



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Michaela Rydén

Gränsöverskridande Koncernavdrag

Examensarbete
30 högskolepoäng

Lars Pelin

Skatterätt

VT 2010

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 Inledning	7
1.1 Syfte	7
1.2 Metod	7
2 EU domstolens mål	9
2.1 Marks & Spencer	9
2.2 OY AA	13
3 Rättsläget efter Marks & Spencer och OY AA domarna	18
4 Regeringsrättens domar	20
4.1 Grupp 1 – Marks & Spencer gruppen	20
4.1.1 Mål nr 6511-06	20
4.1.2 RÅ 2009 ref. 13	22
4.2 Grupp 2 – Oy AA gruppen	23
4.2.1 Mål nr 6512-06	23
4.2.2 Mål nr 1648-07	24
4.2.3 RÅ 2009 not 36	25
4.2.4 RÅ 2009 not 35	26
4.2.5 Mål nr 3628-07	26
4.3 Grupp 3 – Den italienska gruppen	267
4.3.1 RÅ 2009 ref. 14	27
4.3.2 RÅ 2009 ref 15	29
4.3.3 RÅ 2009 not 37	31
4.4 Sammanställning av målen	33
5 Lissabonfördraget	35
5.1 Allmänna diskrimineringsförbudet	36
5.2 Fri rörlighet för unionsmedborgare	36

5.3 Fri rörlighet	37
5.3.1 Etableringsfriheten	38
5.3.2 Fri rörlighet för kapital	39
6 Regeringens proposition 2009/10:194	41
6.1 Lagen om gränsöverskridande koncernavdrag	41
6.2 Skälen för regeringens förslag	46
6.3 Kapitl 35 a IL	46
6.4 De allmänna utgångspunkterna	47
6.4.1 Endast helägda bolag	47
6.4.2 Samma grundläggande förutssättningar	47
6.4.3 Avdrag skall endast gälla slutlig förlust	48
6.4.4 Förbjuden fortsatt drift i dotterbolagets hemviststat	49
6.4.5 Tidpunkten för avdraget och avdragets storlek	49
6.4.6 Justering efter beslut av utländsk myndighet	51
6.5 Sammanfattning	52
7 Analys	52
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	60
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	61

Summary

The Swedish government has in July 2010 incorporated a legislation regarding the possibility to deduct a loss incurred by a non-resident subsidiary, from the parent company's taxable income. This Law is based on the Swedish administrative court's interpretation of the European Union Court's judgement of the Marks & Spencer case and the Oy AA case. The law is in my opinion not completely compatible with Union law. This essay will analyse the law, pointing out its flaunts and failures but also to what extent it is compatible with Union law, with background to the Marks & Spencer case, the Oy AA case and the cases from the Swedish administrative court with their interpretation of the European Union cases.

I found that the newly incorporated Swedish law is not just stretching the boundaries set up by the European Union court, but it also legislates on matters not discussed by the Court. For example the Marks & Spencer case does not discuss or clarify matters of the size of the deduction, the currency to be used for the deduction or under which country's law the deduction should be calculated. But the new law legislates on these matters. Also parts of the legislation are contradictory to the principles set out by the Court in the Marks & Spencer. The main principle of the Marks & Spencer being that if a subsidiary has exhausted all local remedies to make use of the loss, and still has not been able to do so, the parent company may deduct the loss of the foreign subsidiary, from its own taxable income.

The essay starts out with a brief summary of the Marks & Spencer case, as well as the Oy AA case. The legislation as well as the rulings of the Swedish administrative court will also be briefly summarized. The situation post-Marks & Spencer but pre-legislation will also be discussed to see what potential effects the legislation has. A short prognosis of the legislation will tie up the summary further on in the essay. Some of the predictions I make include the fact that this legislation will not suffice in the European state with the European market progressing as it is. The new legislation is in part discriminatory to the four freedoms established by the former Rome treaty and now in the Lisbon treaty as the legislation makes it less attractive to set up a parent company or a subsidiary company in Sweden.

Furthermore I found that the new Swedish legislation on deducting losses of a foreign subsidiary is not just stretching the boundaries set up by the European Union court, but it also legislates on matters not discussed by the Court. Also parts of the legislation are contradictory to the principles set out by the Court in the Marks & Spencer. In what I have called group three of the Swedish administrative courts judgements, I have summarized and analysed cases that are about a subsidiary wanting do deduct losses because the law in that particular state claims that a loss can only be set forward to be deducted from next year's profits, for a maximum of five years. The court decided that it was not up to the Swedish nation to heal another

country's "sick" law. This I find is contradictory to the Marks & Spencer case because if the subsidiary can prove that it has done all it can make use the loss for those five years, they have exhausted all local remedies and thereby this makes their loss deductible according to European standards.

Since the legislation came to be, The Lisbon treaty has replaced the former Rome treaty. The essay will also include a comparison of the two treaties to appreciate if the former Community law has changed with the onset of Union law. This is an important aspect of this essay because if the Union law differs from Community law, the relevance of the Marks & Spencer and the guiding principles that were derived from it would be null-and-void. After comparing these with each other I found that this was not the issue and that the community law discussed in the court rulings had been left unaltered with the onset of union law.

Sammanfattning

Den svenska regeringen stadgade i juli 2010 en lag angående möjligheten för ett moderbolag att dra av en slutlig förlust hos ett utländskt dotterbolag från moderbolagets beskattningsbara vinst. Detta lagförslag är ett resultat av Regeringsrättens domar från 2009, som i sin tur tolkar den europeiska domstolens domar, närmare bestämt Marks & Spencer och Oy AA. Lagförslaget stämmer, enligt min mening, inte helt överens med EU-rätt och denna uppsats kommer därför att analysera detta lagförslag mot bakgrund av Marks & Spencer målet, Oy AA målet och de svenska Regeringsrättsdomarna. Jag kommer diskutera felen och bristerna med lagen som grundar sig på Regeringsrättens felaktiga tolkning av Marks & Spencer målet och Oy AA målet.

Jag kommer att kort sammanfatta Marks & Spencer målet och Oy AA målet, följt av en sammanfattning av lagen och Regeringsrättens domar. Jag kommer även att diskutera rättsläget efter Marks & Spencer målet men innan lagen trätt i kraft och här fann jag att lagen strider med det rättsläge som EU-domstolen försökt framställa med domen i Marks & Spencer. Jag kommer att avsluta analysen med en kort prognos om lagens framtid. Jag tror inte lagen kommer att överleva i sitt nuvarande läge med tanke på den ständigt växande europeiska marknaden. Lagen är till del diskriminerande mot de fyra fundamentala friheterna som var stadgade i Romfördraget, och som nu är stadgade i Lisabonfördraget, då denna lag gör det mindre ekonomiskt attraktivt att etablera ett moder- eller dotterbolag i Sverige.

Det svenska lagförslaget angående koncernavdrag inte bara tänjer på de gränser som EU domstolen satt upp i Marks & Spencer målet, utan det stiftats även bestämmelser om situationer och detaljer som inte ens nämnts i Marks & Spencer målet som till exempel vilken valuta som ska användas vid det slutliga avdraget, enligt vilket lands lag som avdraget skall beräknas eller hur stort avdraget får vara. Delar av lagstiftningen går emot principen i Marks & Spencer nämligen om dotterbolaget uttömt alla inhemska möjligheter att beakta förlusten, så skall förlusten vara avdragsgill från moderbolagets beskattningsbara inkomst.

I redogöreslen av Regeringsrättens domar under den underrubrik som jag kallar grupp tre, diskuterar jag de situationer då utländska dotterbolag vars inhemska lag tillåter dem en rullande förlustuppskjutning på fem år. I min mening och enligt principen i Marks & Spencer, om dotterbolaget kan bevisa att det uttömt de inhemska möjligheter som finns enligt det landets lag och den rullande förlustuppskjutningen på fem år har uttömts, så är förlusten avdragsgill. Men lagen och Regeringsrätten säger att det inte ligger på Sveriges bord att "läka" utländsk lag. Detta är en misstolkning i min mening.

Sedan lagen har trätt ikraft har Romfördraget ersatts av Lissabonfördraget. Jag har därför ansett det relevantt att jämföra dessa två fördrag för att se om den materiella innebörden fortfarande är densamma eller om något har förändrats. Då Marks & Spencer domen baseras på artiklarna om de fundamentala friheterna i Romfördraget är det naturligtvis nödvändigt att se om dessa artiklar har fått en annan innebörd genom Lissabonfördraget. Om så är fallet så blir de principer som Marks & Spencer baserar sig på, som vilar på dessa artiklar, potentiellt verkningslösa och kan komma att sättas ur spel.

Efter att ha jämfört dessa kan jag konstatera att materiellt sett har ingenting förändrats och de principer som lagts till grund i Marks & Spencer är lika relevanta idag trots att Lissabonfördraget har trätt i kraft.

Förord

Jag vill tacka min handledare Lars Pelin för alla fantastiska tips och all konstruktiva kritik. Utan dig hade denna uppsatsen aldrig blivit till. Jag vill även tacka min opponent Elina Sultan för din feedback på min uppsats. Den har varit till stor hjälp.

Förkortningar

EGF	Europeiska gemenskapens fördrag (Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen)
EUF	Europeiska unionens fördrag (Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt)
EUD	Europeiska Unionens Domstol
EGD	Europeiska Gemenskapens Domstol
M&S	mål C-446/03 Marks & Spencer
Oy AA	mål C-231/05 Oy AA
RegR	Regeringsrätten

1 Inledning

I takt med att unionen öppnar sina gränser för ett vidare samarbete mellan medlemsstaterna, ökar också de gränsöverskridande koncernerna. Etableringsfrihetens direkta effekt har gjort det lättare för företag att etablera sig i olika medlemsstater på samma villkor som inhemska bolag. Det finns fördragsrättsliga regler för vinsthemtagning av andelar i dotterbolag, det finns dubbelbeskattningsavtal som allokeringar beskattningsrätten mellan medlemsstater och det finns även regler för räntor och royalties. Men vad händer om ett bolag går med förlust och ett annat bolag, i ett annat land, vill täcka upp den förlusten?

Europeiska Gemenskapens Domstol (EGD), numera Europeiska Unionens Domstol (EUD), har i ett specifikt mål, Marks & Spencer målet (M&S), fastställt under vilka förutsättningar ett moderbolag får tillgodogöra sig en förlust som uppkommit hos ett utländskt dotterbolag. Regeringsrätten (RegR) har i ett antal mål från mars 2009 tolkat detta europarättsliga mål för att fastställa avdragsrätten för svenska bolag med dotter-, moder- eller systerbolag med hemvist i andra medlemsstater¹.

Den nya lagen har gjorts för att de svenska reglerna skall vara mer fördragsenliga. De flesta förutsättningar i detta lagförslag bygger på samma förutsättningar som finns för att få göra koncernbidrag. Lagförslaget bygger på regeringens tolkning av RegRs tolkning av bland annat M&S målet. Frågan är hur samspelt detta lagförslag är med EU-rätten.

1.1 Syfte

Syftet med denna uppsats är att jämföra de svenska bestämmelserna om koncernavdrag med den EU-rätt som finns på området för att se om lagförslaget är förenligt med EU-rätten.

1.2 Metod

För att uppnå syftet ska jag använda mig av den så kallade rättsdogmatiska metoden. Jag ska utreda det nuvarande rättsläget för att komma fram till ett svar. Den gällande rätt jag kommer att utreda innefattar M&S, Oy AA och RegRs mål från 2009. Sen lagens tillkomst har Lissabonfördraget ersatt Romfördraget. Jag kommer därför göra en jämförelse av relevanta bestämmelser i båda dessa fördrag för att se om något har förändrats som kan förändra relevansen av M&S och Oy AA. Jag kommer även att utreda och analysera själva propositionen.

¹ Den 1 januari 2011 bytte Regeringsrätten namn till Högsta Förvaltningsdomstolen

2 EU domstolens mål

Finansdepartementets promemoria baserar sig på Regeringsrättens ställningstagande i de 10 rättsfallen från mars 2009. Dessa i sin tur baserar sig på två stycken EUD mål, Marks & Spencer² och OY AA³. Dessa två rättsfall utgör gränsen för när det är tillåtet att göra gränsöverskridande koncernavdrag.

2.1 Marks & Spencer

Begäran om förhandsbesked, avseende tolkning av artiklarna 43 EG (artikel 49 EUF) och 48 EG (artikel 54 EUF) framställdes av den brittiska skattemyndigheten. Denna begäran avsåg de brittiska skattemyndigheternas beslut om att neka Marks & Spencer (bolaget) avdrag för förluster som uppkommit i bolagets dotterbolag i Belgien, Tyskland och Frankrike⁴.

Bolag hemmahörande i Storbritannien är skyldiga att betala skatt på sin världsomfattande vinst enligt brittisk rätt⁵. Om bolag hemmahörande inom Storbritannien väljer att etablera sig i en annan medlemsstat genom upprättande av ett dotterbolag gäller att bolaget i Storbritannien (moderbolaget) beskattas i Storbritannien för utdelning som erhålls från bolaget i den andra medlemsstaten (dotterbolaget)⁶. Moderbolaget har rätt att från den vinst som dotterbolaget delar ut, dra av den skatt som erläggs i dotterbolagets hemviststat, även i förekommande fall källskatt⁷. Såvida inte CFC-lagstiftningen blir tillämplig beskattas inte moderbolaget för dotterbolagets vinster men får heller inte dra av dess förluster från sin vinst⁸.

Enligt den brittiska skatterättslagstiftningen är utdelningen som ett moderbolag i Storbritannien erhåller från ett dotterbolag som också har hemvist i Storbritannien, skattefri. Har däremot dotterbolaget hemvist i en annan medlemsstat så är utdelningen skattepliktig⁹.

Enligt samma lag gäller att alla bolag som tillhör samma koncern, får inom dess territorium fritt utjämna vinster och förluster inom koncernen¹⁰. Men detta gäller endast för bolag som har hemvist i Storbritannien¹¹.

Twisten i fråga handlar om Marks & Spencer (M&S), ett bolag som har bildats och registrerats i England och Wales. M&S är moderbolag till flera dotterbolag som är etablerade i både Storbritannien men även i andra

² Mål C-446/03

³ Mål C-231/05

⁴ C-446/03 para 2

⁵ C-446/03 para 5

⁶ C-446/03 para 10

⁷ C-446/03 para 10

⁸ C-446/03 para 10

⁹ C-446/03 para 11

¹⁰ C-446/03 para 13

¹¹ C-446/03 para 15

medlemsstater¹². Vissa av bolagen i andra medlemsstater visade stora förluster och den 31 december 2001 överlät M&S sitt dotterbolaget i Frankrike till utomstående medan dotterbolagen i Belgien och Tyskland upphörde med all verksamhet¹³.

Dotterbolagen genererade förluster och M&S ansökte om att få göra koncernavdrag för de förluster som uppkommit i dotterbolagen i Belgien, Tyskland och Frankrike¹⁴. På anmodan av skattemyndigheterna räknade M&S om sina förluster i enlighet med skattereglerna i Storbritannien¹⁵. Dotterbolagen bedrev sina verksamheter i respektive medlemsstat och hade inga filialer i Storbritannien¹⁶.

Ansökan avslogs då koncernavdrag endast får beviljas om förlusten uppkommer i Storbritannien¹⁷. M&S överklagade beslutet till ”Special Comissionsers of Income Tax” som också ogillade talan¹⁸. M&S överklagade då detta beslut till Storbritannien högsta domstol nämligen ”High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division”. Denna beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta det till EUD med följande frågor: Om de 1.) aktuella förhållanden som ligger för handen utgör en diskriminering av artikel 43 EG och artikel 48 EG, 2.) är denna diskriminering då förenlig med gällande gemenskapsrätt?

EUD bedömde den första frågan på följande sätt: Den hänskjutande domstolen har ställt en fråga för att specificera huruvida artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som medger koncerninterna koncernavdrag för bolag inom den medlemsstaten, men inte tillåter moderbolag i den medlemsstaten att från sin skattepliktiga vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat¹⁹. Med andra ord är frågan huruvida denna lagstiftning fullgör en inskränkning av etableringsfriheten d.v.s. står i strid med artiklarna 43 och 48 EG²⁰.

Domstolen påminner om att även om direkta skatter inte faller inom gemenskapens jurisdiktion per se, så skall varje medlemsstat beakta gemenskaprätten vid utövandet av sin jurisdiktion²¹. Domstolen förklarar vidare att artikel 43 EG i kombination med artikel 48 EG skall tolkas så att varje gemenskapsmedborgare har rätt att bilda och driva företag i andra medlemsstater på samma villkor som medborgarna i den medlemsstaten. Detta innefattar en rätt för bolag som har sin hemvist inom gemenskapen att

¹² C-446/03 Marks & Spencer para 18

¹³ C-446/03 Marks & Spencer para 21

¹⁴ C-446/03 Marks & Spencer para 22

¹⁵ C-446/03 Marks & Spencer para 21

¹⁶ C-446/03 Marks & Spencer para 23

¹⁷ C-446/03 Marks & Spencer para 24

¹⁸ C-446/03 Marks & Spencer para 25

¹⁹ C-446/03 Marks & Spencer para 27

²⁰ C-446/03 Marks & Spencer para 28

²¹ C-446/03 Marks & Spencer para 29

driva sin verksamhet genom dotterbolag, agenturer eller filialer²². Etableringsfriheten säkerställer inte bara en likabehandling i värdstaten men den syftar också till att förbjuda en medlemsstat att förhindra att en gemenskapsmedborgare söker etablera sig i en annan medlemsstat²³.

Den fråga som den nationella domstolen gjort gällande i EUD innebär en skattelättnad för M&S och dess dotterbolag. Att tidigare outnyttjade förluster kan dras av de vinster som uppkommer i andra bolag inom koncernen innebär en koncernintern ekonomisk fördel²⁴. Att inte bevilja en sådan förmån för förluster i dotterbolag på den grund att de inte bedriver verksamhet i moderbolagets hemviststat kan avskräcka moderbolaget från att etablera sig i andra medlemsländer²⁵. Därav utgör det en inskränkning av etableringsfriheten att inte bevilja denna förmån eftersom förluster som uppkommer i dotterbolag med hemvist i moderbolagets hemviststat behandlas annorlunda ur skattesynpunkt än förluster som uppkommer i dotterbolag med annan hemvist²⁶.

En inskränkning av etableringsfriheten är endast tillåten om ”syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset”²⁷. Vidare förklarar domstolen att om en inskränkning uppfyller ovannämnda krav ”krävs i ett sådant fall dessutom att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås och att det inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte”²⁸. Sålunda ställer domstolen ett proportionalitetskrav.

Storbritannien och de medlemsstater som avgett yttranden åberopade tre rättfärdigande grunder. Deras synpunkt är att:

- 1.) Vinster och förluster är ”två sidor av samma mynt” och de skall behandlas liksidigt i syfte att säkerställa en symmetrisk fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna,
- 2.) Om förluster skulle kunna beaktas, förutom i dotterbolagets hemviststat, i moderbolagets hemviststat, skulle sannolikt förlusten kunna beaktas två gånger,
- 3.) Om förlusterna inte beaktades i dotterbolagets hemviststat finns risken för skatteundrandragande²⁹.

Domstolen påminner här att vad gäller skatteintäkter kan detta inte åberopas som rättfärdigandegrund för att diskriminera en grundläggande frihet, då detta inte utgör tvingande hänsyn till allmänintresset³⁰. Domstolen håller

²² C-446/03 Marks & Spencer para 30

²³ C-446/03 Marks & Spencer para 31

²⁴ C-446/03 Marks & Spencer para 32

²⁵ C-446/03 Marks & Spencer para 33

²⁶ C-446/03 Marks & Spencer para 34

²⁷ C-446/03 Marks & Spencer para 35

²⁸ C-446/03 Marks & Spencer para 35

²⁹ C-446/03 Marks & Spencer para 43

³⁰ C-446/03 Marks & Spencer para 44

med Storbritannien i att för att behålla en välavvägd beskattningsrätt mellan berörda medlemsländer är det nödvändigt att tillämpa endast en av staternas skatteregler på både vinster och förluster³¹.

Om bolag inom en gränsöverskridande koncern fick välja var deras förluster skulle uppmärksammas, skulle den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna hamna i obalans och beskattningsunderlaget i moderbolagets hemviststat skulle öka, och beskattningsunderlaget i dotterbolagets hemviststat skulle i motsvarande mån minska³².

Vad gäller den andra berättigande grunden anser domstolen att medlemsstaterna bör kunna förhindra att förluster beaktas två gånger³³. En sådan risk förverkligas endast om koncernavdrag tillåts i en gränsöverskridande koncern, och denna risk kan elimineras om medlemsstaten infogar en bestämmelse som inte medger avdrag i detta scenario³⁴.

Vad gäller den tredje rättfärdigande grunden så håller domstolen med argumentet som Storbritannien anförde. Om det fanns en möjlighet att fritt överföra förluster mellan olika medlemsstater skulle risken uppkomma att förluster organiseras och riktas till medlemsstater med högre skattesatser³⁵. Genom att förbjuda gränsöverskridande koncernavdrag förhindras denna typ av förfarande³⁶.

Vid en samlad bedömning av dessa tre rättfärdigande grunder anser domstolen att denna inskränkning i etableringsfriheten uppnår ett legitimt syfte som överrensstämmer med fördraget och kan styrkas av tvingande hänsyn till allmänintresset³⁷.

Domstolen måste dock kontrollera att denna inskränkning i etableringsfriheten inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det legitima syfte³⁸.

M&S och kommissionen har anfört att syftet kan tänkas uppnås med mindre ingripande åtgärder än att helt sonika förbjuda gränsöverskridande koncernavdrag. Som exempel har de angett att möjligheten till att förlusten ska få dras av villkoras av att det utländska bolaget måste tillfullo ha uttömt de inhemska möjligheterna till att beakta förlusterna.

Domstolen ansluter sig till denna ståndpunkt och anser att den inskränkande åtgärden har gått utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det syfte som eftersträvs³⁹. Det strider mot artiklarna 43 EG och 48 EG att förbjuda moderbolaget ett koncernavdrag när det utländska dotterbolaget har visat att

³¹ C-446/03 Marks & Spencer para 45

³² C-446/03 Marks & Spencer para 46

³³ C-446/03 Marks & Spencer para 47

³⁴ C-446/03 Marks & Spencer para 48

³⁵ C-446/03 Marks & Spencer para 49

³⁶ C-446/03 Marks & Spencer para 50

³⁷ C-446/03 Marks & Spencer para 51

³⁸ C-446/03 Marks & Spencer para 53

³⁹ C-446/03 Marks & Spencer para 55

det uttömt de möjligheter att beakta förlusten som erbjuds i dess hemviststat⁴⁰. Bestämmelser som riktar sig mot rent konstlade förfaranden skall naturligtvis bibehållas⁴¹, och om det är möjligt att använda sig av mindre inskränkande åtgärder skall dessa naturligtvis stämma överens med fördragsbestämmelserna⁴².

2.2 OY AA

M&S visar vart gränsen går för när ett gränsöverskridande koncernavdrag är tillåtet. OY AA är ett exempel på när ett gränsöverskridande koncernavdrag inte är tillåtet.

En begäran om förhandsavgörande angående artiklarna 43 EG, 56 EG, och 58 EG (artiklarna 49, 63 och 65 EUF) har framställts av Finlands högsta förvaltningsdomstol. Frågan i målet har framställts av Oy AA, ett finskt bolag bildat helt i enlighet med finländsk rätt. Två frågor uppkom, nämligen huruvida Oy AA hade rätt att från sin beskattningsbara vinst, göra avdrag för ett koncernbidrag som lämnats till Oy AA:s moderbolag, och hur förenlig var den finska koncernbidragslagstiftningen med gemenskapsrätten⁴³.

Twisten i målet gällde AA Ltd, ett bolag med hemvist i Storbritannien. AA Ltd ägde indirekt 100% av aktierna i Oy AA, genom två andra bolag⁴⁴. AA Ltd gick med förlust 2003 och prognosen för 2004 och 2005 förutspådde också förluster. Oy AAs rörelse var starkt influerad av AA Lts rörelse och Oy AA ämnade därför att lämna koncernbidrag till AA Ltd⁴⁵. I samband med detta sökte Oy AA om ett förhandsbesked från den finska centralskattenämnden och undrade om denna transaktion kunde anses utgöra ett koncernbidrag enligt finsk lag och om det därefter utgjorde en avdragsgill kostnad vid Oy AAs taxering för skatteåren 2004 och 2005⁴⁶.

Centralskattenämnden fann att för att ett koncernbidrag skulle utgöra en avdragsgill kostnad måste det innefattas i det finländska skattesystemet. Detta för att kongruensen mellan avdragsgiltigheten och den motsvarande skattepliktiga inkomsten skulle bibehållas. Därför ansågs transaktionen inte utgöra ett koncernbidrag.⁴⁷

Oy AA överklagade centralskattenämndens beslut till Högsta förvaltningsdomstolen. Högsta förvaltningsdomstolen fann att alla

⁴⁰ C-446/03 Marks & Spencer para 56

⁴¹ C-446/03 Marks & Spencer para 57

⁴² C-446/03 Marks & Spencer para 58

⁴³ C-231/05 Oy AA para 2

⁴⁴ C-231/05 Oy AA para 11

⁴⁵ C-231/05 Oy AA para 12

⁴⁶ C-231/05 Oy AA para 13

⁴⁷ C-231/05 Oy AA para 14

förutsättningar som den finska rätten uppställde för att ett koncernbidrag skulle vara avdragsgillt, var uppfyllda förutom det krav att det mottagande bolaget skall ha samma nationalitet som det givande bolaget, d.v.s. finsk nationalitet⁴⁸.

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta frågan till EUD om artiklarna 43 EG och 56 EG tillsammans med artikel 58 EG utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som villkorar avdragsgillheten av ett koncernbidrag med att både mottagaren och givaren har samma nationalitet⁴⁹.

Domstolen börjar med att klargöra tolkningsfrågan. Frågan är om artiklarna 43 EG och 56 EG, mot bakgrund av artikel 58 EG, utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som förbjuder ett dotterbolag att från sin skattepliktiga vinst göra avdrag för ett koncernbidrag som det lämnat till sitt moderbolag med hemvist i annan medlemsstat, när ett sådant avdrag hade beviljats om moder- och dotterbolag hade haft samma hemvist⁵⁰.

Domstolen börjar med att påminna alla inblandade parter om att även om frågor om direkt beskattning ligger inom respektive medlemsstats jurisdiktion, skall alltid gemenskapsrätten iaktas⁵¹. Domstolen konstaterar att det framgått av rättspraxis att det är artikel 43 EG om etableringsfriheten som skall tillämpas vid andelsinnehav när detta innehav ger innehavaren ett bestämmande inflytande över det bolag som andelarna hör till⁵². Ändamålet med det gällande systemet för koncernbidrag i Finland är att alla koncerner, oavsett struktur, inte ska lida av skattemässiga nackdelar på grund av strukturen. Därför tillåts koncerninterna resultatutjämningsåtgärder och dessa omfattar såväl vinst- som förlustbolag⁵³.

Eftersom den finska lagstiftning endast gäller koncerninterna åtgärder, har det störst effekt på etableringsfriheten och skall därför prövas enligt artikel 43 EG⁵⁴.

Bolagets säte används för att fastställa vilken medlemsstats rättsordning som bolaget tillhör. Om ett bolags hemviststat fritt kunde särbehandla bolag endast på den grund att det har sitt säte i annan medlemsstat, skulle artikel 43 EG bli innehållslös. Syftet med etableringsfriheten är således att förhindra nationell diskriminering i värdstaten på grund av var bolaget har sitt säte⁵⁵.

Domstolen påpekar att den nationella lagstiftningen som är fråga om i målet särbehandlar dottersamfund vars modersamfund har annan hemvist än

⁴⁸ C-231/05 Oy AA para 15

⁴⁹ C-231/05 Oy AA para 16

⁵⁰ C-231/05 Oy AA para 17

⁵¹ C-231/05 Oy AA para 18

⁵² C-231/05 Oy AA para 20

⁵³ C-231/05 Oy AA para 21

⁵⁴ C-231/05 Oy AA para 23

⁵⁵ C-231/05 Oy AA para 30

Finland⁵⁶. Finska dottersamfund till utländska modersamfund behandlas skattemässigt olika då en överföring mellan moder- och dottersamfund i Finland räknas som koncernbidrag, men gränsöverskridande överföringar från dottersamfundet i Finland till ett utländskt modersamfund räknas inte som koncernbidrag och kommer därför heller inte utgöra en avdragsgill kostnad för det finska dottersamfundet⁵⁷.

Domstolen konstaterar att modersamfund med säte i annan medlemsstat och modersamfund med säte i samma stat som dottersamfundet, mot bakgrund av de mål som ställs upp i den finska koncernbidragslagen, är i jämförbara situationer⁵⁸. Att särskilja behandlingen av dottersamfund på grund av var deras modersamfund har sin hemvist utgör, enligt domstolen, en inskränkning i etableringsfriheten, eftersom det blir mindre attraktivt för bolag att etablera sig i medlemsstater med sådana bestämmelser som är tal om i målet⁵⁹.

Nästa steg är då att pröva huruvida inskränkningen i etableringsfriheten kan motiveras. Som diskuterats i M&S målet är en inskränkning av etableringsfriheten endast tillåten om den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset, att denna inskränkning är menad att säkerställa att detta ändamål uppnås samt att åtgärden inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet (M&S para 35)⁶⁰.

De länders regeringars om uttalat sig i målet har tillsammans med kommissionen kommit underfund med att de finska koncernbidragsreglerna kan motiveras av behovet av att bibehålla en välavvägd beskattningsrätt mellan medlemsstaterna, att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och risken för skatteflykt. Vidare föreligger en risk att förlusten utnyttjas dubbelt om den gränsöverskridande överföringen skulle vara avdragsgill och om dessutom dottersamfundet får dra av koncernbidraget och mottagaren inte behöver ta upp det till beskattning skulle risken finnas att det givande dotterbolagets vinst helt och hållet skulle undgå beskattning⁶¹. Slutligen anförs att det finns en överhängande risk för att, om koncernbidraget skulle vara avdragsgillt, så skulle koncerner strukturera sig så att skattepliktig vinst i Finland förs över till bolag belägna i lågskatteländer. Det finns därför en överhängande risk för överdriven skatteplanering och skatteflykt⁶².

Domstolen förklarar att bibehållandet av den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte får åberopas för att motivera underlåtet av att ge ett dotterbolag skattemässiga förmåner på grund av att vinsten som

⁵⁶ C-231/05 Oy AA para 31

⁵⁷ C-231/05 Oy AA para 32

⁵⁸ C-231/05 Oy AA para 38

⁵⁹ C-231/05 Oy AA para 39

⁶⁰ C-231/05 Oy AA para 44

⁶¹ C-231/05 Oy AA para 49

⁶² C-231/05 Oy AA para 50

dess moderbolag, med säte i en annan medlemsstat, uppbär inte får beskattas i dotterbolagets hemviststat⁶³.

Däremot ger domstolen parterna rätt i att om ett bolag fick välja var dess förluster skulle beaktas skulle detta påtagligt rubba den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna⁶⁴. Likaså gäller att om avdrag för ett koncernbidrag skulle tillåtas, skulle koncerner ges en möjlighet att kunna välja var deras vinst skulle beskattas då dotterbolagets vinst skulle kunna ges som koncernbidrag och på så sätt undgå beskattning i dotterbolagets hemviststat men upptas till beskattning i moderbolagets hemviststat, om koncernbidraget anses utgöra skattepliktig vinst i moderbolagets hemviststat. Detta skulle naturligtvis rubba själva systemet för fördelning av beskattningsrätten⁶⁵.

Vad gäller risken för skatteflykt upplyser domstolen om risken för rent konstlade förfaranden. Om möjligheten gavs för dotterbolag att föra över sin vinst till ett moderbolag med säte i annan medlemsstat, skulle risken finnas att vinsten förs över via fiktiva upplägg inom koncernen d.v.s. till bolag med säte i medlemsstater som tillämpar de lägsta skattesatserna eller i värsta fall inte beskattar vinsten alls. Då de finska koncernbidragsreglerna inte kräver att mottagaren av koncernbidraget redovisar förlust så förstärks risken för fiktiva upplägg⁶⁶.

Domstolens samlade bedömning lyder som följande: behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsunderlaget mellan medlemsstaterna tillsammans med risken för skatteflykt utgör två rättfärdigande grunder för de nationella bestämmelser som är fråga om i målet, enligt vilka ett dotterbolag har rätt att dra av ett koncernbidrag som det ger till sitt moderbolag från sin skattepliktiga vinst under förutsättning att moder- och dotterbolag har hemvist inom samma stat. Domstolen ansåg att de nationella bestämmelser som var fråga om i målet tjänade legitima syften som var förenliga med fördraget och omfattades av tvingande hänsyn till allmän intresset. Det var dessutom anpassat för att säkerställa att syftet uppnåddes⁶⁷.

Nästa steg måste dock bli att säkerställa att dessa bestämmelser inte gått utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet⁶⁸. Även om de nationella bestämmelser som är fråga om i målet inte är ägnade åt rent konstlade förfaranden bör de ändå anses stå i proportion till de eftersträvade målen⁶⁹ just eftersom koncerner, om de fick dra av koncernbidraget från givarens skattepliktiga vinst och inkludera bidraget i mottagarens skattepliktiga vinst, då skulle få valmöjligheten till vart de skulle beskatta sina inkomster⁷⁰. Att medge avdrag för koncernbidraget, då

⁶³ C-231/05 Oy AA para 53

⁶⁴ C-231/05 Oy AA para 55

⁶⁵ C-231/05 Oy AA para 56

⁶⁶ C-231/05 Oy AA para 58

⁶⁷ C-231/05 Oy AA para 60

⁶⁸ C-231/05 Oy AA para 61

⁶⁹ C-231/05 Oy AA para 63

⁷⁰ C-231/05 Oy AA para 64

det utgör skattepliktig inkomst för mottagaren, då möjligheterna för mottagaren att överföra sina förluster till ett annat bolag är begränsade eller då det lämnats till ett bolag med hemvist i lågskatteland skulle medge en bolagskoncern ett allt för stort handlingsutrymme då det skulle innebära att koncernen skulle kunna välja vart beskattningen av vinster skulle ske⁷¹.

⁷¹ C-231/05 Oy AA para 65

3 Rättsläget efter Marks & Spencer och Oy AA domarna

Som jag nämt innan så är Marks & Spencer fallet en ledstjärnan inom det område som jag skulle kalla för harmonisering av europeisk skatterätt. Skatterätt är en suveränitet som ingen av staterna inom europa har av sagt sig. Domen har bidragit till att klargöra och harmonisera de nationella lagar som kan stå i strid med varandra vid gränsöverskridande transaktioner. Domen visar att EUD prioriterar gemenskapsintressen framför medlemsstaternas intresse att skydda sin skattebas⁷². Detta ser man framförallt i EUDs tolkning av etableringsfrihetsklausulen och förbudet mot diskriminering av denna. En av principerna som framkommit genom domen är att koncerner med verksamhet i flera medlemsländer, så långt som möjligt, skall likställas med koncerner med verksamhet i en medlemsstat⁷³.

Anledningen till att EUD prioriterat som de gjort är att ett moderbolag skulle potentiellt avskräckas från att etablera sig i andra medlemsstater om denna möjlighet till resultatutjämnning inte erbjöds⁷⁴.

Genom att inte ha bestämmelser och principer om gränsöverskridande resultatutjämnning påverkas valet av etableringsform dvs. valet mellan fast driftställe eller dotterbolag, och gynnar inhemska investeringar och avskräcker från utländska investeringar⁷⁵. En särbehandling ur skattesynpunkt mellan inhemska bolag och bolag i andra medlemsstater innebär en snedvridning av den inre marknaden. Till följd av Marks & Spencer domen är denna snedvridning på väg att elimineras⁷⁶.

Domstolen sammanfattar sitt ställningstagande och menar att artiklarna 43 EG (artikel 49 EUF) och 48 EG (artikel 54 EUF) inte förbjuder en medlemsstats lagstiftning som avlägsnar möjligheten för att moderbolag att göra avdrag för förlust som uppkommit i ett utländskt dotterbolag även om ett sådant avdrag är tillåtet om moderbolaget och dotterbolaget har samma hemvist. Det strider däremot mot dessa artiklar att neka ett gränsöverskridande koncernavdrag om det utländska dotterbolaget kan påvisa att alla inhemska möjligheter att beakta förlusten i dotterbolagets hemviststat har uttömts. Här gäller det för dotterbolaget eller utomstående som har tagit över dotterbolaget, att bevisa att förlusten inte heller kan utnyttjas under kommande beskattningsår⁷⁷.

⁷² Skattenytt nr 7-8 2006 ”Marks&Spencer i ett svenskt perspektiv” Pelin, Lars

⁷³ Meddelande från kommissionen, 19.12.2006, Bryssel sidan 8

⁷⁴ Skattenytt nr 7-8 2006 ”Marks&Spencer i ett svenskt perspektiv” Pelin, Lars

⁷⁵ Meddelande från kommissionen, 19.12.2006, Bryssel sidan 4

⁷⁶ Meddelande från kommissionen, 19.12.2006, Bryssel sidan 4

⁷⁷ C-446/03 para 59

Då vi i Sverige har evigt rullande förlustuppskjutning innebär detta att det blir svårt att uttöma inhemska rättigheter i Sverige då ett års förlust alltid kan skjutas framåt för att dras av vid nästkommande års beskattning⁷⁸. Detta innebär att endast kvarvarande förlust efter likvidation kan räknas som slutlig förlust och bli aktuellt som en avdragsgill post för ett utländskt moderbolag och det är denna linje som lagen om gränsöverskridande koncernavdrag följer. Detta kan leda till en omfattande skatteplanering då många svenska dotterbolag kommer att träda i likvidation som annars inte hade gjort det⁷⁹. Detta motverkar EUD genom att i Oy AA målet säga att en diskriminering av etableringsfriheten är tillåten och proportionerlig om den har som syfte att motverka rent fiktiva upplägg som endast är till för att utvinna skattefördelar på en medlemsstats bekostnad⁸⁰. Detta innebär med största sannolikhet att det inte är tillräckligt för dotterbolaget att endast ignorera att utnyttja en förlust utan moderbolaget, som har bevisbördan, måste visa att dotterbolaget rent faktiskt gjort allt som stått i dess makt att utnyttja inhemska möjligheter till att beakta förlusten⁸¹.

Domstolen diskuterar inte heller vad som gäller om ett dotterbolag uttömt de möjligheter som finns på orten för att utjämna förlusten, detta inte har hjälpt och dotterbolaget beviljats gränsöverskridande förlustutjämning och att detta avdrag efter många år omprövas och ändras till ett överskott. Lars Pelin hävdar att sådana omprövningar inte borde gälla⁸² och jag är benägen att hålla med. Ingen kan se in i framtiden och en hållbar prognos är svår att förutspå. Jag är av den uppfattningen att EUD delar samma syn.

⁷⁸ Inkomstskattelagen 40 kap IL

⁷⁹ Pelin, Lars: Skattenytt nr 7-8 2006 ”Marks&Spencer i ett svenskt perspektiv

⁸⁰ C-231/05 para 58

⁸¹ Pelin, Lars :Skattenytt nr 7-8 2006 ”Marks&Spencer i ett svenskt perspektiv”

⁸² Pelin, Lars :Skattenytt nr 7-8 2006 ”Marks&Spencer i ett svenskt perspektiv”

4 Regeringsrättens domar

Regeringsrätten har under våren 2009 dömt i 10 mål gällande gränsöverskridande koncernbidrag och koncernavdrag. Dessa mål kan delas in i tre grupper; en grupp som går i linje med EUDs ställningstagande i M&S, som jag kallar för Marks & Spencer gruppen, en som följer EUDs ställningstagande i Oy AA, som jag har valt att kalla Oy AA gruppen, och den sista som följer båda domar men får ett, i min mening, felaktigt slutresultat, som jag kallat för den italienska gruppen då dessa fall gäller begränsningar på grund av italiensk rätt. Den 1 januari 2011 bytte Regeringsrätten namn till Högsta Förvaltningsdomstolen. En del av dessa 10 mål har förts in i Regeringsrättens årsbok och har fått ett RÅ nummer medans vissa av domarna fortfarande står med målnummer.

4.1 Grupp 1 – Marks & Spencer gruppen

4.1.1 Mål nr 6511-06

Anticimex Europe AB är moderföretag i en koncern som bedriver verksamhet genom helägda dotterbolag i Sverige, Danmark, Finland, Norge, Tyskland och Nederländerna. Vissa av de utländska företagen visar underskott avseende beskattningsåret 2005 och prognosen för nästkommande beskattningsår ser inte mycket bättre ut. Moderföretaget har för avsikt att lämna koncernbidrag för att täcka upp dessa förluster. Moderföretaget har dessutom anfört att det nederländska dotterföretaget Benelux BV skall likvideras.

Skatteverket yrkar att sökanden inte ska beviljas avdrag för koncernbidrag till det nederländska bolaget och anför följande: Omständigheterna i målet skall prövas efter de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med gemenskapsrätten. Förutom 35 kapitlet 2§ och 2a§ IL, som säger att mottagaren av koncernbidraget måste vara skatteskyldig i Sverige, så är de svenska reglerna förenliga med EG-rätten. Skattemyndigheten menar vidare att man ur M&S målet kan utläsa att bidraget ska beskattas hos mottagaren. Att en del stater inte beskattar mottagna koncernbidrag är inte en diskriminering i de svenska reglerna utan beror på den skattemiljö i det mottagande bolagets hemviststat. Bolaget bör alltså inte medges avdrag för koncernbidraget till det nederländska bolaget då bidraget varken beskattas i Sverige eller i Nederländerna. Det brister ytterligare i de svenska reglerna. Enligt 35 kapitlet 3§ IL skall dotterbolaget vara helägt under hela beskattningsåret. Då dotterbolaget upplöses samma år som koncernbidraget ges, uppfylls inte 35 kapitlet 3§ IL. Det saknas därför stöd i gemenskapsrätten för gränsöverskridande situationer när avdragsrätt saknas

i inhemska situationer. Till sist menar skatteverket på att avgörandet i Oy AA skall innebära ett accepterande av det finska regelsystemet som det är oberoende i vilken riktning bidraget ges och oavsett om mottagaren visar förluster eller inte. Detsamma kan därför sägas om de svenska koncernbidragsreglerna.

Anticimex (bolaget) yrkar att RegR skall bifalla avdraget. Skatteverket verkar mena att avdragsrätten är beroende av att bidraget beskattas i Nederländerna. Bolaget är oförstående till detta eftersom oavsett om Nederländerna beskattar bidraget eller inte, så blir det samma skattemässiga resultat i koncernen. Detta krav är oproportionerligt i förhållande till det syfte som eftersträvas med de svenska reglerna. Det är, enligt M&S, inte beskattningen av dotterbolaget som är avgörande för avdragsrätten utan att förlusten är definitiv d.v.s. den kan inte användas på annat sätt än att dras av. I bolagets fall så kommer förlusten att bli slutlig och därför är situationen som förelåg i M&S mer relevant, och bedömningen borde följa den i M&S. I Oy AA målet var förlusterna inte slutliga. Så bedömningen som gjordes, att de finska reglerna kunde anses proportionerliga och att det saknas anledning till att se annorlunda på de svenska reglerna, blir därför inte relevant i det här fallet. I detta fall kan därför inte de svenska koncernbidragsreglerna anses som proportionella.

RegR medger Anticimex Europé AB avdrag för koncernbidrag till det nederländska dotterföretag det år som likvidationen avslutats. Som skäl till avgörandet anger RegR följande: Förutsättningarna för avdrag brister enligt 35 kapitlet 2 och 3 §§ IL då dotterbolaget inte är skatteskyldigt i Sverige och bidraget är inte skattepliktigt enligt nederländsk rätt. Frågan är om de svenska reglerna strider mot etableringsfriheten enligt artiklarna 43 EG (artikel 49 EUF) och 48 EG (54 EUF). RegR håller med skatterättsnämnden att vid de svenska reglernas förenlighet med fördraget, bör de etablerade principerna i M&S vara vägledande. RegR drar, utifrån den domen, slutsatsen att de svenska reglerna innebär en inskränkning i etableringsfriheten om bolaget, under samma förutsättningar som i är fråga om i målet, kunnat tillgodogöra sig förluster vid likvidation av ett svenskt bolag, eftersom de svenska reglerna inte medger ett svensk moderföretag avdrag för förluster som uppkommer i ett helägt utländskt dotterbolag. De kan därför anses utgöra en diskriminering i etableringsfriheten. EG-domstolens praxis har visat att sådana inskränkningar som de svenska koncernbidragsreglernas krav på skatteskyldighet i Sverige, kan rättfärdigas om kravet uppställs i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, medlemsstaterna emellan, att förhindra att förluster beaktas två gånger samt för att eliminera risken för skatteflykt. Reglerna får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt och inskränkningarna måste därför vara proportionella. Det svenska villkoret på skatteskyldighet för det bolag som mottager bidraget är, enligt RegR, inte proportionerligt när det är fråga om att täcka upp definitiva förluster och denna begränsning inte gäller inhemska dotterbolag. RegR anser att domen i Oy AA inte kan anses ha relevans i detta fall då det i den domen inte rörde sig om definitiva förluster, och därför blir domen i M&S mer aktuell.

Nu är det frågan om Anticimex får dra av definitiva förluster i ett svenskt dotterföretag. Enligt svenska regler behandlas likvidationen som en avyttring av andelar i företaget. Dotterbolaget måste ha varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår. RegR konstaterar att ett moderföretag senast vid upprättande av bokslut för dotterbolagets sista hela beskattningsår kan bestämma om koncernbidrag till det dotterbolaget. Bidraget får inte överstiga det belopp som motsvarar den slutliga förlusten och detta kan först göras när likvidationen av dotterbolaget har avslutats. Avdraget bör därför medges moderbolaget för det beskattningsår som likvidationen av dotterbolaget har avslutats, eftersom det då är säkert att förlusten är slutlig.

4.1.2 RÅ 2009 ref. 13

Bolag X är ett svenskt moderbolag i en koncern som bedriver verksamhet via helägda dotterbolag i bl.a. Tyskland. Bolag Z fungerar som holdingbolag för den tyska delen av koncernen, och dess enda uppgift är att förvalta andelar i dotterbolagen. Den tyska koncernen går med förlust och bolag X vill lämna koncernbidrag till bolag Z eftersom det antingen skall likvideras eller fusioneras med X eller något annat svenskt koncernbolag. Skatteverket yrkar för att avdrag för koncernbidrag och avdrag för kvarvarande underskott om alternativet fusion väljs, skall nekas.

RegR gör följande bedömning för koncernbidragsalternativet.

Förutsättningar för att koncernbidraget ska få dras av brister enligt svensk rätt. Enligt 35 kapitlet 2 och 3 §§ IL måste mottagaren av koncernbidraget vara skatteskyldigt i Sverige. Koncernbidraget skall vara skattepliktigt för mottagaren och i ansökan om förhandsbesked framkom att koncernbidrag inte är skattepliktigt för Bolag Z enligt tysk rätt.

RegR anser att de principer som fastställdes i M&S, bör vara vägledande i detta mål. De svenska reglerna anses inskränkande om bolaget X, under samma omständigheter, beviljades avdrag för avveckling av ett svenskt dotterbolag. Eftersom så är fallet kan de svenska reglerna därför innebära en diskriminering av etableringsfriheten.

RegR hänvisar då till M&S målet och förklarar att en sådan inskränkning i etableringsfriheten kan rättfärdigas om den har som syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, om dess syfte är att förhindra att förlusten beaktas två gånger och att förhindra skatteflykt. Inskränkningen måste också vara proportionerlig och får inte gå utöver vad som är nödvändigt.

RegR drar slutsatsen att de svenska reglernas krav på skatteskyldighet i Sverige för mottagaren av koncernbidraget, är inte proportionerliga när det kommer till täcka definitiva, slutgiltiga förluster då motsvarande begränsning inte gäller för svenska dotterbolag. Av samma anledning kan

EG-domstolens slutsats i Oy AA målet inte rättfärdiga kravet på skattskyldighet i Sverige för mottagaren av bidraget i den situation som är för handen i detta mål, då det i Oy AA inte var fråga om den definitiva förlust. Det är först när en likvidation har avslutats som man kan konstatera om det föreligger en definitiv vinst eller förlust. RegR tolkar gemenskapsrätten så att varje medlemsstat är skyldig åstadkomma en faktisk likabehandling när det gäller risktagande vid etablering i hemlandet så som i annan medlemsstat. Avdrag för koncernbidrag i moderbolagets taxering bör alltså medges det år då likvidationen av dotterbolaget har avslutats, eftersom det är först då det går att säkerställa om förlusten är slutlig eller ej. Kravet på skattskyldighet i Sverige bör därför inte bibehållas då avdraget innebär att möjligheterna för bolaget eller någon annan att utnyttja förlusten, har blivit uttömda.

4.2 Grupp 2 – Oy AA gruppen

4.2.1 Mål nr 6512-06

Ett finskt moderföretag äger samtliga aktier i ett svenskt dotterföretag (dotterbolag A) som i sin tur äger samtliga aktier i ett annat svenskt dotterföretag (dotterbolag B). Det finska moderbolaget har underskott som de svenska dotterbolagen ämnar utjämma med koncernbidrag. De svenska dotterbolagen yrkar avdrag för detta och har vänt sig till skatteverket för förhandsbesked.

Skatteverket kommer i sitt förhandsbesked fram till följande: Rätten till koncernbidraget får inte dras av då det finska moderföretaget inte är skattskyldigt i Sverige enligt 35 kapitlet 2 och 2a §§ IL. Frågan var då om detta kunde anses strida mot etableringsfriheten i artikel 43 EG (49 EUF) jämfört med artikel 48 (54 EUF). Innehavet av dotterbolag i Sverige utgör en sådan etablering som omfattas av artikel 43 och 48. Att särskilja behandlingen av dotterbolag med utländska moderbolag jämfört med dotterbolag med inhemska moderbolag utgör hinder för etableringsfriheten.

Frågan är då om detta hinder kan motiveras. Till grund för bedömningen lägger nämnden de principer som kan utläsas i M&S⁸³. I detta mål kan utläsas att hinder i etableringsfriheten endast kan motiveras om syftet med ett sådant hinder är legitimt och överrensstämmer med fördraget och kan motiveras med tvingande hänsyn till allmänintresset. Till detta finns tre berättigande grunder, nämligen säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eliminering av risken att förlusten kan användas två gånger samt risken för skatteflykt. Men för att dessa motiveringar och berättigande grunder skall godtas måste åtgärden vara proportionerlig och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att

⁸³ Marks&Spencer mål 446/03

uppnå syftet. I M&S gick den inskränkande åtgärden utöver vad som var nödvändigt. Det som kan utläsas ur M&S är att ett dotterbolag med hemvist i utlandet som uttömt de inhemska möjligheter att beakta förlusten, får, om förlusten är slutlig, föra över sin förlust för kvittning mot moderbolagets vinster. I det aktuella fallet var förlusten inte slutlig, utan det var frågan om en ren resultatutjämnning och det skulle i praktiken betyda att moderbolagets förluster fördes över till de svenska dotterbolagen. Skulle detta tillåtas skulle alla koncerner i europa kunna välja var de vill att deras förluster skall beaktas och den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten skulle allvarligt rubbas. Därav nekar skatterättsnämnden de två svenska dotterbolagen avdrag för koncernbidrag.

RegR fastställer skatterättsnämndens förhandsbesked och hänvisar till Oy AA målet⁸⁴. EUD har i detta mål konstaterat att de finska reglerna med hänsyn till behovet att upprätthålla en välavvägd beskattningsrätt, medlemsstaterna emellan och behovet av att hindra skatteflykt, tjänade legitima syften som stämde överens med fördraget, omfattades av ett tvingande allmänintresse och var ägnade åt att säkerställa att detta syfte uppnåddes. Att medge avdrag skulle innebära att bolagskoncerner fritt kan välja var deras vinster skall beskattas och var deras förluster skall beaktas. Därför utgör den nämnda finska lagstiftningen inte en inskränkning i etableringsfriheten och avdrag för koncernbidrag nekades.

4.2.2 Mål 1648-07

I detta fall skall ett koncernbidrag lämnas från ett svenskt dotterbolag till ett norskt dotterbolag för att täcka upp den förlust som det norska dotterbolaget går med. Moderbolaget till dessa dotterbolag har hemvist inom EES. RegR fastställer skatterättsnämndens förhandsbesked och nekar avdragsrätt för koncernbidraget.

Skatterättsnämndens förhandsbesked lyder som följande: Förutsättningarna för avdragsgillhet för koncernbidraget föreligger inte då det norska dotterbolaget inte är skatteskyldigt i Sverige enligt 35 kapitlet 2 och 2a §§ IL. Innehavet av dotterbolag i Norge utgör en sådan etablering som omfattas av artikel 43 och 48 EG (49 och 54 EUF). Att särskilja behandlingen av dotterbolag med utländska moderbolag jämfört med dotterbolag med inhemska moderbolag utgör hinder för etableringsfriheten. Frågan var igen om detta hinder kunde motiveras. Till grund för bedömningen följer nämnden domen i M&S⁸⁵.

EUD ställer i detta mål upp en rad motiveringar för inskränkning av etableringsfriheten nämligen att syftet med denna inskränkning måste vara legitimt och överrensstämma med fördraget och kunna motiveras med

⁸⁴ Oy AA målet C-231/05

⁸⁵ Marks&Spencer målet 446/03

tvingande hänsyn till allmänintresset. Ytterligare finns tre berättigande grunder, nämligen säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, undvikandet av att förlusten kan beaktas två gånger samt risken för skatteflykt. Men för att dessa motiveringar och berättigande grunder skall godtas måste åtgärden vara proportionerlig och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.

I M&S gick den inskränkande åtgärden utöver vad som var nödvändigt och det som kan utläsas ur detta är då att ett dotterbolag med hemvist i utlandet som uttömt de inhemska möjligheter att beakta förlusten, får, om förlusten är slutlig, föra över sin förlust för kvittning mot moderbolagets vinster. I det aktuella fallet var förlusten inte slutlig, utan det var frågan om en ren resultatutjämnning och det skulle i praktiken betyda att det svenska dotterbolagets vinster förs över till det norska dotterbolaget. Skulle detta tillåtas skulle koncerner om i världen kunna välja var deras vinster och förluster skall beaktas och den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten skulle allvarligt rubbas. Därav nekar skatterättsnämnden avdrag för koncernbidraget med hänvisning till Oy AA målet. I detta fall var det frågan om ett finskt dotterbolag som ville beviljas avdrag för ett koncernbidrag till sitt utländska moderbolag. Nämnden anser att målet godtar de finska reglerna som sådana oavsett i vilken riktning koncernbidraget ges. Det saknas därför anledning att bedöma de svenska reglerna på annat sätt

RegR fastställer skatterättsnämndens förhandsbesked med följande motivering: I Oy AA målet konstaterade EUD att de finska reglerna var proportionerliga och tjänade ett legitimt ändamål med tanke på de berättigandegrunder som uppställs i M&S. Då förlusten inte var slutlig, som var fallet i M&S, skulle, om koncernbidrag anses avdragsgillt under de omständigheter som är fråga om i målet, bolagskoncerner få alltför stor frihet att välja var deras vinster skall beskattas. Detta skulle allvarligt rubba den välavvägda fördelning av beskattningsrätten som existerar mellan medlemsstaterna. Därför strider inte nekandet mot etableringsfriheten.

4.2.3 RÅ 2009 not 36

Tenneco Automotive AB ämnar lämna koncernbidrag till sitt danska systerföretag Tenneco Holdings Danmark ApS för att utjämna förlust som uppkommit i bolaget.

Skatterättsnämnden gör bedömningen att förutsättning för koncernbidrag brister då det danska dotterbolaget inte är skatteskyldigt i Sverige. Nämnden går vidare med att pröva om de svenska reglerna utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Skatterättsnämnden gör bedömningen att reglerna om etableringsfrihet inte kan åberopas i detta fall då moderföretaget har hemvist utanför EU (Amerika). Det är därför fråga om de svenska reglerna strider mot reglerna om fria kapitalrörelser i artiklarna 56-60 EG (63-67 EUF).

Artikel 56 EG förbjuder restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land. Detta betyder att omständigheterna i detta mål faller under fria kapitalrörelser snarare än etableringsfriheten. Dock är utövandet av koncernbidragsrätten en följd av moderbolagets etablering av dotterbolag i Europa. Därför kan detta fall placeras under såväl etableringsfriheten som fri rörelse för kapital. Av EU-domstolens praxis följer att etableringsfriheten är överordnad fri rörelse för kapital. Därför skall de svenska reglerna prövas mot etableringsfriheten och Tenneco Automotive AB vägras avdrag för koncernbidrag till det danska dotterföretaget. Regeringsrätten fastställer skatterättsnämndens förhandsbesked

4.2.4 RÅ 2009 not 35

Ett svenskt moderbolag vill ge koncernbidrag till sina brittiska och spanska dotterbolag, då dessa går med förlust. Skatterättsnämnden gör bedömningen att förutsättning för koncernbidrag inte föreligger då dotterbolagen inte är skatteskyldiga i Sverige. Frågan är då om etableringsfriheten skall leda till att avdragen ändå medges. Nämnden gör den bedömning att M&S domen blir tillämplig i detta fall. Även om koncernbidrag skiljer sig från koncernavdrag så anser nämnde att regelsystemen principiellt är så pass lika att M&S blir tillämpligt. Nämnden gör därefter samma bedömning som i fallen ovan. Då dotterbolagen inte har uttömt de inhemska möjligheter som erbjuds att beakta förlusten, och förlusten inte är slutlig, skulle det rubba den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater, om avdraget skulle beviljas. Alltså nekade moderbolaget avdrag för koncernbidrag. RegR fastställer skatterättsnämndens förhandsbesked och avdrag för koncernbidrag nekade.

4.2.5 Mål nr 3628-07

Ett svenskt dotterbolag och dess finska systerbolag har ett brittiskt moderbolag. Det finska dotterbolaget har gått med förlust och det svenska dotterbolaget ämnar lämna koncernbidrag till sitt finska systerföretag för att täcka upp förlusten. Det svenska dotterbolaget yrkar därför avdrag för koncernbidraget.

Skatterättsnämnden kom fram till i sitt förhandsbesked att förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag saknas eftersom det finska systerföretaget inte är skatteskyldigt i Sverige enligt 35 kapitlet 2 och 2a §§ IL. Igen så blir frågan om etableringsfriheten i artiklarna 43 EG (49 EUF) och 48 EG (54 EUF) leder till att avdrag ändå skall medges. Nämnden kommer här fram till att det brittiska bolagets innehav av dotterbolag i Finland och Sverige utgör en sådan etablering som innefattas i artikel 43 EG.

De svenska koncernbidragsreglerna missgynnar svenska dotterbolag som vill lämna koncernbidrag till ett utländskt systerföretag jämfört med ett

svensk dotterbolag som vill lämna koncernbidrag till ett annat svenskt dotterbolag, och detta räknas som ett hinder till etableringsfriheten. Frågan är om detta hinder kan motiveras. Nämnden gör även här bedömningen att de principer som an utläsas ur M&S målet skall ligga till grund för bedömningen i det aktuella fallet.

I detta fall kom EUD fram till att ett nationellt regelsystem som utesluter gränsöverskridande resultatutjämnning kan utgöra en inskränkning i etableringsfriheten eftersom bolag kan avskräckas från att etablera sig i den medlemsstaten. En sådan inskränkning är endast tillåten om dess ändamål är legitimt och stämmer överrens med fördraget och kan motiveras av det tvingande allmänintresset. Därtill finns tre berättigande grunder, nämligen: säkerställandet av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken för att förlusten beaktas två gånger och risken för skatteflykt. En sista förutsättning för att diskrimineringen skall godtas är att den är proportionerlig och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess syfte. För att koncernbidrag skall få dras av, och likna ett koncernavdrag, måste förlusten i utlandet vara slutlig och inte kunna användas av bolaget eller någon annan, nu eller i framtiden. Förlusten skall alltså vara definitiv. Dessutom måste bolaget ha uttömt de inhemska möjligheter som erbjuds för att använda förlusten.

Då förlusten i det finska systerföretaget inte är slutlig skulle ett avdrag för koncernbidrag innebära att det finska systerföretaget överför sin förlust till det svenska dotterbolaget. Skatterättsnämnden anser att gränsöverskridande förlustutjämnning inte får gå längre än den situation som var för handen i M&S domen d.v.s. överföring av förluster från ett utländskt dotterbolag till ett inhemskt moderbolag då dotterbolaget likviderats. Avdragsförbudet i detta fall strider därför inte mot etableringsfriheten.

RegR motiverar sitt ställningstagande, att fastställa förhandsbeskedet, med principerna som fastställdes i Oy AA målet. Med hänsyn till EUDs ställningstagande i detta mål fann RegR att neka avdrag för koncernbidrag i detta fall inte strider mot gemenskapsrätten.

4.3 Grupp 3 – Den italienska gruppen

4.3.1 RÅ 2009 ref. 14

Ett svenskt moderföretag äger indirekt 100 % i ett italienskt dotterbolag och moderbolaget yrkar att få göra koncernavdrag. Det italienska dotterbolaget har visat underskott åren 2001-2004. Ett underskott enligt italiensk rätt kan endast rullas framåt och kvittas mot framtida vinster i fem år. Efter det kan underskotten inte utnyttjas.

Skatterättsnämnden följer principerna som lades till grund i M&S målet och vill medge avdrag för koncernbidrag. Nämnden anser att även om det svenska systemet för koncernbidrag skiljer sig från det koncernavdrag som var föremål för bedömning i M&S fallet, så är ändå regelsystemen principiellt så lika att M&S kan ge handledning även i detta fall. Motivationen är att avdraget strider mot svenska koncernbidragsregler eftersom det italienska dotterbolaget inte är skatteskyldigt i Sverige. Men att inte medge avdrag för koncernbidraget skulle strida mot etableringsfriheten och EUDs praxis, främst M&S, eftersom förlusten är slutlig och det utländska dotterbolaget har uttömt de inhemska möjligheter som finns för att beakta förlusten.

Skatteverket yrkar att avdrag skall nekas med följande motivering: alla förutsättningar för koncernbidrag är uppfyllda utom nationalitetskravet. Det italienska dotterbolaget är inte skatteskyldigt i Sverige. Anledningen till att förlusten blir definitiv är de italienska reglerna som sätter upp en tidsgräns för hur långt framåt ett års underskott får flyttas. Det kan därför inte läggas på Sveriges bord att ”läka” andra medlemsstaters mindre frikostiga resultatutjämningsregler. Skatteverket anser det inte förenligt med den välavvägde fördelning av beskattningsrätten som existerar mellan medlemsstaterna, att ett avdrag som inte kan användas i ett land, automatiskt får användas i ett annat. I Oy AA målet fann EUD att de finska koncernbidragsreglerna inte var ett hinder mot etableringsfriheten och skatteverket tolkar att detta gäller oberoende i vilken riktning bidraget ges, oavsett om mottagaren redovisar förluster eller inte. Skatteverket anser att det därför saknas skäl att bedöma de svenska reglerna med annan utgång.

Det svenska moderbolaget bestrider skatteverkets yrkande med följande motivering: I M&S anger EUD klart och tydligt att det räcker att dotterbolaget har uttömt de inhemska möjligheter som finns för att använda förlusten och att det inte finns en möjlighet att förlusten utnyttjas bak eller fram i tiden, av bolaget själv eller ett utomstående bolag.

RegR ändrar skatterättsnämndens förhandsbesked och nekar avdrag för koncernbidrag till det italienska dotterbolaget för beskattningsår 2006. Motiveringen till detta är som följande: Förutsättningar för koncernbidrag brister enligt svensk rätt då det italienska dotterbolaget inte är skatteskyldigt i Sverige enligt 35 kapitlet 2 och 2a §§ IL för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till. Eftersom koncernbidraget inte är skattepliktigt i Italien brister även premissen för avdragsrätt, eftersom bidraget, enligt svensk rätt, skall tas upp till beskattning hos mottagaren. Frågan är då om de svenska reglerna strider mot EG-rätten, mer specifikt etableringsfriheten i artiklarna 43 EG (artikel 49 EUF) och 48 EG (artikel 54 EUF).

Av EUDs praxis, närmare bestämt M&S målet, framkommer att inskränkningar av det slag som är fråga om i målet, kan rättfärdigas om de inskränkande kraven eller reglerna uppställs i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna,

förhindra att förlusten beaktas två gånger och att förhindra skatteflykt. Den inskränkande regeln måste dessutom vara proportionerlig och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det syfte som eftersträvs. RegR kommer fram till att de svenska reglerna på skatteskyldighet i Sverige för det företag som tar emot koncernbidraget, inte är proportionerliga när det är fråga om att täcka slutliga förluster. Det finns dock ingenting som stödjer slutsatsen att det strider mot gemenskapsrätten att vägra avdrag för en förlust som är slutlig, inte på grund av att ett bolag har trätt i likvidation och slutat generera överskott, utan på grund av en skatteregel i en annan medlemsstat, där dotterbolaget bedriver sin verksamhet. Det svenska regelsystemet om koncernbidrag kan därför inte anses strida mot gemenskapsrätten och avdrag för koncernbidrag skall därför nekas.

4.3.2 RÅ 2009 ref 15

Moderbolaget i det här fallet är det amerikanska bolaget Illinois Tool Works Inc. Moderbolaget äger indirekt 100% av det luxemburgska företaget Participations S.a.r.l. som i sin tur äger ITW Sweden Holding AB. Participations S.a.r.l. äger också nästan hela ITW (europé) GmbH, ett tyskt bolag, som i sin tur äger ett franskt dotterbolag, ITW Industry SAS, och ett italienskt dotterbolag, Italia Foils SRL.

De tyska, franska och italienska dotterbolagen förutspås visa underskott för i alla fall räkenskapsåren 2005 och 2006. ITW Sweden Holding AB har därför för avsikt att lämna koncernbidrag till dessa dotterbolag och yrkar därför avdrag för detta.

Det tyska dotterbolaget omfattas inte av det tyska systemet med skattekonsolidering och det franska dotterbolaget kan inte utnyttja sina förluster enligt det franska systemet för skattekonsolidering. Det franska dotterbolaget söker dessutom avdrag för koncernbidrag som skall utgå i samband med att det likvideras. Vissa delar av det italienska dotterbolagets förluster kan inte heller utnyttjas efter år 2006.

Nämnden anser att rätten för avdrag brister enligt 35 kapitlet 2 och 2a §§ IL då de tre utländska dotterbolagen inte är skatteskyldiga i Sverige. Frågan är då om de svenska reglerna strider mot gemenskapsrätten, särskilt etableringsfriheten och fria rörelsen för kapital.

Här gör nämnden följande bedömning:

Det luxemburgska bolagets innehav av dotterbolag i Europa utgör en sådan etableringsfrihet som innefattas av etableringsfriheten i artikel 43 EG (49 EUF). En skillnad i behandling av dotterbolag som har samma respektive annan hemvist än moderbolaget är förbjudet. Skattskyldighetsvillkoret gör det mindre attraktivt att etablera sig i Sverige och detta blir då ett hinder etableringsfriheten. Ett sådant hinder kan, enligt principerna i M&S, rättfärdigas om syftet med hindret är legitimt och överensstämmer med fördraget och motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Utöver det

finns tre berättigande grunder, nämligen säkerställandet av den välavvägd fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken för att förlusten beskattas två gånger och till slut risken för skatteundandragande. Utöver det måste den inskränkande åtgärden vara proportionerlig och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.

Om ett dotterbolag har uttömt de inhemska möjligheter som finns att beakta förlusten och det inte finns någon möjlighet för någon att varken bak eller fram i tiden använda sig av förlusten, så går det nationella regler som är fråga om i målet, utöver vad som är nödvändigt för att uppnå huvudsyftet.

Nämnden anser att den skyldighet till gränsöverskridande förlustutjämnning som fastställs av EUDs praxis inte kan anses gå utöver vad som diskuterats i M&S nämligen ett avdrag hos ett moderbolag för en förlust i ett dotterbolag. Avdragsförbudet för det svenska bolaget till sina utländska systerföretag strider enligt nämnden inte mot gemenskapsrätten.

ITW Sweden AB har yrkat att de svenska bestämmelserna om koncernbidrag skall prövas mot artiklarna 56-60 EG (63-67 EUF) d.v.s. fri rörlighet för kapital. Nämnden förklarar här att även om koncernbidrag är en kapitalrörelse är den i första hand ett utnyttjande av etableringsfriheten och därmed saknas anledning att pröva de svenska bestämmelserna självständigt mot artiklarna om fri kapitalrörelse.

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet skall fastställas med följande motivering: Domen i M&S avsåg en specifik situation och det saknas därför skäl att avdragsrätt skall tillkomma annan än moderbolaget. Avdragsrätt i andra situationer skulle leda till att gränsöverskridande koncerner skulle få en alltför stor frihet att välja var deras vinster skall beskattas.

Förlusten i det italienska dotterbolaget beror på att de inhemska italienska reglerna ställer upp en tidsfrist på hur långt framåt en förlust får förskjutas. Det kan inte åligga Sverige att "läka" andra länders mindre frikostiga resultatutjämningsregler. En förutsättning för koncernbidrag är att bidraget beskattas hos mottagaren för att givaren skall ha rätt att dra av det. I Italien är inte koncernbidraget skattepliktigt. Att en del medlemsstater inte beskattar ett koncernbidrag beror på skattemiljön i den medlemsstaten och är ingen brist eller hindrande åtgärd i de svenska reglerna. Oy AA målet innebar ett allmänt godtagande av det finska regelsystemet och det saknas därför anledning att bedöma det svenska på annat sätt.

ITW Sweden Holding AB överklagar skatterättsnämndens förhandsbesked vad angår koncernbidraget till det franska och italienska dotterbolagen. Förlusterna i dessa systerföretag är eller kommer att bli slutliga och de har därför inget val i vart förlusterna skall beaktas. Vad gäller Oy AA domen så hade det mottagande bolaget inga slutliga förluster. Här är det frågan om slutliga förluster och dessa kan därför inte användas dubbelt.

RegR gör följande bedömning: I Oy AA målet ansågs de finska koncernbidragsreglerna stå i överrensstämmelse med gemenskapsrätten på

det området. Det var inte fråga om en slutlig förlust och om avdrag hade medgetts här hade gränsöverskridande koncerner fått alltför stora valmöjligheter till vart deras vinster skall beskattas och deras förluster beaktas. RegR anser att den skyldighet till gränsöverskridande resultatutjämning som kan utläsas ur EUDs praxis, inte sträcker sig längre än till den situation som var för handen i M&S målet, nämligen avdragsrätt för moderbolaget för dotterbolagets förlust. RegR anser därför inte att det strider mot gemenskapsrätten att vägra det svenska dotterbolaget avdrag för koncernbidrag till de utländska dotterbolagen, även om förlusterna i de utländska systerbolagen är helt eller delvis är definitiva. RegR fastställer därför skatterättsnämndens förhandsbesked och nekar det svenska dotterbolaget avdrag för koncernbidrag till systerbolagen.

4.3.3 RÅ 2009 not 37

Gambro AB är moderföretag till helägda dotterbolag i bl.a. nederländerna och Italien. Båda dotterbolagen går med förlust. Det nederländska dotterbolaget skall likvideras och i Italien får en förlust endast skjutas framåt för framtida utnyttjande i fem år. Förlusterna i båda dotterbolag kommer därför att bli slutliga.

Skatterättsnämnden motiverar sitt ställningstagande på följande sätt: Rätten för avdrag för koncernbidrag brister enligt 35 kapitlet 2 och 2a §§ IL då de två utländska dotterbolagen inte är skatteskyldiga i Sverige. Frågan är då om avdrag ändå kan medges i gemenskapsrätten. Det är etableringsfriheten i artikel 43 EG (49 EUF) och 48 EG (54 EUF) som skall prövas.

Skatteskyldighetsvillkoret kan vara avskräckande för bolag som söker etablera sig i Sverige och detta kan då utgöra ett hinder etableringsfriheten. Ett sådant hinder kan, enligt principerna i M&S, rättfärdigas om syftet med hindret är legitimt och överrensstämmer med fördraget och motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Vidare finns tre berättigande grunder, nämligen säkerställandet av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken för att förlusten beskattas två gånger och till slut risken för skatteundandragande. Dessutom måste den inskränkande åtgärden vara proportionerlig och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess syfte.

I M&S fann EUD att om ett dotterbolag uttömt de inhemska möjligheter som finns att utnyttja förlusten och det inte finns möjligheter för någon att använda sig av förlusten, så går det nationella regler, som är fråga om i målet, utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.

I båda fallen blir förlusterna slutliga och kan inte nyttjas av någon annan på något sätt. Nämnden anser att avdrag bör medges.

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet skall ändras och att Gambro AB inte beviljas avdrag med följande motivering: Skatteverket anser att nämnden

felaktigt har dragit slutsatsen att avdragsrätten är oberoende av om det utländska dotterbolaget beskattar koncernbidraget eller inte. EUD har inte fastställt någon generell avdragsrätt för förluster i gränsöverskridande koncerner som gäller oavsett om moderbolagets hemviststat ställer upp regler om för resultatutjämnning inom koncerner eller ej och oberoende hur dessa regler ser ut.

Skatteverket gör samma initiala bedömning som nämnden nämligen att rätten för avdrag för koncernbidrag brister enligt 35 kapitlet 2 och 2a §§ IL då de två utländska dotterbolagen inte är skatteskyldiga i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till. Gambro bör därför inte få avdrag för bidrag till sitt nederländska företag då bidraget inte beskattas varken i Sverige eller i Nederländerna. Skatteverket finner att avdragsrätten brister ytterligare eftersom det nederländska dotterbolaget träder i likvidation samma år som bidraget ges. Därför brister avdragsrätten även enligt 35 kapitlet 3§ IL att dotterbolaget måste vara helägt under moder- och dotterbolagets hela beskattningsår.

I det italienska dotterbolagets situation föreligger en tidsmässig begränsning av förlustavdrag, men detta är en följd av interna italienska skatteregler. Om avdrag skulle medges måste Sverige avstå skatteunderlag för att ”läka” andra medlemsstaters mindre frikostiga regler och detta leder till en rubbning i den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. De svenska reglerna kan därför här inte anses diskriminera gemenskapsrätten eftersom det i detta fall är det italienska reglerna som skapar förlustbortfall.

Gambro bestrider detta och yrkar att avdrag skall beviljas. Gambro är av den åsikten att det inte spelar någon roll om koncernbidraget beskattas i Nederländerna eller Italien eller ej eftersom samma skattemässiga resultat uppkommer. De principer som lades till grund i Oy AA målet kan inte bli tillämpliga i det aktuella fallet eftersom det, till skillnad från Oy AA målet, är fråga om en definitiv och slutlig förlust. Det som är avgörande är att förlusterna inte kan användas på annat sätt än som beskrivs i M&S nämligen som förlustavdrag.

RegR ändrar skatterättsnämndens förhandsbesked så att Gambro beviljas avdrag för koncernbidrag till det nederländska dotterbolaget men nekas avdrag för koncernbidrag till det italienska dotterbolaget. Till detta anger RegR följande motivering: Förutsättningar för avdrag till det nederländska dotterbolaget brister enligt svensk rätt, närmare bestämt 35 kapitlet 2 och 3 §§ IL. Det nederländska dotterbolaget är inte skatteskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till och koncernbidrag är inte skattepliktigt enligt nederländsk rätt. En prövning bör därför göras om de svenska reglernas kompatibilitet med etableringsfriheten. Regeringen finner att de principer som lades till grund i M&S målet bör vara vägledande i det aktuella fallet. Eftersom de svenska reglerna medger en avdragsrätt för ett svenskt moderbolag som vill tillgodogöra sig förluster i ett svensk dotterbolag, men inte medger samma möjlighet om dotterbolaget är utländskt, kan de svenska reglerna därför innebära en diskriminering av

etableringsfriheten. RegR finner att kravet på skatteskyldighet i Sverige inte är proportionellt när det är fråga om att täcka slutliga förluster. RegR finner att Oy AA målet inte kan vara vägledande i det aktuella fallet då det i det förra målet inte var fråga om en slutlig förlust.

RegR finner därför att det först vid likvidationens avslut kan fastställas vare sig bolaget gått med en slutlig vinst eller förlust. RegR konstaterar därför att ett svenskt moderbolag vid upprättande av bokslut för sista hela beskattningsåret för dotterbolaget kan besluta om koncernbidrag till dotterbolaget och avdrag för koncernbidrag bör därför medges för det år då likvidationen av dotterbolaget avslutas. Detsamma bör därför gälla för direkt helägda dotterbolag inom EES-området. Avdrag för koncernbidrag till det nederländska dotterbolaget bör därför medges det år då likvidationen av detta avslutas.

I Italien finns en så kallad fem-års-regel. Det betyder att förluster som uppkommer i ett bolag i Italien får skjutas framåt och utnyttjas i fem år framöver. Efter det får underskotten inte utnyttjas. Koncernbidraget från Gambro AB till dess italienska dotterbolag ämnar täcka sådana förluster som på grund av fem-års-regeln, förfallit.

RegR börjar sin bedömning på samma sätt som för det nederländska dotterbolaget och finner att avdrag för koncernbidrag brister enligt svensk rätt, nämligen 35 kapitlet 2 och 3 §§ IL. Frågan är om avdrag medges enligt etableringsfriheten i artiklarna 43 EG (49 EUF) och 48 EG (54 EUF). Som RegR tidigare kommit fram till så är de svenska reglerna oproportionerliga när det är fråga om att täcka definitiva förluster, och motsvarande begränsningar inte gäller för svenska dotterbolag. I det här fallet är det förvisso fråga om en slutlig förlust, men denna beror inte på att verksamheten slutat generera överskott, utan beror på skattemiljön i det landet nämligen en skatteregel i den andra medlemsstaten.

RegR ändrar skatterättsnämndens förhandsavgörande och förklarar att Moderbolaget Gambro AB medges avdrag för koncernbidrag till sitt nederländska dotterbolag det år likvidationen av detta bolag avslutas, men medger inte avdrag för koncernbidrag till det italienska dotterbolaget.

4.4 Sammanställning av målen

I Marks & Spencer gruppen anser jag att RegR gjort en rätt bedömning av rättsläget och i sin tolkning av Marks & Spencer fallet. Avdrag för koncernbidrag för att täcka slutliga förluster då bolaget gjort allt för att uttömma de inhemska möjligheterna för att beakta förlusten.

RegR använde Oy AA målet som ledstjärna i sin bedömning av fallen i Oy AA gruppen. Målen handlade om avdrag för koncernbidrag för förlustutjämnning och det var här inte fråga om en slutlig förlust utan endast ett underskott. Detta är enligt Marks & Spencer och Oy AA målen inte tillåtet vare sig det gäller koncernbidrag mellan moder- och dotterbolag,

dotter- till moderbolag eller dotter- till dotterbolag. Som RegR mycket riktigt påpekade så hade bolagen fått för stort utrymme att själva välja var deras förluster skall dras av och den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna hade rubbats om avdrag för koncernbidrag hade tillåtits i sådana situationer.

Den tredje gruppen, den italienska gruppen, är en svår grupp. Det gällde slutliga definitiva förluster, men dessa hade uppkommit på grund av en intern bestämmelse i den staten. Det rörde sig här om ett svenskt moderbolag som vill få avdrag för en slutlig förlust hos sitt italienska dotterbolag. Enligt italiensk intern rätt får underskott rullas framåt i max fem år. Detta innebär att varken det italienska dotterbolaget, eller någon annan, kan använda sig av förlusten efter fem år.

I min mening är denna 5 års regel en inhemska möjlighet att beakta förlusten. Bara för att denna möjlighet, till skillnad från svensk rätt, är begränsad i tiden betyder det inte att det italienska dotterbolaget inte har uttömt de inhemska möjligheterna för att beakta förlusten. Jag anser att detta utgör en sådan definitiv och slutlig förlust som EUD talade om i M&S.

RegR, som valde att basera sin dom på de principer som kan utläsas ur M&S, har därför feltolkat EU-rätten på detta område och har istället tillämpat en alldeles för snäv tolkning.

5 Lissabonfördraget

Fram till 1 december 2009 hade vi tre grundfördrag inom Europeiska Unionen, EU-fördraget (Fördraget om Europeiska unionen), EG-fördraget (Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, nedan EGF) och Euroatomfördraget (Fördraget om upprättandet av Europeiska atomenergigemenskapen). Det är EGF som använts för att harmonisera medlemsstaternas skattelagstiftning. Den 1 december 2009 trädde Lissabonfördraget, i kraft. Lissabonfördraget ersätter Romfördraget, eller EGF. Härmed ersätts Europeiska Gemenskapen av Europeiska Unionen⁸⁶. Både EU-fördraget och EG-fördraget har ändras genom Lissabonfördraget. EU-fördraget behåller samma namn men EG-fördraget men ersätts med EU-fördraget (Fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt). Eftersom gemenskapsbegreppet försvinner, ersätts det av unionsbegreppet, och därför byter också EG-domstolen (EGD) namn till EU-domstolen (EUD)⁸⁷. Många förändringar har satts i spel med EUF och ett av de tydligaste exempel är avskaffandet av trepelarstrukturen⁸⁸. Europaparlamentets har fått en viktigare roll men störst praktisk betydelse får de straffrättsliga förändringarna tillsammans med det nya polisiära samarbetet⁸⁹.

De europarättsliga fall som har diskuterats ovan är baserade på EGF. Dessa fall behandlar den direkta beskattningens område och det är därför nödvändigt att göra en jämförelse mellan de i rättsfallen berörda artiklarna i EGF med artiklarnas nuvarande lydelse i EUF. De principer som lagts till grund i M&S⁹⁰ och Oy AA⁹¹ skulle förlora sin betydelse om de artiklar som målen rörde sig om inte längre existerar. Finansdepartementets promemoria, som baseras på RegR tolkning av dessa EG-mål, skulle inte heller vara aktuell. Denna jämförelse kommer därför att fokusera på de artiklar i EUF och EGF som diskuterats i M&S och Oy AA.

⁸⁶ <http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Berglund%20mfl%2015feb.pdf> 13/04/2010
13:36 sidan 2

⁸⁷ <http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Berglund%20mfl%2015feb.pdf> 13/04/2010
14:03 sidan 3

⁸⁸ <http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Berglund%20mfl%2015feb.pdf> 13/04/2010
13:47 sidan 3

⁸⁹ <http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Berglund%20mfl%2015feb.pdf> 13/04/2010
13:51 sidan 2

⁹⁰ Mål C-446/03

⁹¹ Mål C-231/05

5.1 Allmänna diskrimineringsförbudet

En viktig grundläggande princip för alla nationella regler som har effekt på den direkta beskattningens område är det allmänna diskrimineringsförbudet. Detta återfinns i artikel 12 EGF punkten 1 och stadgar att all diskriminering på grund av nationalitet skall förbjudas. Men denna artikel är väldigt generellt utformad och har därför ett väldigt generellt tillämpningsområde. Artikeln påverkar inte tillämpningen av andra fördragsbestämmelser. Artikel 18 EUF är precis likadan som artikel 12 EGF och det generella förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet är alltså detsamma.

Lissabonfördraget sätter upp ett anti-diskrimineringsmål i artikel 3.3 stycke 2 i EU-fördraget, och detta mål går ut på att bekämpa vad fördraget kallar social utestängning och diskriminering men målet går också ut på att gynna social rättvisa och socialt skydd. Artikeln tar även en mer familjär vändning och stadgar att jämställdhet mellan kvinnor och män, skydd av barnens rättigheter och solidaritet mellan generationerna också skall uppnås.

5.2 Fri rörlighet för unionsmedborgare

Unionsmedborgarskap återfinns i artikel 17 EGF. I första punkten föreskrivs att varje person som är medborgare i en medlemsstat även erhåller ett unionsmedlemskap. Unionsmedborgarskapet är bara ett extra privilegium och skall naturligtvis inte ersätta de nationella medborgarskapet som medlemsstaterna uppställer. Detta tydliggörs ytterligare i andra punkten som stadgar att dessa medborgare skall ha de rättigheter och skyldigheter som fördraget föreskriver.

Unionsmedlemskap innebär en rätt till fri rörlighet inom medlemsstaternas territorier. Denna rättighet återfinns i artikel 18 punkten 1 EGF. Rättigheten innebär att varje unionsmedborgare har rätt att fritt röra sig och att uppehålla sig inom en medlemsstats territorium, med undantag av specialbestämmelser i fördraget.

Vidare återfinns fler rättigheter för unionsmedborgare i artiklarna 19-21 EGF. Dessa rättigheter innefattar bland annat att en unionsmedborgare som vistas i en annan medlemsstat än den han är medborgare i likaväl skall ha rösträtt på samma villkor som medborgarna i den staten⁹², att unionsmedborgare som vistas i tredje land, och dennes medlemsstat inte är representerad där, åtnjuter skydd från andra medlemsstaters diplomatiska

⁹² Artikel 19 EGF

och konsulerä myndigheter på plats⁹³ och att varje unionsmedborgare har rätt att göra framställningar till Europaparlamentet⁹⁴.

Unionsmedborgarskapet i artikel 17 EGF tillsammans med rörelsefriheten i artikel 18 EGF och rättigheterna för unionsmedborgare i artiklarna 19-21 EGF, återfinns numera i artikel 20 EUF.

Reglerna om icke-diskriminering på grund av nationalitet tillsammans med fri rörlighet för unionsmedborgare har betydelse i skattesammanhang då både juridiska och fysiska personer omfattas av unionsmedlemskapet och åtnjuter dess rättigheter. Artikel 12 EGF tillsammans med artiklarna 17–18 EGF ansågs förbjuda diskriminering på grund av nationalitet när en unionsmedborgare utnyttjat sin rätt till fri rörlighet inom EU⁹⁵. Artikel 18 EUF är i princip en exakt kopia av artikel 12 EGF och artiklarna 17-21 EGF har sammanslagits till artikel 20 EUF. Inkorporationen av Lissabonfördraget innebär därför inte någon förändring av unionsmedborgares rättigheter till fri rörlighet och icke-diskriminering .

Vissa ändringar har slagit igenom men de är av marginell karaktär vilket innebär att dessa förändringar inte kan få någon väsentlig betydelse⁹⁶. Den tidigare artikeln 12 EGF har bara bytt siffra till artikel 18 EUF men har samma innehåll. Rättigheterna i artiklarna 17-21 EGF finns med samma innebörd och i princip samma ordalydelse i artikel 20 EUF. Till de större förändringarna hör omdisponeringen av artiklarna 17 och 18 EGF⁹⁷ och det faktum att icke-diskrimineringen debuterar tidigt som ett mål för unionen i artikel 3.3 stycke 2 i EU-fördraget. Detta visar att EU anser att icke-diskriminering är så pass fundamentalt för EU att det bör vara ett mål för Unionen. Men det ändrar inte det faktum att förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet för unionsmedborgare som utövat sin rätt till fri rörlighet, inte har förändrats nämnvärt i Lissabonfördraget.

5.3 Fri rörlighet

Reglerna om fri rörlighet omfattar fri rörlighet för varor i artikel 23 EGF (artikel 28 EUF), fri rörlighet för arbetstagare i artikel 39 EGF (artikel 45 EUF), etableringsfriheten i artikel 43 EGF (artikel 49 EUF), fri rörlighet för tjänster i artikel 49 EGF (artikel 56 EUF) och fri rörlighet för kapital i artikel 56 EGF (artikel 63 EUF). De rättsfall som har diskuterats ovan har berört två friheter, nämligen etableringsfriheten och fri rörlighet för kapital. Det är då dessa två friheter som jag ska jämföra för att utreda om någon

⁹³ Artikel 20 EGF

⁹⁴ Artikel 21 EGF

⁹⁵ <http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Berglund%20mfl%2015feb.pdf> 11/05/2010 klockan 14:30 sidan 7

⁹⁶ <http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Berglund%20mfl%2015feb.pdf> 11/05/2010 klocka 14:37 sidan 7

⁹⁷ <http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Berglund%20mfl%2015feb.pdf> 11/05/2010 klockan 14:39 sidan 7

större förändring har skett sen Lissabonfördraget. Som har nämnts ovan baseras M&S och Oy AA på reglerna i EGF och dessa rättsfall och de principer om lagts till grund i dessa rättsfall skulle möjligen förlora sin innebörd om regelverket för dessa två friheter har förändrats i Lissabonfördraget.

5.3.1 Etableringsfriheten

Etableringsrätten fanns i EGF i artiklarna 43 och 48 och återfinns nu i 49 och 54 EUF.

Artikel 43 EGF stadgar att medborgare i en medlemsstat fritt får etablera sig på annan medlemsstats territorium, och att alla inskränkningar som förhindrar detta skall förbjudas. Etableringsfriheten innefattar också rätten att, utan inskränkningar, välja etableringsform dvs. att en medborgare får på annan medlemsstats territorium inte bara etablera ett bolag, utan kan även etablera ett dotterbolag, ett kontor eller en filial. Artikeln omfattar även rätten att starta och utöva verksamhet som egenföretagare, men även att bilda och driva sådana företag som anges i artikel 48 andra stycket. Dessa etableringar skall etableras efter värdlandets villkor och bestämmelser. Motsvarande bestämmelse återfinns i artikel 49 EUF, och denna artikel har samma innehåll och har därför ur materiell synvinkel inte förändrats alls.

Artikel 48 EGF första stycket stadgar att bolag som bildats i kongruens med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall likställas med fysiska personer som är medborgare inom gemenskapen, vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel.

I andra stycket föreskrivs att ett bolag kan vara vilken offentligrättslig eller privaträttslig juridisk person som helst, eller ett bolag enligt civil- eller handelslagstiftning i den medlemsstaten, där även inbegripet kooperativa föreningar. Undantagsvis anses inte bolag som inte drivs i vinstsyfte utgöra sådana bolag som åtnjuter etableringsfrihet enligt denna artikel.

Artikel 54 EUF är oförändrad och en exakt kopia av artikel 48 EGF. Etableringsfriheten består och är med andra ord oförändrad.

5.3.2 Fri rörlighet för kapital

Detta är den enda friheten som även tillämpas på transaktioner med icke medlemsstater dvs. tredje land. M&S visade att om fri rörlighet för kapital och etableringsfriheten är tillämpliga på samma transaktion, tar etableringsrätten över, då kapitalrörelser är en följd av den etableringen. Bestämmelserna om fri rörlighet för kapital gäller därför endast för renodlade kapitalrörelser.

Artikel 56 EGF behandlar fri rörlighet för kapital och stadgar att alla restriktioner på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och mellan medlemsstater och tredje land skall förbjudas. Detsamma gäller för betalningar. Denna artikel står numera som artikel 63 EUF och är oförändrad i förhållande till artikel 56 EGF.

Artikel 57 EGF behandlar specifikt kapitaltransaktioner till tredje land. Motsvarande bestämmelse i Lissabonfördraget finns i artikel 64 EUF. En större förändring har här skett. I artikel 57 p.2 EGF *får* rådet med kvalificerad majoritet, på förslag av kommissionen, ta beslut i frågor gällande åtgärder angående kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller de investeringar och kapitalrörelser som räknas upp i den artikeln.

I artikel 64 EUF är det Europaparlamentet och rådet som tillsammans *ska* besluta om de kapitalrörelser och investeringar som nämns i denna artikel. Enhällighet krävs för sådana åtgärder som utgör ett steg tillbaka inom gemenskapsrätten, respektive unionsrätten när det gäller liberaliseringen av kapitalrörelser till och från tredje land. Det är endast rådet som beslutar om frågor i denna situation, men enligt EUF måste rådet göra detta efter att ha hört parlamentet.

Materiellt sätt har inget förändrats, det är tal om samma kapitalrörelser och investeringar i båda artiklarna. Det enda som har förändrats är beslutsorganen. Vilken effekt det kommer få för framtida bedömningar är svårt att säga, men det innebär att rättsfall som baserats på artikel 56 och 57 EGF är fortfarande aktuella även om vi nu har artikel 63 och 64 EUF istället.

Artikel 56 EGF skall läsas tillsammans med artikel 58 EGF, och denna sistnämnda artikel har sin motsvarighet i artikel 65 EUF. Dessa artiklar ger en medlemsstat möjlighet instifta undantag till rätten till fri rörlighet för kapital. Punkterna 65.1 – 65.3 EUF är materiellt oförändrade i jämförelse med artikel 58 EGF. Detta innebär att det är upp till medlemsstaterna att rent internt bestämma och särskilja regler på olika orter i den medlemsstaten och förhindra överträdelse av intern lagstiftning. Dessa bestämmelser påverkar inte tillämpligheten av godtagbara restriktioner för etableringsfriheten och de rättigheter som föreskrivs en medlemsstat i punkten 1 och 2 får inte användas för att diskriminera den fria rörligheten för kapital. Artikel 65 har fått en ny inlagda nämligen artikel 65 punkten 4. Enligt denna kan en medlemsstat söka tillstånd, hos kommissionen, för en restriktiv skatteåtgärd

som en medlemsstat vidtar mot ett eller flera tredjeländer, om denna skatteåtgärd kan anses förenlig med fördraget om åtgärden är berättigad med hänsyn till något av unionens mål och med en väl fungerande inre marknad. Detta visar på samma syn till inskränkande eller diskriminerande åtgärder mot fördragsfriheterna inom unionen som mellan en medlemsstat och tredje land. Materiellt sett har denna artikel artikel 58 EGF (artikel 65 EUF) inte förändrats med införandet av Lissabonfördraget, men dess tillämplighet har utsträckts till att omfatta även tredje land.

6 Regeringens proposition 2009/10:194

6.1 Lagen om gränsöverskridande koncernavdrag

Som har diskuterats ovan har M&S och Oy AA målen lett till att gränsöverskridande koncernavdrag tillåts i vissa fall. RegR har underkänt vissa av de svenska koncernbidragsbestämmelserna då de inte är förenliga med EU-rätten, och har därför tillåtit koncernavdrag för svenska moderföretag, utan att inhämta förhandsbesked hos EUD. Regeringen har därför utformat ett lagförslag om i vilka situationer och under vilka former, ett gränsöverskridande koncernavdrag får göras. Denna proposition baseras på RegR domar och härstammar från finansdepartementets tolkning av dessa.

Regeringen föreslår man inför ett nytt kapitel i Inkomstskattelagen (IL), ett 35a kapitel med titeln *Koncernavdrag*⁹⁸. Nedan ska jag visa och diskutera lagen.

Den första paragrafen definierar ramen för kapitlet, nämligen att det här återfinns bestämmelser om svenska moderföretags rätt att göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag.⁹⁹ Denna första paragraf informerar helt enkelt om det nya kapitlets innehåll och har utformats enligt lagrådets förslag¹⁰⁰.

Den andra paragrafen förklarar vad som utgör ett svenskt moderbolag och vad som menas med ett helägt utländskt dotterbolag¹⁰¹.

Ett koncernavdrag omfattar ett moderbolag och ett dotterbolag i olika länder. Enligt bestämmelsen i detta kapitel kan ett svenskt moderbolag utgöras av ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag, en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte undantas från skattskyldighet i 7 kapitlet IL¹⁰².

Det som utgör ett koncernförhållande mellan bolagen är att det svenska moderbolaget ska äga minst 90 procent av andelarna i det utländska dotterbolaget. Vad som utgör ett utländskt dotterbolag förklaras närmare i andra stycket i denna paragraf

⁹⁸ Prop. 2009/10:194 sidan 5

⁹⁹ Prop. 2009/10:194 sidan 5

¹⁰⁰ Prop. 2009/10:194 sidan 44

¹⁰¹ Prop. 2009/10:194 sidan 5

¹⁰² Prop. 2009/10:194 sidan 44

I andra stycket förklaras att ett helägt utländskt dotterbolag är ett utländskt företag som motsvarar ett svensk aktiebolag eller ekonomisk förening, vars andelar ägs till minst 90 procent av dess svenska moderbolag. Detta dotterbolag måste dessutom ha hemvist i en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet¹⁰³.

Privatbostadsföretag och investmentföretag gäller inte som företag enligt denna bestämmelses tredje stycke. Detta avses för både moder- och dotterföretag¹⁰⁴.

Den tredje paragrafen¹⁰⁵ diskuterar och utreder bolagens hemvist. Bolagets hemvist avgörs av en stats nationella bestämmelser. Skatteavtal får dock företräde då det i paragrafen står att om en klausul i ett skatteavtal sätter bolagets hemvist i en annan stat, skall det bolaget anses ha hemvist där¹⁰⁶.

Fjärde paragrafen diskuterar företag i intressegemenskap¹⁰⁷. Om ett moder-/dotterbolags förhållande inte uppfylls, dvs. ett ägande om minst 90 procent inte finns, kan det ändå vara så att ett företag har ett väsentligt inflytande i ett annat företag, direkt eller indirekt. Dessa två företag sägs, enligt paragrafens första punkt, befinna sig i intressegemenskap¹⁰⁸. Två företag som befinner sig under mestadels gemensam ledning är också, enligt paragrafens andra punkt, i intressegemenskap¹⁰⁹. Denna bestämmelse är inte begränsad till de företagsformer som diskuteras i 2 §, utan här kan till exempel ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person vara företag i intressegemenskap och även privatbostadsföretag och investmentföretag omfattas av denna bestämmelse¹¹⁰.

Den femte paragrafen diskuterar de villkor och förutsättningar som skall uppfyllas för att koncernavdrag skall medges¹¹¹. Det finns fem punkter i denna paragraf som anger de förutsättningar som måste vara uppfyllda för att ett svenskt moderbolag ska få göra koncernavdrag för en förlust som uppkommit hos ett utländskt dotterbolag. Enligt punkten ett ska dotterbolaget ha försatts i likvidation som ska ha avslutats¹¹². Enligt punkten två ska dotterbolaget ha varit helägt (minst 90 procent) under hela moder- och dotterbolagets beskattningsår ända tills likvidationen avslutas. Ägandet under hela beskattningsåret innebär helt enkelt att moderbolaget har ägt dotterbolaget under hela beskattningsåret fram till att likvidationen har avslutats. Även om en likvidation avslutas mitt i ett beskattningsår betyder inte det att dotterbolaget inte har varit helägt av moderföretaget under

¹⁰³ Prop. 2009/10:194 sidan 44

¹⁰⁴ Prop. 2009/10:194 sidan 44

¹⁰⁵ Prop. 2009/10:194 sidan 5

¹⁰⁶ Prop. 2009/10:194 sidan 44

¹⁰⁷ Prop. 2009/10:194 sidan 5

¹⁰⁸ Prop. 2009/10:194 sidan 44

¹⁰⁹ Prop. 2009/10:194 sidan 44

¹¹⁰ Prop. 2009/10:194 sidan 45

¹¹¹ Prop. 2009/10:194 sidan 6

¹¹² Prop. 2009/10:194 sidan 45

behövlig tid¹¹³. I punkt tre står att moderbolaget skall göra avdraget vid beskattningen för det år då likvidationen av dotterbolaget avslutats¹¹⁴. Enligt punkt fyra krävs för att avdrag skall beviljas att moderbolaget redovisar avdraget i sin självdeklaration¹¹⁵. I punkten fem anges att för att få beviljat koncernavdrag gäller det att företag i intressegemenskap med moderbolaget inte bedriver rörelse i den stat där dotterbolaget hade hemvist, vid likvidationens avslut¹¹⁶.

Den sjätte paragrafen diskuterar vad som utgör en slutlig förlust¹¹⁷. Enligt första punkten krävs att förlusten inte har kunnat, och inte kan komma att utnyttjas av dotterbolaget eller av någon annan i dotterbolagets hemviststat¹¹⁸. Denna möjlighet till utnyttjande av förlusten gäller från när förlusten uppstod till dess att likvidationen avslutats¹¹⁹ och det spelar ingen roll på vilket sätt förlusten minskat den skattepliktiga vinsten eller skatten¹²⁰. Alla utsikter att använda förlusten till skattemässiga lättnader eller förmåner ska beaktas¹²¹.

Vidare skall dotterbolaget ha uttömt de inhemska rättigheter som erbjuds i hemviststaten att fästa avseende vid förluster för det eller de beskattningsår som avdragsyrkandet avser¹²². Det som prövningen lägger tyngd vid är om förlusten faktiskt har utnyttjats, helt eller delvis, eller om den hade kunnat utnyttjas, utan att så faktiskt har gjorts¹²³. Huruvida en förlust kan eller har kunnat utnyttjas, helt eller delvis, beror dels på om det finns någon rättslig möjlighet därtill och dels på om omständigheterna var sådana att denna möjlighet har kunnat utnyttjas. Med andra ord måste dotterbolaget ha gjort vad som är möjligt för att förlusten ska komma till användning i dotterbolagets hemviststat¹²⁴. Det är det bolaget som yrkar på avdrag dvs. moderbolaget, som ska göra sannolikt att detta har skett.

Enligt sjätte paragrafen andra punkten skall skälet till att förlusten inte kan utnyttjas av dotterbolaget, inte bero på att det saknas en rättslig möjlighet till detta eller att denna möjlighet är tidsbegränsad¹²⁵. Det betyder att om det till exempel inte finns bestämmelser om koncernbidrag i dotterbolagets hemviststat eller om det finns bestämmelser om detta men den möjlighet som dessa regler ger är begränsad i tiden och den tid som gör det möjligt för

¹¹³ Prop. 2009/10:194 sidan 45

¹¹⁴ Prop. 2009/10:194 sidan 45

¹¹⁵ Prop. 2009/10:194 sidan 45

¹¹⁶ Prop. 2009/10:194 sidan 45

¹¹⁷ Prop. 2009/10:194 sidan 6

¹¹⁸ Prop. 2009/10:194 sidan 45

¹¹⁹ Prop. 2009/10:194 sidan 45

¹²⁰ Prop. 2009/10:194 sidan 46

¹²¹ Prop. 2009/10:194 sidan 46

¹²² Prop. 2009/10:194 sidan 46

¹²³ Prop. 2009/10:194 sidan 46

¹²⁴ Prop. 2009/10:194 sidan 46

¹²⁵ Prop. 2009/10:194 sidan 46

dotterbolaget att utnyttja förlusten har gått till ända, så är förlusten ändå inte slutlig i den mening som erfordras för koncernavdrag¹²⁶.

Sjunde paragrafen behandlar avdragets storlek¹²⁷. Punkten ett säger att avdraget inte får överstiga förlusten hos dotterbolaget vid slutet av det sista hela beskattningsåret före eller vid likvidationens avslutande. Enligt punkten två får avdraget heller inte överstiga ett positivt resultat hos moderbolaget.

I andra stycket tydliggörs att vid sammanställning av resultatet hos moderbolaget ska resultatet minskas med eventuella koncernbidrag som bolaget har tagit upp till beskattning sedan dotterbolaget blivit helägt i enlighet med vad som föreskrivs i 5 § 2 (dotterbolaget ska ha varit helägt i moder- och dotterbolagets hela beskattningsår) och som har förorsakat eller ökat ett underskott hos givaren.

Av tredje stycket framgår att dotterbolagets förlust ska räknas om till svenska kronor enligt den valutakursen som fastställts av Europeiska centralbanken den dag då likvidationen avslutats. Har ingen kurs kunnat fastställas för den dag gäller kursen för närmast föregående svenska bankdag.

Åttonde paragrafen diskuterar enligt vilka skatteregler avdraget skall beräknas efter¹²⁸. Enligt paragrafens första stycke och första punkt skall förlusten uppgå till det lägsta belopp som beräknats dels enligt skattereglerna i dotterbolagets hemviststat, dels som om det var ett svenskt aktiebolag med motsvarande inkomster i Sverige enligt de svenska skattereglerna¹²⁹. Båda dessa uträkningar ska göras vid de tidpunkter som anges i 7 § 1 dvs. vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande och vid likvidationens avslutande¹³⁰. Den lägsta av dessa förluster får dras av hos moderföretaget vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats¹³¹. Förlusten skall beräknas enligt skattereglerna i den utländska stat där dotterbolaget har sin hemvist som om bolaget var ett svenskt aktiebolag med motsvarande inkomster i Sverige. Beräkningarna skall göras innan och vid likvidationens avslutande. Det blir därför totalt fyra beräkningar av förlustens storlek och det är det lägsta av dessa belopp som ska ligga till grund för koncernavdrag¹³².

Enligt andra stycket skall man bortse från förluster som har uppkommit innan dotterbolaget blev helägt i enlighet med 5 § 2¹³³.

Risken för att moderbolaget försöker göra avdrag för en förlust som motsvarar de obeskattade övervärden som finns hos dotterbolaget, elimineras i tredje stycket¹³⁴.

¹²⁶ Prop. 2009/10:194 sidan 45

¹²⁷ Prop. 2009/10:194 sidan 6

¹²⁸ Prop. 2009/10:194 sidan 6

¹²⁹ Prop. 2009/10:194 sidan 47

¹³⁰ Prop. 2009/10:194 sidan 47

¹³¹ Prop. 2009/10:194 sidan 47

¹³² Prop. 2009/10:194 sidan 47

¹³³ Prop. 2009/10:194 sidan 47

Enligt tredje stycket ska tillgångar vars skattemässiga värde understiger marknadsvärdet, anses vara avyttrade till marknadsvärdet vid beräkningen av förlusten¹³⁵.

Den nionde paragrafen behandlar en eventuell förlustjustering¹³⁶. Ur denna paragraf kan utläsas att den eller de förluster som beräknats enligt 8 § ska minskas med värdeöverföringar som gjorts inom 10 år från likvidationens avslutande, till ett företag i intressegemenskap med dotterbolaget¹³⁷. De överföringar det är fråga om är utdelning och överlåtelse av tillgångar till underpris¹³⁸. Bolaget måste ha avhänt sig värdeöverföringar som innebär att den skattemässiga förlusten i bolaget har ökat¹³⁹.

Tionde paragrafen diskuterar förlustjustering på grund av anskaffningsvärde¹⁴⁰. Enligt denna paragraf ska förlusten hos dotterbolaget, som beräknats enligt 8 §, minskas i den mån moderbolagets anskaffningsvärde för andelarna i dotterbolaget är grund för avdraget på grund av att andelarna i dotterbolaget skulle kunna utgöra lagerandelar och därför påverka resultatet på grund av värdeförändringar¹⁴¹.

Elfte paragrafen diskuterar förlustjustering på grund av beslut av utländsk myndighet eller domstol¹⁴². Av paragrafen framgår att i vissa fall skall ett moderföretag som gjort ett koncernavdrag, justera sitt resultat. En sådan justering skall, i enlighet med första stycket, ske om en utländsk myndighet eller domstol har meddelat ett beslut som har betydelse för beräkningen av koncernavdraget, och denna beräkning då visar att avdrag har gjorts med ett för högt belopp. Moderbolaget skall då ta upp mellanskillnaden det beskattningsår då det utländska beslutet vunnit laga kraft.

Andra stycket behandlar händelseförloppet för det fall då det utländska beslutet innebär att avdrag har gjorts med för lågt belopp. Då ska, på begäran av moderbolaget, mellanskillnaden dras av det beskattningsår då det utländska beslutet vunnit laga kraft¹⁴³.

De begränsningar som enligt 7 § 2 gäller för det ursprungliga avdraget, dvs. att ett avdrag inte får överstiga ett positivt resultat hos moderbolaget, gäller även för justeringar¹⁴⁴. Det innebär att om moderbolaget gjort avdrag med

¹³⁴ Prop. 2009/10:194 sidan 47

¹³⁵ Prop. 2009/10:194 sidan 47

¹³⁶ Prop. 2009/10:194 sidan 7

¹³⁷ Prop. 2009/10:194 sidan 48

¹³⁸ Prop. 2009/10:194 sidan 48

¹³⁹ Prop. 2009/10:194 sidan 48

¹⁴⁰ Prop. 2009/10:194 sidan 7

¹⁴¹ Prop. 2009/10:194 sidan 48

¹⁴² Prop. 2009/10:194 sidan 7

¹⁴³ Prop. 2009/10:194 sidan 49

¹⁴⁴ Prop. 2009/10:194 sidan 49

högsta möjliga belopp, så innebär justeringen inte att något ytterligare avdrag får göras¹⁴⁵.

6.2 Skälen för regeringens förslag

Regeringen vill införa en möjlighet för ett svenskt moderbolag att under vissa premisser få göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterbolag, hemmahörande inom EES om dotterbolaget har likviderats¹⁴⁶. Moderföretaget får då göra avdraget vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen av det utländska dotterbolaget har avslutats¹⁴⁷. Vidare rörelse i dotterbolagets hemviststat utesluter koncernavdrag¹⁴⁸. Avdrag ska få göras med ett belopp som inte överstiger förlusten hos dotterbolaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret före eller vid likvidationens avslutande¹⁴⁹.

Regeringen anser att förlusten vid båda dessa tillfällen ska beräknas enligt skattereglerna i dotterbolagets hemviststat men även enligt svensk lagstiftning¹⁵⁰. Anledningen till detta är att om en utländsk domstol eller myndighet har meddelat beslut som har betydelse för beräkningen av koncernavdraget och detta beslut innebär att avdrag har gjorts med för högt eller för lågt belopp, då ska mellanskillnaden påverka moderföretagets taxering det år det utländska beslutet vunnit laga kraft¹⁵¹.

RegRs avgöranden den 11 mars 2009 ligger till grund för Regeringens förslag angående möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning¹⁵². Det bör därför införas regler som under vissa omständigheter tillåter avdrag vid den svenska beskattningen för en slutlig förlust i ett utländskt dotterbolag.

Regeringen anser att ett lagförslag om gränsöverskridande koncernavdrag endast bör avse sådana situationer som omfattas av dessa Regeringsrättens avgöranden¹⁵³.

6.3 Kapitel 35 a IL

Bestämmelserna om koncernbidrag är av vikt för användningen av andra regelsystem och därför bör inte reglerna om koncernbidrag utvidgas till att omfatta även koncernavdrag. I stället bör särskilda regler införas i ett eget

¹⁴⁵ Prop. 2009/10:194 sidan 49

¹⁴⁶ Prop. 2009/10:194 sidan 18

¹⁴⁷ Prop. 2009/10:194 sidan 18

¹⁴⁸ Prop. 2009/10:194 sidan 18

¹⁴⁹ Prop. 2009/10:194 sidan 18

¹⁵⁰ Prop. 2009/10:194 sidan 18

¹⁵¹ Prop. 2009/10:194 sidan 18

¹⁵² Prop. 2009/10:194 sidan 19

¹⁵³ Prop. 2009/10:194 sidan 19

kapitel i inkomstskattelagen, 35 a kapitlet, för sådana gränsöverskridande situationer¹⁵⁴.

Av Regeringsrättens avgöranden framgår att kravet på skattskyldighet i Sverige och kravet på att koncernbidraget ska vara skattepliktigt i mottagande bolags hemviststat inte kunde upprätthållas i gränsöverskridande situationer. Villkor om detta bör därför inte uppställas. Även regler om krav på faktisk värdeöverföring bör därför slopas då detta regelverk skall utformas som ett rent avdragssystem¹⁵⁵.

Regeringen menar att när reglerna om koncernavdrag har trätt i kraft står de svenska reglerna, koncernbidragsreglerna tillsammans med reglerna om koncernavdrag, inte längre i strid med EU-rätten. Vidare hävdar regeringen att när de föreslagna reglerna om koncernavdrag träder i kraft, kommer reglerna om koncernbidrag åter bara tillämpas mellan svenska bolag på verksamhet som beskattas i Sverige¹⁵⁶.

6.4 De allmänna utgångspunkterna

6.4.1 Endast helägda bolag

De fall där RegR medgett avdrag för koncernbidrag till utländska dotterbolag, var det mottagande bolaget ett hel- och direkt ägt dotterbolag, med andra ord, ett bolag som ägdes till mer än 90 procent utan några mellanliggande holdingbolag eller koncernbolag. Regeringen menar därför att det inte finns skäl att, efter RegR domar, tillåta avdrag för annat än förluster hos helägda dotterbolag som har skattemässig hemvist en utländsk medlemsstat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet¹⁵⁷.

6.4.2 Samma grundläggande förutssättningar

Regeringen menar att moderbolag och dotterbolag bör ha samma bolagsform¹⁵⁸. Vidare ska moderbolaget äga minst 90 procent av andelarna i dotterbolaget, dotterbolaget måste ha varit helägt (minst 90 procent) under hela moderbolagets beskattningsår eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet i någon form och det svenska moderbolaget ska redovisa koncernavdraget öppet i sin självdeklaration.

Det är vidare enligt Regeringen den som yrkar avdrag som har bevisbördan för att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda och det åvilar därför det

¹⁵⁴ Prop. 2009/10:194 sidan 20

¹⁵⁵ Prop. 2009/10:194 sidan 20

¹⁵⁶ Prop. 2009/10:194 sidan 20

¹⁵⁷ Prop. 2009/10:194 sidan 21

¹⁵⁸ Prop. 2009/10:194 sidan 22

bolag som yrkar på koncernavdrag att lägga fram det underlag som krävs för bedömning för godtagande av detta avdrag¹⁵⁹.

6.4.3 Avdrag skall endast gälla slutlig förlust

Regeringen menar att av Regeringsrättens domar kan utläsas att avdrag hos moderbolaget ska avse en definitiv förlust hos ett helägt utländskt dotterbolag och att en förlust i ett utländskt dotterbolag är definitiv endast om dotterbolaget har likviderats och en förlust återstår i samband med att likvidationen avslutas¹⁶⁰.

Vidare anser Regeringen i propositionen att det inte är aktuellt att införa en möjlighet till koncernavdrag under andra omständigheter än den då det utländska dotterbolagets likvidation avslutats eftersom förutsättningen för att en förlust är definitiv är att det gäller en kvarvarande förlust som inte kunnat utnyttjas eller kan komma att utnyttjas av dotterbolaget eller någon annan i dotterbolagets hemviststat. Vikten ligger därför vid möjligheten för annan att använda förlusten i dotterbolagets hemviststat¹⁶¹.

Det utländska dotterbolaget ska ha uttömt de möjligheter som finns i dess hemviststat, för att utnyttja förlusten. Finns det möjligheter att använda förlusten hos ett annat bolag i koncernen i dotterbolagets hemviststat ska dessa användas och Regeringen menar vidare att för att förlusten skall få utnyttjas av annan än dotterbolaget måste det företaget göra sannolikt att det inte finns någon annan möjlighet att utnyttja förlusten¹⁶².

Enligt Regeringen räcker det inte med att konstatera att förlusten faktiskt inte har använts, utan de har även betydelse om det finns en rättslig möjlighet till att utnyttja förlusten i dotterbolagets hemviststat.

Enligt RegRs dom i mål RÅ 2009 not 37 ansågs en förlust hos dotterföretaget inte vara definitiv om anledningen till att den inte kan utnyttjas är en skatteregel i den stat där dotterbolaget bedriver verksamhet. En förlust är alltså inte definitiv om det beror på regler i dotterbolagets hemviststat som föreskriver att möjligheten att utnyttja en förlust slopas efter en viss tid och regeringen föreslår därför att det bör stadgas att en förlust inte är definitiv om den inte kan utnyttjas av dotterbolaget i dess hemviststat på grund av avsaknaden av en rättslig möjlighet till detta¹⁶³.

¹⁵⁹ Prop. 2009/10:194 sidan 23

¹⁶⁰ Prop. 2009/10:194 sidan 24

¹⁶¹ Prop. 2009/10:194 sidan 25

¹⁶² Prop. 2009/10:194 sidan 25

¹⁶³ Prop. 2009/10:194 sidan 26

6.4.4 Förbjuden fortsatt drift i dotterbolagets hemviststat

En fråga som uppstår i detta sammanhang är vilken betydelse det har att en koncern fortsätter att bedriva rörelse i dotterbolagets hemviststat genom andra företag, efter att dotterbolaget har likviderats. I promemorian ställs frågan om förlusten kan anses vara slutlig när en rörelse som återstår kan börja generera pengar och då rör det sig inte om en slutlig förlust¹⁶⁴.

Regeringen gör här följande bedömning: Det kan finnas situationer då det finns en rättslig möjlighet att använda förlusten men denna förlust har av olika anledningar inte faktiskt kunnat användas. Omvänt finns naturligtvis situationen att det inte finns någon rättslig möjlighet till utnyttjande av förlusten i dotterbolagets hemviststat. Regeringen menar därför att dotterbolagets förlust bör anses vara slutlig i dessa två situationer¹⁶⁵. Det finns i båda fallen en rättslig möjlighet att utnyttja förlusten men denna möjlighet finns inte i praktiken¹⁶⁶. Det viktiga är att förlusten, i båda fallen, inte kan användas av någon annan i dotterbolagets hemviststat¹⁶⁷. Regeringen menar därför att så länge det i dotterbolagets hemviststat bedrivs rörelse som går med vinst är förlusten inte slutlig, särskilt med tanke på intressegemenskapen¹⁶⁸.

Regeringen anser det vara motiverat med att inta ett bredare synsätt vad gäller en slutlig förlust i ett gränsöverskridande perspektiv¹⁶⁹. Regeringen menar att EU-rätten inte hindrar nationella regler som strider mot etableringsfriheten, så länge dessa regler motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och är proportionerliga dvs. inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet. Regeringen anser att de rekommenderade lagbestämmelserna uppfyller dessa krav. Regeringen anser därför att koncernavdrag inte bör medges för företag i intressegemenskap med moderföretaget för förlust som uppkommer på grund av avslutad likvidation av dotterbolaget i dess hemviststat¹⁷⁰.

6.4.5 Tidpunkten för avdraget och avdragets storlek

Regeringsrätten har angående inhemska svenska koncernavdrag kommit fram till att de bör göras vid taxeringen för det beskattningsår som

¹⁶⁴ Prop. 2009/10:194 sidan 27

¹⁶⁵ Prop. 2009/10:194 sidan 28

¹⁶⁶ Prop. 2009/10:194 sidan 28

¹⁶⁷ Prop. 2009/10:194 sidan 28

¹⁶⁸ Prop. 2009/10:194 sidan 28

¹⁶⁹ Prop. 2009/10:194 sidan 28

¹⁷⁰ Prop. 2009/10:194 sidan 29

likvidationen av dotterbolaget har avslutats, eftersom man först då kan konstatera att förlusten är definitiv¹⁷¹.

Vidare, som diskuterats ovan, anser Regeringen att en av förutsättningarna för koncernavdrag bör vara att dotterbolaget har varit helägt under moder- och dotterbolagets hela beskattningsår eller sedan dotterbolaget började bedriva någon form av verksamhet¹⁷². I gränsöverskridande situationer, anser regeringen, att det endast är förluster hos dotterbolaget som uppkommit under denna tid som får ligga till grund för koncernavdrag. Annars finns en alltför överhängande risk att dotterbolaget, inför likvidationen, förs över från en del av koncernen till det svenska moderbolaget och detta skulle innebära en alltför stor valmöjlighet för koncernen vilket skulle rubba den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, som diskuterats ovan i M&S. Utan denna föreslagna begränsning skulle det vara alltför enkelt att göra ett utländskt förlustbolag till ett helägt svenskt dotterbolag för att kunna utnyttja avdrag i Sverige för utländska förluster som uppstått dessförinnan¹⁷³.

Regeringen anför ytterligare att förlusten hos dotterbolaget skall beräknas dels enligt skattereglerna i den utländska stat där dotterbolaget har sin hemvist och dels som om dotterbolaget var ett svenskt aktiebolag som har motsvarande intäkter i Sverige. Dessa beräkningar skall först göras vid utgången av bolagets sista hela beskattningsår, för att uppnå likabehandling med svenska bolag som likvideras, och sen ska de göras vid likvidationens avslutande eftersom avdraget inte skall överstiga beloppet av den slutliga förlusten¹⁷⁴. Som nämnts ovan ska beräkningarna, vid båda tidpunkter, göras enligt svenska regler och de regler som finns i dotterbolagets hemviststat. Detta ger totalt fyra uträknade belopp där det lägsta belopp kan läggas till grund för koncernavdraget¹⁷⁵.

Regeringen anser vidare att det inte bör vara möjligt att göra avdrag för en förlust som motsvaras av obeskattade övervärden hos företaget. Med obeskattade övervärden menas här att bolaget har tillgångar som har ett skattemässigt värde som understiger det aktuella marknadsvärdet och detta medför att tillgångarna innehåller en latent vinst. Regeringen menar därför att om dotterbolaget inte har realiserat dessa tillgångar så har dotterbolaget inte gjort vad det kan för att utnyttja förlusten i sin hemstat och att överföringar av obeskattade värden till bolag i intressegemenskap med dotterbolaget, ska minska den förlust som moderbolaget söker avdrag för¹⁷⁶.

I promemorian föreslås att den slutliga förlusten ska minskas med ett belopp som utgör värdet på överföringen av de obeskattade vinsterna inom tio år innan likvidationens slut och regeringen anser att detta är en rimlig karenstid

¹⁷¹ Prop. 2009/10:194 sidan 30

¹⁷² Prop. 2009/10:194 sidan 31

¹⁷³ Prop. 2009/10:194 sidan 31

¹⁷⁴ Prop. 2009/10:194 sidan 32

¹⁷⁵ Prop. 2009/10:194 sidan 32

¹⁷⁶ Prop. 2009/10:194 sidan 33

och tycker att det till och med kan bli aktuellt att se till äldre värdeöverföringar. De värdeöverföringar som får betydelse för denna bestämmelse kan ha överförts genom utdelning som får dras av vid taxeringen av den skattepliktiga vinsten, genom en överlåtelse av tillgångar till underpris eller genom andra generella överföringar av obeskattade värden som innebär en latent vinst¹⁷⁷.

En fråga som enligt Regeringen bör uppmärksammas är hur man ska behandla en situation då moderbolaget medges avdrag för andelarna i dotterbolaget. Om moderbolaget har tillskjutit kapital till dotterbolaget kan moderbolaget tillgodogöra sig denna förlust antingen genom nedskrivning eller slutligt vid själva likvidationen och skulle koncernavdrag då beviljas utöver dessa möjligheter ska avdraget minskas i motsvarande mån annars skulle moderbolaget få dubbla avdrag för vad som i praktiken är samma förlust¹⁷⁸.

Som regeringen ovan har förklarat skall resultatet också beräknas enligt de utländska regler där dotterbolaget har sin hemvist och den beräkningen skall anges i det landets valuta¹⁷⁹. Då koncernavdraget skall omfatta ett belopp uttryckt i svenska kronor måste förlusten därför också uttryckas i svenska kronor och förlustens storlek kommer att variera på grund av valutakursen vid en angiven tidpunkt och därför föreslår regeringen att man använder den valutakurs för den dagen då likvidationen avslutades¹⁸⁰.

Till slut anser regeringen att koncernavdrag inte ska medges till den del förlusten överstiger vinsten hos det bolag som vill göra avdraget eftersom det då inte längre kan anses röra sig om en resultatutjämnning och anledningen till regeringens förslag är att om koncernavdrag skulle tillåtas med ett belopp som leder till underskott i det svenska moderbolaget, skulle denna förlust kunna skjutas framåt eller utjämnas med koncernbidrag från svenska dotterbolag och detta skulle i sådana fall kunna påverka möjligheten att beskatta svenska bolagsinkomster¹⁸¹.

6.4.6 Justering efter beslut av utländsk myndighet

Om det koncernavdrag som beviljats ett svenskt moderbolag visar sig vara för högt eller för lågt efter att utländsk myndighet eller domstol har meddelat beslut som har betydelse för beräkningen av koncernavdrag bör moderbolagets taxering justeras det år då den utländska domstolen eller myndigheten har meddelat sin dom eller sitt beslut¹⁸².

¹⁷⁷ Prop. 2009/10:194 sidan 34

¹⁷⁸ Prop. 2009/10:194 sidan 34

¹⁷⁹ Prop. 2009/10:194 sidan 35

¹⁸⁰ Prop. 2009/10:194 sidan 36

¹⁸¹ Prop. 2009/10:194 sidan 36

¹⁸² Prop. 2009/10:194 sidan 36

6.5 Sammanställning

Propositionen 2009/10:194 använder RegR domar till grund för lagförslaget om koncernavdrag. RegR tolkar EU-rätten, och regeringen tolkar RegRs tolkning. De feltolkningar som görs på vägen blir till lag och denna nya lag kommer därför inte att bli helt förenlig med EU-rätten då tolkningen är väldigt snäv till den svenska skattebasens fördel.

Propositionen är i stora delar väldigt bra. Den är väldigt utförlig och är väldigt snarlik den svenska koncernbidragslagen. Problemet med lagen är att den inte helt stämmer överrens med Marks & Spencer domen. Enligt lagen är det bara direkt ägande som berättigar avdrag medan det i Marks & Spencer domen handlade om direkt ägande. Nästa feltolkning finnes i 5§ som uttrycker att avdrag endast får göras vid en likvidation av bolaget. Denna feltolkning fortsätter i 6§ som diskuterar vad som utgör en slutlig förkust nämligen likvidation. Detta står i strid med EUD som i Marks & Spencer målet uttrycker att en förlust är slutlig om de inhemska möjligheterna att beakta förlusten är uttömda. De nämner ingenting om att detta endast gäller likvidation.

Lagen diskuterar och tar upp saker som inte diskuteras alls i varken Marks & Spencer eller Oy AA målen som till exempel förlustens storlek i 7 §, enligt vilket lands regler förlusten skall beräknas i 8§ och att avdraget skall minskas med anskaffningsvärdet för aktierna i 10§. Dessa regler verkar rimliga men det är svårt att säga om de är förenliga med Marks & Spencer och Oy AA målen då detta inte diskuterades där. Jag tycker reglerna är för snävt tolkade till förmån för den svenska skattebasen.

Dessa detaljer om bland annat förlustens storlek är nödvändiga för att beräkna avdraget för en förlust. Men det största felet med lagen är att endast likvidation räknas som slutlig förlust. Ett bolag kan göra flera slutliga förluster utan att träda i likvidation. Jag anser att det också för sådana förluster bör beviljas avdrag om det kan bevisas att det inte går att beakta den på annat sätt enligt de lagar och regler som finns på orten.

7 Analys

Till att börja med kan det konstateras att de artiklar i EGF som RegRs domar baseras på är oförändrade i EUF. Materiellt sett har artiklarna inte förändrats och därför bör M&S och Oy AA ha samma relevans idag som tiden före Lissabonfördraget inkorporerades.

Man finner utgångspunkten för gränsöverskridande koncernavdrag i M&S målet. Här var det frågan om ett brittiskt moderbolag som indirekt ägde dotterbolag i Tyskland, Frankrike och Belgien. Det franska dotterbolaget överläts till utomstående medan de tyska och belgiska dotterbolagen upphörde med all verksamhet. Moderbolaget sökte avdrag för de

förluster som uppkommit i dessa dotterbolag.

Den brittiska domstolen nekade till en början detta avdrag men vilandeförklarade målet och ställde frågan till EUD om detta utgjorde en inskränkning i etableringsfriheten.

EUD fastställde att en inskränkning av etableringsfriheten endast är tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det finns här tre berättigande grunder; Bibehållandet av en välavvägd beskattningsrätt mellan medlemsstaterna, att förhindra att förluster beaktas två gånger och risken för skatteflykt.

Dessa tre rättfärdigande grunder, rättfärdigar, enligt domstolen, en inskränkning i etableringsfriheten. Utöver detta krävs att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad åt att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att det inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. Domstolen ställer här med andra ord upp ett proportionalitetskrav.

Ur EUDs proportionalitetsbedömning i M&S kan utläsas att införandet av ett förbud för ett moderbolag att göra ett koncernavdrag när det utländska dotterbolaget kan påvisa att det uttömt de möjligheter att beakta förlusten som erbjuds i dess hemviststat, strider mot domstolens uppställda proportionalitetskrav och utgör därför en diskriminering av etableringsfriheten om dotterbolaget har bevisat att förlusten är slutlig dvs. att varken dotterbolaget, utomstående som har tagit över dotterbolaget eller någon annan kan utnyttja under kommande beskattningsår.

Oy AA målet kan sägas vara andra sidan av M&S. Ett brittiskt moderbolag ägde indirekt alla andelar i ett finskt dotterbolag. Det finska dotterbolaget ville få avdrag för ett koncernbidrag som detta hade skickat till sitt brittiska moderbolag. Eftersom det här inte var en fråga om en slutlig förlust, utan bara ett bidrag som var tänkt att täcka ett underskott, så beviljades inte avdraget. Hade dotterbolaget fått skicka gränsöverskridande koncernbidrag på detta vis, hade den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna rubbats, då medlemsländerna fått bestämma var de vill beskatta sina vinster.

I Oy AA målet var det fråga om avdrag för ett koncernbidrag och inte ett rent koncernavdrag. Det var, till skillnad från M&S, inte fråga om en slutlig förlust. I M&S var det fråga om ett slutligt avdrag hos moderbolaget för hela koncernen för en förlust hos ett dotterbolag. För båda fallen gäller de tre ovannämnda berättigande grunderna, proportionalitetskravet och att förlusten måste vara slutlig

RegR målen kan, i min mening, delas in i tre grupper. Den första gruppen behandlar mål som liknar M&S. Jag anser att RegR dömt rätt här när de har beviljat avdrag för koncernbidrag för att täcka definitiva, slutliga förluster.

Avdraget beviljades för det år då likvidationen avslutats eftersom det först var då, som Reg mycket riktigt påpekade, som man visste om förlusten var slutlig och till vilket belopp den skulle få dras av.

Den andra gruppen behandlade fall som var väldigt snarlika Oy AA målet . Det var här fråga om avdrag för rena koncernbidrag, som var ämnade åt att täcka upp ett underskott, inte att dra av en slutlig förlust. Det var frågan om koncernbidrag mellan moder- till dotterbolag, dotter- till moderbolag och dotter- till dotterbolag. I dessa mål sa RegR att M&S domen skulle vara vägledande.

Det rörde det sig om ett avdrag för moderbolaget för en förlust som uppkommit hos dotterbolaget, och därför anser jag att detta bör vara en av förutsättningarna för koncernavdrag. Om avdrag hade beviljats för andra dotterbolag hade bolagen fått för stort utrymme att välja var deras förluster skall dras av, skulle den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna rubbas. Om dotterbolag skulle kunna dra av en slutlig förlust i en annan medlemsstat, och denna medlemsstat har generösa interna koncernbidragsregler, skulle förlusten kunna användas av andra och således inte räknas som slutlig enligt motiveringen i M&S.

Tredje gruppen är en svår grupp. Det gällde slutliga definitiva förluster, men dessa hade uppkommit på grund av en intern bestämmelse i den staten. Det rörde sig här om ett svenskt moderbolag som vill få avdrag för en slutlig förlust hos sitt italienska dotterbolag. I Italien finns en regel som tillåter att underskott får rullas framåt i max fem år. Detta innebär att varken det italienska dotterbolaget, eller någon annan, kan använda sig av förlusten efter fem år. Jag anser att denna situation utgör en sådan definitiv och slutlig förlust som EUD fastställde i M&S. Om det italienska dotterbolaget kan bevisa att de gjort allt det kan för att utnyttja förlusten med hjälp av de inhemska möjligheter som erbjuds, rör det sig definitivt om en slutlig förlust. RegR, som valde att basera sin dom på de principer som kan utläsas ur M&S, har därför feltolkat EU-rätten på detta område och har istället tillämpat en alldeles för snäv tolkning.

Propositionen 2009/10:194 använder RegR domar till grund för lagförslaget om koncernavdrag. Detta anser jag är det första misstaget. RegR tolkar EU-rätten, och regeringen tolkar RegRs tolkning. De feltolkningar som RegR gör blir då lagstadgade och denna nya lag kommer därför inte bli helt förenlig med EU-rätten. Som Mattias Dahlberg mycket riktigt påstår i sin artikel bör regeringen tolka EU-rätten som den tolkats av EUD, istället för att tolka RegRs tolkning av denna¹⁸³. Propositionen är, enligt min mening, i stora delar väldigt bra. Men ett av de första problemen man stöter på är lagförslagets definition på helägt dotterbolag. Enligt propositionens 2 § ska moderbolaget äga minst 90 procent *direkt* i dotterbolaget. Regeringen menar att det inte finns skäl att, efter RegR domar, tillåta avdrag för annat än förluster hos helägda dotterbolag som har skattemässig hemvist i en

¹⁸³ Prop. 2009/10:194 sidan 35

utländsk medlemsstat inom EES. Detta var inte fallet i M&S, där det rörde sig om indirekt heläggande, och därför är detta en alldeles för snäv tolkning. Detta är väldigt motsägelsefullt i jämförelse med 4 §, som definierar företag i intressegemenskap, där direkt eller indirekt ägande i bolaget räknas som intressegemenskap. Det ger upphov till tolkningen att lagstiftaren försöker beröva bolag möjligheten att göra koncernavdrag i största möjliga mån för att Sverige ska få behålla så mycket beskattningsunderlag som möjligt. Detta är ingen rättfärdigandegrund för att diskriminera EU-rätten, här etableringsfriheten, enligt M&S.

Ett problem är den snäva tolkningen av 5 § 1 punkten i lagen där det uttryckligen står att koncernavdrag medges för ett svenskt moderbolag endast om det utländska dotterbolaget har försatts i likvidation och denna har avslutats. Regeringen anger i propositionen att det inte är aktuellt att införa en möjlighet till koncernavdrag under andra omständigheter än den då det utländska dotterbolagets likvidation avslutats eftersom förutsättningen för att en förlust är definitiv är att det är fråga om en återstående förlust som inte kunnat utnyttjas eller kan komma att utnyttjas av dotterbolaget eller någon annan i dotterbolagets hemviststat. I M&S fastställde EUD att för att avdrag ska beviljas skall förlusten vara slutlig och inte kunna användas av varken dotterbolaget självt eller någon annan. I just detta fall var det frågan om likvidation. RegR feltolkade de målen som rörde den italienska femårsregeln. Det är min mening att det i dessa fallen rörde sig om slutliga förluster om de italienska dotterbolagen hade bevisat att de uttömt de inhemska möjligheterna och att ingen kan komma att använda förlusten i framtiden. Detta är fördragsstridigt¹⁸⁴. Regeringen har använt RegRs feltolkning och skrivit in denna i 5 § första punkten. Igen så är detta en alldeles för snäv tolkning. Så länge dotterbolaget kan bevisa att förlusten är slutlig, att dotterbolaget uttömt de inhemska möjligheterna att beakta förlusten och att varken dotterbolaget eller någon annan kan komma att utnyttja förlusten, så är det frågan om en sådan förlust som helt i enlighet med principerna i M&S målet, medger koncernavdrag. Skyddet för den egna skattebasen är ingen giltig anledning till att diskriminera etableringsfriheten och därför är detta en grov feltolkning av M&S till den svenska skattebasens fördel och detta är inte godtagbart.

I 5 § sista punkt ställer regeringen fast att om ett företag i intressegemenskap med moderbolaget bedriver verksamhet i dotterbolagets hemviststat samtidigt som likvidationen av dotterbolaget avslutas, så är förlusten inte slutlig. Detta håller jag inte med om och det är ingenting som diskuteras i varken M&S eller Oy AA. Företag i intressegemenskap är inte del av koncernen på samma sätt som ett helägt dotterbolag. Att moderbolaget är i intressegemenskap med ett bolag som av en händelse bedriver verksamhet i dotterbolagets hemviststat står inte i direkt proportion till varandra. Så länge inte detta företag kan göra anspråk på att använda förlusten så att den inte blir slutlig bör det inte spela någon roll om att intressebolaget bedriver verksamhet i samma stat som dotterbolaget.

¹⁸⁴ Prop. 2009/10:194 sidan 35

6 § behandlar och definierar vad som är en slutlig förlust. Detta finner jag onödigt eftersom regeringen i den föregående paragrafen redan fastställt att en slutlig förlust är en avslutad likvidation av dotterbolaget. I den första punkten används en del av EUDs tolkning av vad en slutlig förlust är, nämligen att den inte har kunnat eller kommer att kunna användas av dotterbolaget eller någon annan. Anmärkningsvärt finner jag att den andra delen av EUDs tolkning av vad en slutlig förlust är inte har tagits med, nämligen att dotterbolaget skall ha uttömt de inhemska möjligheter som finns, att utnyttja förlusten. Det är dessa två delar som enligt EUD i M&S målet utgör en avdragsgill slutlig förlust. RegR lägger M&S till grund för sina egna bedömningar men har enligt Mattias Dahlberg generellt gjort tolkningen alldeles för snäv¹⁸⁵. Men jag hävdar att detta är en direkt feltolkning. EUD uttrycker tydligt vilka två element som utgör en slutlig förlust, och att utelämna halva förtydligandet uppfattas som att den svenska regeringen skräddarsyr detta lagförslag för att passa den svenska skattebasen, istället för att anpassa sig till EU-rätten på området.

I andra punkten diskuteras att en förlust inte är slutlig om det beror på att det saknas en rättslig möjlighet till detta eller att denna möjlighet är tidsbegränsad. Detta är inte förenligt med EUDs definition av en slutlig förlust som lyder att en förlust är slutlig om de inhemska rättigheterna har uttömts. De inhemska rättigheterna varierar naturligtvis från stat till stat, och därför är denna regel inte förenlig med EU-rätten. Mattias Dahlberg finner inte heller stöd för detta i M&S och tycker att den strider mot etableringsfriheten.

Beräkningen av förlusten storlek i 7 § tycker jag verkar rimlig. Avdraget ska inte få överstiga den slutliga förlusten hos dotterbolaget efter likvidationens avslutande. Jag samtycker även till regeringens motivering angående bestämmelsen att avdraget inte ska få överstiga ett positivt resultat hos moderbolaget. Detta behandlas förvisso inte i M&S eller i Oy AA. Å ena sidan bör detta inte medges för då blir det ett underskott hos det svenska moderbolaget som eventuellt kan utnyttjas för koncernbidrag och då skulle, som regeringen påpekar, moderbolaget få dubbla avdrag för vad som i praktiken är samma förlust, och detta är en av berättigandegrunderna som uppställs av EUD i M&S.

Enligt 8 § ska förlusten beräknas enligt dotterbolagets regler och svenska regler. Regeringen menar att dessa beräkningar skall göras vid utgången av bolagets sista hela beskattningsår och sen ska de göras vid likvidationens avslutande. Det är det lägsta av dessa fyra belopp som skall läggas till grund för avdraget. Detta finner jag mycket märkvärdigt. RegR ville bestämma beloppet det år som likvidationen avslutas, eftersom det först då går att fastställa att förlusten är slutlig. Nu skall det belopp vid utgången av bolagets sista hela beskattningsår läggas till grund för avdraget, om detta belopp av en händelse skall utgöra det lägre. EUD sa i M&S att för att

¹⁸⁵ Prop. 2009/10:194 sidan 35

behålla en välavvägd beskattningsrätt mellan berörda medlemsländer är det nödvändigt att tillämpa endast en av staternas skatteregler på både vinster och förluster. Propositionens bestämmelser är alltså direkt stridiga mot gällande unionsrätt i denna aspekten.

I M&S målet krävdes således inte att dotterbolagets resultat skulle beräknas enligt ett annat lands regler. Jag håller med EUD här men hävdar att för att likabehandling skall uppnås för alla bolag i Sverige som söker koncernavdrag, så skall de svenska reglerna användas. Men enligt EUD är det de reglerna i dotterbolagets hemviststat som skall ligga till grund för beräkningarna och därför borde dessa användas. Beräkningstidpunkten bör vara likvidationens avslutande eftersom det är denna förlust som utgör den slutliga förlusten som moderbolaget får avdrag för. Det betyder en tidpunkt och ett lands regler istället för fyra uträkningar enligt två länders skatteregler och två tidpunkter.

I 9 § skall ett beviljat koncernavdrag minskas med ett belopp som dotterbolaget har överfört till ett bolag i intressegemenskap med dotterbolaget genom utdelning, inkråmsöverlåtelse till underpris eller utan ersättning eller andra överföringar av värde, om detta har hänt inom 10 år innan likvidationen eller tio år därefter. Frågan är om detta gäller även om man avslutar en likvidation och först efter ett par år startar rörelse i ett nytt dotterbolag i samma stat. Enligt Mattias Dahlberg så berör den föreslagna begränsningen inte bara rättshandlingar med syfte att uppnå obehöriga skatteförmåner utan även också normalt förekommande transaktioner. Om så är fallet att det även gäller nystartade rörelser skulle detta avskräcka andra medlemsstater att etablera sig i Sverige. Därför anser jag att paragrafen är alldeles för snäv och inte förenlig med EU-rätten.

10 § stadgar att om moderbolaget lagt anskaffningsvärdet för andelarna i dotterbolaget till grund för avdraget, skall den slutliga förlusten som beräknats enligt 8 § minskas i motsvarande mån. Jag håller förvisso med regeringen att anskaffningsvärdet skall dras av, men detta bör göras när man beräknar förlusten dvs. ”brutto” och inte efter att den slutliga förlusten beräknats och fastställts. Men eftersom varken RegR eller M&S tar upp ämnet är jag osäker till om denna bestämmelse bör införas.

11 § fastställer att den slutliga förlusten skall justeras om en utländsk domstol eller myndighet i dotterbolagets hemvist, *efter* att likvidationen avslutat och avdrag har gjorts, meddelat beslut av betydelse för beräkningarna av avdraget som betyder att avdraget gjorts med för högt eller för lågt belopp det år som den domen vunnit laga kraft. Jag anser att man inte retroaktivt kan ändra ett beslut och enligt M&S så räcker det med att varken dotterbolaget eller utomstående kan komma kunna använda förlusten i framtiden. Detta innebär inte att en myndighet i framtiden kan justera beslutet retroaktivt och denna bestämmelse är därför inte förenlig med EU-rätten. Förvisso likställs justeringen för avdrag som är för höga eller för låga, men om ett moderbolag beviljats ett för lågt belopp ska bolaget självt söka justeringen, medan ett bolag som beviljats ett för högt belopp ska det

ske automatiskt. Det görs här en skillnad mellan företag som gagnar den svenska statens beskattnings underlag och de bolag som inte gör det och jag anser att detta är fördragsstridigt.

Lagen tar upp en hel del situationer och detaljer som inte behandlas av EUD i M&S målet som t.ex. hur förslutens storlek ska beräknas och vilket lands lagstiftning som ska tillämpas, krav på direkt ägande, att dotterbolaget ska vara helägt och så vidare. Domstolen konstaterar endast att gränsöverskridande resultatutjämnning skall medges när dotterbolaget uttömt de inhemska möjligheter som finns att beakta förlusten. Frågan är då om det borde vara varje medlemsstats rätt att lagstifta om övriga detaljer så länge avdrag medges när dotter använt sig av alla möjligheter som finns för att utnyttja underskottet. Riskerna finns att andra medlemsstater, förutom Sverige, feltolkar och snävtolkar M&S domen och att dessa principers innebörd då riskeras att urholkas.

Det fundamentala problemet är den politisering av juridiken som denna lag innebär. RegR har åsidosatt svensk lagstiftning, som svenska politiker har stiftat om, och medgivit gränsöverskridande koncernavdrag trots ordalydelsen i 35 kap. IL. Men även på Europainivå har en sådan politisering gjorts av EUDS ledamöter i M&S målet. Avvägningen mellan medlemsländernas intresse att skydda den egna skattebasen, och gemenskapsintressena görs ju i detta mål av EUD och inte ministerrådets ledamöter. Det ligger inte på domstolarnas bord att ta saken i egna händer och lagstifta själva. Lagstiftningen är upp till våra folkvalda politiker. Detta alldeles för snäva och feltolkade lagförslag är ett resultat av vad som händer när domstolen tar över lagstiftningen.

Sammanfattningsvis kan sägas att det är positivt att Sverige har utfärdat en lag angående gränsöverskridande koncernavdrag, även om denna är inte helt förenlig med EU-rätten. Lagen förorsakar dock att det inte blir lika attraktivt för bolag att etablera sig i Sverige och strider därför mot etableringsfriheten och påverkar den inre marknaden. Vissa av förutsättningarna för koncernavdrag är helt korrekta t.ex. att dotterbolaget skall vara helägt, och dessutom helägt under moder- och dotterbolagets hela beskattningsår. Jag anser att detta är ett effektivt sätt att förhindra handel med förlustbolag och förhindra att andra bolag även tillgodogör sig förlusten. Men då lagen är allt för snäv uppkommer risken att fler bolag kommer att likvideras i ett tidigare skede.

Att det endast är direkt ägande och inte indirekt ägande som gäller för koncernavdrag anser jag strider mot EU-rätten eftersom det i M&S rörde sig om indirekt ägande. Många av bestämmelserna är för snäva och inte förenliga med de principer som EUD fastställde i M&S. Vissa bestämmelser tar upp scenarion som inte ens har berörts i varken M&S eller RegR domar. Den EU-rätt som finns är till för att harmonisera medlemsstaternas rätt på det området. EU-rätt utgör en minimistandard som medlemsstaterna naturligtvis får överskrida, men aldrig underskrida. Koncernavdrag är en nödvändig lagreglering, men som förslaget ser ut nu är det, i min mening, i

stora delar fördragsstridigt och alldeles för snävt och går emot den minimi-standard som EUD fastställde i M&S.

Käll- och litteraturförteckning

Proposition 2009/10:194

Inkomsskattelagen 1999:1229

Konsoliderad version av fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt

Konsoliderad version av fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen

Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och den Europeiska och Sociala Kommitén ”Skattemässig behandling av förluster i gränsöverskridande situationer” Bryssel 19.12.2006

<http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Berglund%20mfl%2015feb.pdf>

Skattenytt nr 12 2009 Skattenytt Internationellt, ”Förslag till gränsöverskridande koncernbidrag i form av ”koncernavdrag”” av Mattias Dahlberg <http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/foing-customer/document.do?idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN70862@@RTN00003513@@RTN000053E3@@TN000053EA>

Skattenytt nr 7-8 2006 ”Marks&Spencer i ett svenskt perspektiv” Pelin, Lars

Rättsfallsförteckning

Mål C-446/03 Marks & Spencer

Mål C-231/05 Oy AA

Regeringsrättens dom, mål nr 6511-06

Regeringsrättens dom, mål nr 1648-07

Regeringsrättens doms, mål nr 6512-06

Regeringsrättens dom, mål nr 3628-07

Regeringsrättens dom, RÅ 2009 ref 13

Regeringsrättens dom, RÅ 2009 ref 14

Regeringsrättens dom, RÅ 2009 ref 15

Regeringsrättens dom, RÅ 2009 not 35

Regeringsrättens dom, RÅ 2009 not 36

Regeringsrättens dom, RÅ 2009 not 37