner mycket på en rätt till gränsöverskridande resultatutjämning inom en koncern, så är det främst de små och mellanstora bolagen som en harmonisering av gränsöverskridande resultatutjämning kan komma att betyda mest för. Jag kommer att beröra konsekvenser vid utlandsetablering ur ett skatterättsligt perspektiv med kommer inte att beröra de bolagsrättsliga aspekterna.

Filial beskattas som en del av moderbolaget, då de anses tillhöra samma juridiska person. Ett utländskt bolag får enbart ha en filial i Sverige. Filialen skall ha en egen bokföring som är skild från det utländska företags bokföring. Om det föreligger ett skatteavtal mellan hemviststaten och etableringsstaten och om detta föreskriver att exempt-metoden skall tillämpas på filialens inkomster, innebär detta att hemviststaten avsagt sig beskattningsrätten till förmån för etableringsstaten.⁷³

⁷¹ §31 lov om inkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. Selkabsskatteloven och Skatteverkets ställningstagande 2006, Dnr.131 3427 11-06/111

⁷² <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/beskattningsverksamheten/internationel-latransaktioner.4.76a43be412206334b89800051789.html> 2011-04-14

⁷³ Pelin, L, s.107-108

För att filial skall föreligga skall bolaget driva verksamheten i etableringslandet från ett fast driftsställe. Definitionen av fast driftsställe är inte tydlig men regleras i den nationella rätten och i de internationella dubbelbeskattningsavtalen. Huvuddragen är att det rör sig om en stadigvarande plats och att verksamheten bedrivs stadigvarande. I och med att den första etableringstiden kan vara en ekonomiskt ostadig period och att troligen verksamheten går med underskott de första åren, kan det vara mer fördelaktigt att till en början etablera en filial. Då filialen räknas som en del av det svenska företaget får företaget dra av förluster, underskott hos filialen mot överskott i företagens sammanlagda verksamhet. Resultatutjämnningen får dock enbart ske om dubbelbeskattningsavtalet, i detta fall det nordiska multilaterala dubbelbeskattningsavtalet tillåter detta.⁷⁴ Enligt art.7.3 avtalet medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället.⁷⁵ Trots denna fördel med filial kan å andra sidan detta också vara en nackdel då företaget också svarar för de skulder och förpliktelser som kan uppstå hos filialen.⁷⁶ Om verksamheten hade bedrivits i dotterbolagsform skulle också skulderna stanna inom dotterbolaget.

Vid val av bolagsform har också andra beskattningssynpunkter inverkan på företag vilka bedriver finansiell verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt och där återbetalnings- och avdragsrätten är begränsad. Denna typ av verksamhet bör med hänsyn till mervärdesskatten välja filial framför dotterbolag. Eftersom mervärdesskatten utgör en kostnad för verksamheten. Skillnaden är att om en ett svenskt moderbolag tillhandahåller tjänster till en utländsk filial utgör dessa samma juridiska person. Det finns alltså ingen skyldighet att redovisa eller ta ut mervärdesskatten. Vid motsvarande situation med moderbolag och ett dotterbolag skall transaktionen anses som om den skett till ett externt bolag. Om omsättningen är skattepliktig skall denna belastas med mervärdesskatt.

⁷⁴ Bjarnås m.fl., Utlandsetablering – en introduktion för små och medelstora företag

⁷⁵ Nordiska dubbelbeskattningsavtalet art.7.3

⁷⁶ Bjarnås m.fl., Utlandsetablering – en introduktion för små och medelstora företag s.21

6 Analys

Etableringsfriheten är en grundläggande frihet för att nå EU:s mål om en fri inre marknad. Friheten skall säkras genom antidiskriminerande regler. Likabehandlingsprincipen, nondiskrimineringsprincipen, är ett övergripande verktyg för att förhindra inskränkningar av dessa rättigheter. EG-domstolen har också fastslagit att dessa likabehandlings-principer skall användas som verktyg vid bedömning av så kallad öppen och dold diskriminering. Både öppen och dold diskriminering kan rättfärdigas. Öppen om det finns uttryckliga undantagsmöjligheter och dold om diskrimineringen kan ses som en oundviklig bieffekt av de uppställda kraven och kan rättfärdigas med objektivet godtagbart syfte.

Trots att etableringsfriheten utgör en grundläggande frihet och har dessa uppräknade skyddsinstrument så finns det idag inskränkningar som hämmar etableringsfriheten, inte minst för mindre och mellanstora bolag. Med en fri etableringsrätt medföljer också skattemässiga konsekvenser för koncerner som medlemsländerna ännu inte lyckats komma överens om. För medlemsländerna handlar det om den egna skattebasen, vilken är en grundläggande finansiell inkomstkälla. För flera medlemsländer kan gränsöverskridande resultatutjämnning innebära förluster för skattebasen.

Historiskt kan man se att indirekta skatter, så som moms och punktskatter, tidigt harmoniserats inom EU. Direkta skatter har däremot få harmoniserade bestämmelser. Detta kan bero på att det regeltekniskt krävs att alla länder är eniga vid harmonisering av direkta skatter. En anledning till att alla länder inte varit eniga kan vara oviljan att överlämna regleringen av direkta skatter. EU utvidgas och det är också svårt i dagsläget att veta hur medlemsländer kommer att agera inom gemenskapen. EU-domstolen har dock fastställt att EU-rätten skall ges företräde framför nationell rätt vid åberopande av grundläggande fri- och rättigheter, något som innebär att EU-rätten skulle kunna underkänna nationell rätt och då också de icke harmoniserade regleringarna av direkta skatter.

De senaste åren har frågan om gränsöverskridande resultatutjämnning och den fria etableringsrätten varit ett omdiskuterat ämne inom unionen och inom medlemsländerna, framför allt efter de två omdiskuterade fallen Marks & Spencer och Oy AA. Innan Marks & Spencer-målet har EG-rätten sedan 80-talet prövat medlemstaternas direkta skatter och förenligheten med de grundläggande fri- och rättigheterna. Innan Marks & Spencer målet gav EG-domstolen gehör för enbart tre rättfärdigande grundsatser: Skattesystemets inre sammanhang, effektiv skattekontroll och territorialprincipen. I Marks & Spencer målet bedömdes frågan utifrån tre värdegrundsatser: Beakta säkerställandet av medlemsländernas beskattningsunderlag, förhindra att vinsten och förlusten skulle beaktas i både moderbolagets och i dotterbolagets hemvistländer, förhindra skatteplanering. Bedömningen gjordes också efter de tre värdegrundsatserna tillsammans, vilket tyder på att

de inte skulle vara berättigade var och en för sig. I och med att EG-domstolen skapade de tre nya värdegrundsatserna tyder det också på att de har en stor respekt för de enskilda ländernas önskan om att bevara regleringen på nationell nivå. Detta är något som också styrks i EG-domstolens mål i X Holding och Lidl Belgium. I X Holding ansåg man dessutom att rättfärdigandegrunden av en välavvägd beskattningsrätt ensamt var en tillräckligt stark värdegrund utan att behöva kombineras med andra förutsättningar. Detta har inte bekräftats i senare praxis eller fått något vidare gehör i den allmänna debatten, vilket tyder på att det fortfarande osäkert om skattebasen har fått en styrkt roll i förhållande till etableringsfriheten.

Det är dock Marks & Spencer och Oy AA –målen som har haft störst inverkan på den svenska rätten. En av flera obesvarade frågor mellan dessa två mål är om förutsättningarna för Marks & Spencer skulle gälla efter Oy AA-målet, meningsskiljaktigheterna är flera. Marks & Spencer-målet och Oy AA-målet handlade om två olika områden. Marks & Spencer handlade om att förluster skulle kvittas i ett dotterbolag mot vinster i ett moderbolag medan det i Oy AA handlade om att vinster i ett dotterbolag skulle kvittas mot förluster i ett moderbolag. Det är två olika utgångspunkter i vilka företagets ekonomiska situation tillåter skilt handlingsutrymme negativ skatteplanering, som kan vara negativ för EU:s medlemsländer.

Låt oss säga att förutsättningarna eller praxis för Marks & Spencer fortfarande är gällande. Det innebär att en del frågor ställs på sin spets i förhållande till tolkningsmöjligheterna, då det finns bristande redogörelse för vad som verkligen gäller. Som tidigare nämnts, tog EG-domstolen inte upp vilket lands lagstiftning som skulle gälla, moderbolagets hemvistland eller dotterbolagets? EG-domstolen har inte heller definierat begreppet förlust samt vad som krävs vid bevisningen av villkor för gränsöverskridande resultatutjämnning. Dessa faktorer är centrala för hur medlemsländer skall tolka praxis, vilket kan skapa rättsosäkerhet när de enskilda länderna i sin tur gör sin egen bedömning av vad dessa faktorer innebär. Denna typ av lagstiftningsprocess är något som jag kommer att beröra längre fram i min analys.

Efter Marks & Spencer och Oy AA-målen rådde en oklar situation för de svenska reglerna om koncernbidrag. Regeringsrätten skulle härmed klargöra rättsläget genom att den 11 mars 2009 avgöra tio domar gällande avdrag vid beskattning av gränsöverskridande koncernbidrag. Rättsläget var dels oklart i förhållande till om Marks & Spencer målet var tillämpligt på den svenska rätten om koncernbidrag och om Oy AA-målet hade överspelat Marks & Spencer-målet, dels hur praxis skulle förhålla sig till de svenska reglerna. Regeringsrätten beslutade att inte inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, något de fått mycket kritik för. I och med att frågan gällande Marks & Spencer-målet och Oy AA-målets påverkan på den nationella rätten inte kan anses ha varit så pass klar och tydlig att det inte skulle finnas något annat tolkningsutrymme och att andra medlemsländer samt EG-

domstolen skulle tolkat situationen på samma sätt, så borde Regeringsrätten ha inhämtat förhandsavgörande i enlighet med cilfit-doktrinen.

I och med att Regeringsrätten inte inhämtade förhandsavgörande skapade de sin egen tolkning av både innehållet av de aktuella målen samt hur dessa skulle ses i förhållande till varandra. I ett av fallen med positivt utfall diskuterar Regeringsrätten i sitt avgörande den typ av proportionalitetsbedömning som återkommer i både Marks & Spencer-målet och Oy AA-målet, vilket utgör en stark antydning att de ser de båda målen som förenliga med varandra. Regeringsrätten gjorde därmed en egen tolkning om hur de ansåg att det skulle vara.

Avseende Regeringsrättens egen tolkning av de båda målens påverkan på den nationella rätten i förhållande till de tio domsluten, innebar detta att de inte hade utrymme till att fritt tolka målens egentliga påverkan på den nationella rätten. Som tidigare påpekats i den allmänna debatten rörde sig samtliga av de tio domarna om helägda dotterbolag. I och med att det i Marks & Spencer rörde sig om indirekt ägda dotterbolag kunde inte Regeringsrätten i sak pröva dess påverkan på svensk rätt.

Stig von Bahr, före detta domare vid EU-domstolen är en av dem som ställt sig kritisk till Regeringsrättens avgörande i de tio målen. Jag håller med von Bahr om att Regeringsrätten borde inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen. Både Marks & Spencer och Oy AA-målen är redan komplexa var och en för sig och att problemen förstärks ytterligare då tolkningen skall avgöra hur de förhåller sig till varandra, samt i yttersta ledet i förhållande till den nationella lagstiftningens förenlighet med EU-rätten. Regeringsrättens val innebär att avgörandet av den svenska lagens förenlighet med gemenskapsrätten avgörs på grundval av nationell domstols praxis och inte på gemenskapsrättens yttersta led i EU-domstolen. Resultatet skapar rättsosäkerhet vid lagstiftningen och dess tillämpning.

Något som von Bahr också kommenterade och som kan ställas i förhållande till kritiken om förhandsavgörande är tidsperspektivet. Regeringsrättens val av att inte inhämta förhandsavgörande innebär att man kunde ge ett snabbt besked om rättsläget för gränsöverskridande resultatutjämnning inom koncerner. Denna situation är något som man ur en rättssäkerhetssynpunkt kan ställa i förhållande till varandra. Jag kan å ena sidan ansluta mig till von Bahrs tanka om beslutet att inte inhämta förhandsavgörande i sig är en rättsosäkerhet men å andra sidan att invänta ett förhandsavgörande kan också innebära en lång tid av ovisshet, vilket i sin tur också kan innebära en rättsosäkerhet.

Efter att Regeringsrätten den 11 mars 2009 avgjort de tio rättsfallen, kunde det konstateras att den svenska rätten i vissa fall stred emot EU-rätten. Resultatet blev 35a kap IL om koncernavdrag i vissa fall. Lagstiftningen bygger på Regeringsrättens avgöranden. I och med att Regeringsrätten i sin tur inte hämtade förhandsavgörande från EU-domstolen kan det ifrågasättas om 35a kap IL verkligen är förenligt med EU-rätten och Marks & Spencer

och Oy AA-målen. I 35a kap IL kan poängteras att det till exempel enbart får röra sig om helägda dotterbolag, vilket jag tidigare nämnt inte var fallet i Marks & Spencer-målet. Det bör också framhåvas att i domarna uttalas inget om att det fortfarande är möjligt att ge gränsöverskridande koncernbidrag, det är enbart avdragsrätten som här begränsas.

Regeringsrättens avgöranden och dess påverkan på nationell rätt kan ifrågasättas. Rättsosäkerheten som skapas påverkar i sin tur också tillämpningsnivån för hur Skatteverket skall bedöma den svenska lagstiftningen. Skatteverket har en central roll som granskare, moderator och informatör. Deras rättsinformation är central för främst små och mellanstora företagare. Det är dock inte enbart Skatteverkets rättsinformation och dess förenlighet med EU-rätten som ur rättssäkerhetssynpunkt kan anses som rättsosäker utan också det faktum att Skatteverkets ställningstagande i praktiken blir tillämplig lag. För att exemplifiera kan jämföras Skatteverkets ställningstagande efter Regeringsrättens avgöranden den 11 mars 2009. I ställningstagandet kommenterar Skatteverket frågor som till exempel att Regeringsrätten inte ger en tillräcklig definition av begreppet definitiv förlust och anger därefter hur de själva tolkar situationen. I och med Regeringsrätten aldrig prövade frågan om de fall då verksamhet fortsätter att bedrivas på annat sätt eller av ett annat bolag inom koncernen i samma land som det likviderade företags hemvistland så gjorde Skatteverket härefter den egna bedömningen att en definitiv förlust i enlighet med Marks & Spencer-målet inte bör föreligga i dessa situationer.

Det får konstateras att det finns bristande metoder inom den svenska rätts hantering av de svenska reglernas harmonisering till de gemenskapsrättsliga. En grundläggande faktor är dock hur frågan hanteras på EU-rättslig nivå. De nationella reglerna, som idag harmoniseras genom EU-rättslig praxis, leder till att länderna reviderar sin egen lagstiftning enligt sina egna tolkningsmetoder. Detta innebär en allvarlig rättsosäkerhet med bristande förutsägbarhet inte minst för Skatteverket som skall avgöra vid beskattning. EU-domstolen får därmed en roll som lagstiftare, vilket innebär ytterligare rättsosäkerhet inte minst med tanke på att lagstiftandet bygger på grundval av olika medlemsstaters enskilda fall som hamnat i EU-domstolen. Problemet kärna ligger i medlemsländernas och i sin tur medlemstaternas politikens ovillighet att enas om gemenskapsrättslig reglering i förhållande till medlemsstaternas nationella intressen. Risk för att den nationella skattebasen skulle påverkas negativt av en harmonisering av de direkta skatterna kan spela stor roll.

Harmoniseringsprocessen av de direkta skatterna är något som pågått under en längre tid inom gemenskapen. De två vanligaste förslagen är CCCTB och Home State Taxation for Small and Medium Seized Enterprises. CCCTB har länge skjutits upp men senast i mars 2011 kom EU-kommissionen med ett förslag på en frivillig konsoliderad bolagsskattebas. Målet med det nya förslaget är att det skall minska den administrativa bördan, minska compliance cost och tydliggöra de legala oklarheterna. Förslaget bygger på frivillighet och skall inte heller harmonisera själva skattesatserna men

försäkra varje enskilt lands konsekventa skattesystem. Förslaget är ett steg i rätt riktning för att underlätta gränsöverskridande resultatutjämnning och öka företagens möjlighet till utlandsetableringar. Inte minst för små och medelstora företag som annars är känsliga för höga compliance cost. Införandet av EU-kommissionens förslag skulle innebära ett tydliggörande av gränsöverskridande förlustavdrag. Det är dock viktigt att det finns tydliga riktlinjer för hur denna tillåtelse av gränsöverskridande förlustavdrag skall fungera.

Precis som Svenskt näringsliv har kommenterat så hindrar en avsaknad av möjligheten till gränsöverskridande resultat och förlustutjämnning inom unionen en effektiv och konkurrenskraftig utveckling av den inre marknaden. Det är dock angeläget att understryka, som också Business Europe tog upp i sin kommentar om det nya förslaget, att det är viktigt att förslaget är tillräckligt konkurrenskraftigt och att den inre marknaden framhävs som en attraktiv marknad för globala investeringar. Jag skulle vilja säga att förslaget också måste vara tillräckligt attraktivt för det enskilda medlemslandet. Det är nämligen medlemsländernas vilja som krävs för att ett fungerande enhetligt förslag skall fungera.

Förslaget bygger på att ländernas samarbete fungerar och då speciellt samarbetet mellan skattemyndigheterna. Skatteverket framhäver att deras största problem idag vid gränsöverskridande transaktioner är informationsutbytet. Ett problem med en tillåtelse av gränsöverskridande resultatutjämnning skulle också innebära svårigheter gällande bevisbördan. Moderbolaget har i så fall bevisbördan men det kan samtidigt vara svårt för skattemyndigheten att bevisa om det föreligger några ytterligare avdragsmöjligheter. Detta underlättas i sig av att skattemyndigheterna sluter fler och fler avtal gällande informationsutbyte.

En tillåtelse av gränsöverskridande resultatutjämnning skulle innebära en effektivisering av den inre marknaden, inte minst för små och mellanstora företag. Små och medelstora företag har inte samma möjligheter till skatteutredningar av kostnadsskäl, vilket innebär att de i en högre grad kanske inte vågar expandera på den inre marknaden. De flesta små och mellanstora bolag som skall expandera inom EU väljer kanske i första hand en filial. En filialetablering kan vara bra i startskede då det finns möjlighet till att resultatutjämnas med moderbolaget. Eftersom det ofta dröjer innan nyexpansioner genererar vinster. Vid etablering av en filial krävs det att det är ett fast driftsställe vilket i praktiken innebär att en representant från verksamheten har en behörighet att sluta avtal i företagets namn. Ibland kan det vara en nackdel att etablera en filial då dotterbolag oftast har en högre affärsmässig status än filialer. Koncerninterna gränsöverskridande resultatutjämnning skulle bidra till att fler små och medelstora företag skulle kunna etablera dotterbolag och därmed från första etableringstiden kunna växa under samma förutsättningar som storbolag, vilka redan har kapacitet till att expandera genom dotterbolagsbildning inom EU.

Rättslaget för gränsöverskridande resultatutjämnning är fortfarande inte klargjort. Det är ett problem som grundar sig i EU-politiska frågeställningar men också i det svenska rättsväsendets sätt att hantera praxis och efterföljande lagstiftningsprocess. För att förstå det svenska rättslaget bör man alltså börja med att förstå hur skattepolitiken förs på EU-nivå. Idag finns få harmoniserade bestämmelser inom direkta skatter. En stor anledning till det svaga intresset av att harmonisera de nationella skatterna är en vilja att behålla och kontrollera skatterna på nationell nivå.

När nationerna inom EU överlåter harmoniseringsprocessen till EU-domstolen innebär det problem. EU-domstolen kan enbart behandla enstaka fall som de enskilda länderna begärt förhandsavgörande om. Det innebär att EU-domstolen i varje specifikt fall prövar just den frågan som saken berör samt den berörda medlemsstatens lagstiftnings förenlighet. En sådan prövning säger egentligen väldigt lite, om än något, om andra medlemsstaters förenlighet med EU-rätten. Denna prövning av den nationella rättens förenlighet grundar sig i sin tur på att EU-domstolen enligt praxis har rätt att underkänna nationell lagstiftning som strider mot grundläggande fri- och rättigheter.

EU-domstolen har historiskt sett varit hårda vid undantag för nationell lagstiftning som strider mot EU-rätten. Vid Marks & Spencer-målet kan man dock se en tendens till att allt större hänsyn har tagits till medlemsstaternas önskan om att behålla regleringen av de direkta skatterna på nationell nivå. Det får dock anses som oklart om hur pass stor roll urholkningen av den nationella skattebasen egentligen skulle haft avseende Marks & Spencer-målet. En urholkning av den nationella skattebasen var inte en tillräcklig anledning för undantag till EU-rätten men det får ändå anses att det spelade en stor roll i själva bedömningen av fallet. Trenden till ett större hänsynstagande till skattebasen har som tidigare nämnts till viss del förstärkts i EG-domstolens mål X Holding och Lidl Belgium.

I och med Lissabonfördraget kan det tyckas att EU-domstolen skulle kunna fått en mer legal behörighet att döma och lagstifta över den nationella rätten. Uppenbarligen har ministerrådet misslyckats med att uppnå en harmonisering eller fungerade kompromiss, vilket i sin tur påverkar rättssäkerheten på nationell nivå. Problemet är i sin tur att om EU-domstolen får denna behörighet skulle detta innebära att medlemsstaterna delvis förlorar kontrollen och det innebär en osäkerhet över hur deras skattebaser kommer att påverkas.

Bristerna inom EU-politiken påverkar i sin tur EU-domstolens arbete som i sin tur påverkar de nationella domstolarna som i sin tur påverkar skattemyndigheten vilka slutligen påverkar de enskilda företagen. En rättsutveckling som saknar struktur leder till rättsosäkerhet och kostsamma rättsutredningar för både företagen och skattemyndigheten. En utveckling av CCCTB skulle kunna innebära lättnader inom gränsöverskridande resultatutjämnning för många företagare som önskar etablera verksamhet inom den inre marknaden. Inte minst för de små och

mellanstora verksamheterna som inte har samma ekonomiska utrymme till skatteutredningar som storföretagen har. Det bör i sammanhanget poängteras att regeringsformen ändrades i januari 2011. I och med denna förändring har nu grundlagen förstärks inte minst emot EU-rätten. I och med förändringarna i regeringsformen blir också EU-rättens företrädesroll framför svensk grundlag inskriven, vilken inte tidigare haft ett egentligt lagstöd. Detta innebär också att domstolen kan enklare ogiltigförklara lagrum och får därmed en mer betydande roll som författningsdomstol. Något som kan ha en betydelse för att underlätta för svenska domstolar att adaptera den europeiska rätten.

7 Slutsatser

Jag har med denna uppsats försökt klargöra rättsläget för koncernintern gränsöverskridande resultatutjämnning, analysera hur harmoniseringen mellan EU-rätten och svensk rätt förhåller sig till varandra med inriktning på Sveriges intresse av att behålla en stabil skattebas och EU:s grundläggande rättighet med fri etableringsrätt. Syftet med uppsatsen är också att undersöka hur svenska företag och hur Skatteverket ska förhålla sig till dessa förhållanden.

För att klargöra rättsläget för koncernintern gränsöverskridande resultatutjämnning finns en rätt till koncernavdrag i vissa fall men jag anser att det både brister och finns oklarheter i flera steg i lagstiftningsprocessen och att det är stor risk att denna skulle strida mot EU-rätten. Bakgrunden till detta anser jag ligger i systemet, i vilket det rör sig om medlemstaternas nationella intressen kontra EU:s grundläggande rättigheter med en fri etableringsrätt.

För att börja i den yttersta instansen bör EU:s reglering av de direkta skatterna ses över. Beslut avseende regleringen är något som borde fattas inom ministerrådet men i och med deras ovilja eller kanske rädsla att överlämna delar av den nationella beskattningsrätten till den gemensamma rätten överlämnas istället denna uppgift till EU-domstolen. EU-domstolen, som inte har en lagstiftande behörighet, tar i sin tur upp enstaka sakfrågor på begäran av enskilda medlemsländer i frågan den nationella lagstiftningens förenlighet med EU-rätten. De enskilda medlemsländerna tolkar i sin tur EU-domstolens praxis, vilket de gör med utgångspunkt i den egna nationella rätten. Regeringsrätten i Sverige borde i samband med de tio målen från den 11 mars 2009 begärt förhandsavgörande. Istället tolkades de egna inhemska reglerna i förhållande till Marks & Spencer och Oy AA-målen, två mål som var omdiskuterade var och en för sig, samt hur de skulle förhålla sig till varandra. Regeringsrättens avgörande gav i sin tur upphov till införandet av nya regler om koncernavdrag i vissa fall.

De svenska reglerna om koncernavdrag har fått kritik på grund av att de bygger på Regeringsrättens avgöranden, vilket gör att de har fått en begränsad utformning, och det finns brister, så som till exempel definitionen av slutgiltig förlust, som gör att reglerna kan strida emot EU-rätten. Med detta som bakgrund får det anses att det finns nationella regler som, klargör något vad som gäller vid gränsöverskridande resultatutjämnning, medan rättsläget i förhållande till EU-rätten får fortfarande anses vara oklart.

Rättsläget får anses grunda sig på en större dimension i hur harmoniseringen mellan EU-rätten och svensk rätt förhåller sig till varandra med inriktning på Sveriges intresse av att behålla en stabil skattebas och EU:s grundläggande rättighet med fri etableringsrätt. I uppsatsen har jag genomgående diskuterat denna situation. En lösning hade varit att i samband

med Lissabonfördraget, ge EU-domstolen en lagstiftande behörighet gällande de direkta skatterna. En sådan lösning hade dock också bidragit till ett grundläggande problemet, medlemsländernas rädsla att överlåta den nationella rätten inom den direkta beskattningsrätten till EU. Det skall bli intressant att se hur de nya förslaget inom CCCTB kommer att mottas och om detta kan leda till en viss harmonisering och därmed en bättre rättssäkerhet gällande koncernintern gränsöverskridande resultatutjämnning.

Rättssäkerheten är en essentiell del av uppsatsen och med de ovan redogjorda problemformuleringarna är också syftet med denna uppsats att undersöka hur detta påverkar svenska företag och hur Skatteverket ska förhålla sig till saken. I denna del har jag valt att inrikta mig på små och mellanstora företag. Företagskategorin är nämligen den som jag tror har mest att vinna på en harmonisering av gränsöverskridande resultatutjämnning. Compliance cost är idag en stor utgift för flera bolag som önska etablera eller som har etablerad verksamhet inom en gränsöverskridande koncern.

En harmonisering och klargörande av gällande regler skulle innebära att compliance cost skulle minska (i alla fall för koncerner inom EU), vilket skulle leda till ett bättre utnyttjande av den inre marknadens fulla potential. Så länge som harmonisering sker genom EU-domstolens praxis får det dock anses att det kommer att fortsätta vara ett oklart rättsläge, något som innebär att Regeringsätten i Sverige kommer att fortsätta tolka EU-domstolens praxis och i sin tur kommer Skatteverket att göra sina egna bedömningar om rättsläget. Harmonisering måste därför ske genom samarbete mellan medlemsländerna och utformning av klargörande direktiv på området.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Lagar och direktiv

Inkomstskattelag (1999:1229)

Rådets direktiv 2003/49/EEG, Ränthe-/Royaltydirektivet

Rådets direktiv 90/435/EEG Moder-/dotterbolagsdirektivet

Rådets direktiv 90/434/EEG, Fusionsdirektivet

Lov om inkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. Selkabsskatteloven

Förarbeten

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

Prop.2009/10:194 Koncernavdrag i visa fall

SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor

Juridiska Fakultetens i Uppsala remissyttrande. Koncernavdrag i vissa fall. Dnr. JURFAK 2009/61 s.1

Förarbeten från kommissionen

COM(2011)121/4

Litteratur

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders. Europarättens grunder. Marknadsrättsförlaget AB, Nordstedt Juridik AB

Bjarnås, Sören: Estberg, Staffan: Snellman, Per – Utlandsetablering – en introduktion för små och medelstora företag, Stockholm 1992

Dahlberg, Mattias. Internationell beskattning, upplaga2:1. Studentlitteratur. Uppsala, 2007.

Lodin, Sven-Olof, Gammie, Malcom, Home State Taxation, IBFD Publications BV, Amsterdam 2001

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter, Silfverberg, Christer. Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt. Studentlitteratur AB. Lund, 2007 Upplaga 11 (del 2)

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger. EG-skatterätt. Iustus Förlag AB. Uppsala, 2006

Artiklar

von Bahr, Stig Koncernbidragsmålen avgjorda Svensk Skattetidning nr.4 2009

Brokelind, Cécile, Lindex-målet fortsättning och slut? Svensk Skattetidning, nr.9 2006

Dahlberg, Mattias. Förslag till gränsöverskridande koncernbidrag i form av ”koncernavdrag” SN 2009 nr.12 s. 807

Holmdahl, S-E. Ohlsson, F. Koncernbidragen och EG-rätten. SkatteNytt nr.7-8 2009

Pelin, Lars. Marks & Spencer i ett svensk perspektiv. Skattenytt 2006 nr.6-7

Digitala källor

http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/minska_skatt_pa_foretagande/skatteforslag-for-att-underlatta-investeringar-over-granser_129047.html 2011-04-14

<http://www.businesseurope.eu/Content/Default.asp?PageID=568&DocID=28219> 2011-04-14

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm 2011-04-14

<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/beskattningsverksamheten/internationelltransaktioner.4.76a43be412206334b89800051789.html> 2011-04-14

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

Övrigt

Nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Skatteverkets ställningstagande 2006, Dnr.131 3427 11-06/111

Skatteverkets ställningstagande, Dnr: 131 440547-09/111

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

EG-domstolens mål C-270/83 Avoir fiscal

EG-domstolens mål C-204/90 Bachmann

EG-domstolens mål 120/78, Cassis de Dijon

EG-domstolens mål C-283/81 Cilfit

EG-domstolens mål C-6/64 Costa mot E.N.E.L

EG-domstolens mål C-414/06 Lidl Belgium

EG-domstolen mål C-446/03 Marks & Spencer

EG-domstolens mål C-231/05 Oy AA

EG-domstolens mål C-337/08 X-Holding

Regeringsrätten

RÅ 2009 ref.13

RÅ 2009 ref.14

RÅ 2009 ref.15

Mål nr. 6511-06

Mål nr. 7322-06

Mål nr. 6512-06

Mål nr. 1648-07

Mål nr. 1652-07

Mål nr. 3628-07

Mål nr.7444-06

Kammarrätten

Mål 4321-4322-05