



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Olivia Stenfelt

Neutraliteten i koncernbidragsrätten

- Med en jämförelse av den engelska koncernavdragsrätten i ljuset av EU-rätten

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin för examen: HT2015

Innehållsförteckning

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Introduktion	4
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Disposition	8
2 EU-RÄTT	9
2.1 Bakgrund	9
2.2 Rättsläget utvecklas genom avgöranden från EUD	11
2.2.1 Marks & Spencer	11
2.2.2 Oy AA	13
2.2.3 Lidl Belgium	15
2.2.4 X Holding BV	15
2.2.5 A	16
2.2.6 Kommissionen mot Storbritannien	17
2.3 Sammanställning av rättsläget i EU	18
3 SVENSK RÄTT	23
3.1 Koncernbidrag	23
3.1.1 Bakgrund	23
3.1.2 Förutsättningarna för avdrag	23
3.2 Koncernavdrag	26
3.2.1 Bakgrund	26
3.2.2 Förutsättningarna för koncernavdrag	27
3.2.3 Koncernavdragets storlek	29
3.3 Jämförelse av koncernbidrag och koncernavdrag	32

4 ENGELSK RÄTT	35
4.1 Introduktion	35
4.2 Inhemskt koncernavdrag	37
4.2.1 Bakgrund	37
4.2.2 Avdragsgilla förluster	37
4.2.3 Gruppens sammansättning	39
4.3 Gränsöverskridande koncernavdrag	41
4.3.1 Rättens utveckling efter Marks & Spencer	41
4.3.2 Avdragsgilla förluster	43
4.3.3 Gruppens sammansättning	44
4.4 Jämförelse av inhemska och gränsöverskridande koncernavdrag	45
5 SAMMANSTÄLLNINGAR OCH SLUTSATSER	48
5.1 Allmänt	48
5.2 Jämförelse av de gränsöverskridande koncernavdragen	49
5.3 Slutsatser	51
6 KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	54
7 RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	56

Summary

Group relief and group contribution constitutes a tax advantage, according to the ECJ. In Sweden the system of group contribution is used and in UK the system of group relief. These systems were declared not compatible with EU law in the case Marks & Spencer from 2005, if the systems did not allow tax relief for cross-border businesses. UK was the first country to be affected by the new rules and when the Swedish rules were written, inspiration was taken from the ECJ case law and from the English rules. Both Sweden and UK implemented the new rules through the system of group relief. To Sweden that was a whole new system to implement while for UK it merely meant slighter adjustments to already existing law.

The essay aims to examine neutrality between the Swedish group contribution rules and group relief rules. To do this a comparison will be made to the English corresponding rules. The change in EU law is the reason behind the cross-border rules, so the EU case law will also be examined to offer an explanation of the law.

Since UK have group relief rules for both domestic and cross-border situations, where the rules in cross-border situations are mildly limited, neutrality between the systems is great. The Swedish systems face greater difficulties since they constitute two different systems. The system that is offered domestically would not be possible to use cross-border. Each approved group relief creates an equally big loss for the Swedish power to impose taxes. The balance between neutrality and protection of the Swedish tax basis therefore needs to be fair. The essay finds that the balance is relatively fair but the cross-border solutions in UK show that there is room for improvement. Some parts of the Swedish law could be more neutral and protect the tax basis sufficiently.

Sammanfattning

Möjligheten till resultatutjämning mellan skattesubjekt i en koncern ses av EUD som en skattefördel. Denna resultatutjämning kan ta sig uttryck på olika sätt varav Sverige inhemskt har valt ett system med koncernbidrag och Storbritannien ett system med koncernavdrag. Genom EUD:s avgörande från 2005, Marks & Spencer, var det inte längre tillåtet att endast erbjuda skattefördelen till bolag som enbart agerar på den inhemska marknaden. Storbritannien var det första land vars regler påverkades av förändringen och när de svenska reglerna ändrades togs inspiration från dels EUD:s och HFD:s avgöranden, dels de engelska ändrade reglerna. Både Sverige och Storbritannien valde att ge gränsöverskridande bolag rätt till resultatutjämning genom koncernavdrag. För Sverige innebär det ett nytt system att passa in i den svenska rätten, för Storbritannien innebär det en mindre justering och tillägg till de befintliga reglerna.

Uppsatsen strävar efter att undersöka neutraliteten mellan de svenska koncernbidragsreglerna och koncernavdragsreglerna. Vid denna undersökning används en jämförelse med de engelska reglerna. EU-rätten är anledningen till att länderna gjorde ändringar i lagen och kommer undersökas för att ge en bakgrund till den gällande rätten.

Då Storbritannien använder samma system med koncernavdrag i inhemska och gränsöverskridande situationer, och endast inskränker rätten till koncernavdrag i de gränsöverskridande situationerna så att de blir förenliga med EU-rätten, blir neutraliteten mellan de båda systemen stor. De svenska systemen har redan från början en svårare utmaning eftersom en så stor möjlighet till resultatutjämning som erbjuds inhemskt inte skulle vara rimlig i en gränsöverskridande situation. Varje godkänt koncernavdrag gör att Sverige förlorar en motsvarande storlek av den svenska skattebasen. Balansen måste därför vara välavvägd mellan neutraliteten och behovet av att beskydda den svenska skattebasen. Genom uppsatsens undersökningar befinns balansen vara relativt god men Storbritanniens gräns-överskridande lösningar visar att det finns möjlighet till förbättring. Några punkter i den svenska rätten skulle ge en större neutralitet och ändå beskydda den svenska skattebasen i tillräcklig utsträckning.

Förkortningar

CA	Court of Appeal
CTA 2010	Corporation Tax Act 2010
ECJ	European Court of Justice
EUD	Europeiska unionens domstol
EWCA	Court of Appeal
EWHC	High Court of Justice of England and Wales
FEUF	Europeiska unionens funktionsfördrag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HMRC	Her Majesty Revenue & Customs
ICTA	Income and Corporation Tax Act 1988

1 Inledning

1.1 Introduktion

Det är en globalt utbredd uppfattning att bolag i intressegemenskap ska behandlas så att det nära sambandet mellan bolagen erkänns skatterättsligt. Tanken att bolag i intressegemenskap ska beskattas tillsammans har funnits sedan bolag började inkomstbeskattas. Utformningen av system för hur beskattningen av dessa bolag ska ske inleddes i början av 1900-talet då flera länder valde att beskatta bolagen i en koncern tillsammans.¹ Även i Sverige diskuterades om bolagen i en koncern skulle beskattas tillsammans men detta valdes bort till förmån för principer om att bolag som bedriver verksamheten i flera bolag inte ska behandlas skatterättsligt bättre eller sämre än bolag som bedriver verksamheten i ett bolag.²

Idag finns det lika många system för beskattning av koncerner som det finns länder med bolagsbeskattning, men man kan ändå sortera in systemen i fyra övergripande grupper; organschaft, group contribution, group relief och tax consolidation. Organschaft var ett av de första lagstadgade systemen. Det innebär att endast moderbolaget betalar skatt medan övriga bolag behandlas som inre organ i moderbolaget. Det tillämpas i bland annat Tyskland och Österrike. Group contribution är benämningen på det system Sverige och Finland tillämpar. Systemet innebär att tillgångar kan flyttas fritt mellan bolagen i en koncern så länge förutsättningarna för koncernen uppfylls. Group relief fungerar som group contribution men istället för att föra över tillgångar mellan bolagen överförs förluster. System som grundas i group relief tillämpas i bland annat Storbritannien, Nya Zeeland och Singapore. Sedan 2010 tillämpar även Sverige denna form i gränsöverskridande situationer. Tax consolidation finns i ett stort antal länder, bland annat Australien, Danmark, Frankrike, Italien, Japan, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien och USA. Mellan dessa länder varierar den närmare utformningen av systemet mycket men det innebär i stora drag att skatten beräknas hos varje dotterbolag för sig och sedan läggs hos moderbolaget som ansvarar för att skatten betalas.³

1 International Fiscal Associations, 2004 Vienna Congress, Group taxation, Sdu Fiscale & Financieel Uitgevers, s 26 f.

2 SOU 1926:18 s 49.

3 International Fiscal Associations, 2004 Vienna Congress, Group taxation, Sdu Fiscale & Financieel Uitgevers, s 29-31.

De fyra olika systemen tar tanken om en gemensam beskattning olika långt. System med organschaft och tax consolidation tar koncern tanken längre. Bolagen beskattas tillsammans och de kan skatterättsligt ses som ett bolag. Sverige har valt ett annat system, group contribution (hädanefter kallat koncernbidrag), som till större del främjar principen om det enskilda skattesubjektet. Bolag i en svensk koncern kan när vissa kriterier är uppfyllda lämna så stora bidrag mellan varandra som de själva väljer. Storbritannien har valt att tillämpa principen om det enskilda skattesubjektet till ännu högre grad genom att endast tillåta överföring av förluster mellan bolag i en koncern, group relief (hädanefter kallat koncernavdrag).⁴

Innan EUD år 2005 kom fram till att medlemsstaterna i EU skulle erbjuda resultatutjämnning över gränsen tillämpade Storbritannien koncernavdrag och Sverige koncernbidrag. I och med domen Marks & Spencer var medlemsstaterna tvungna att ändra sina lagar för att de inte skulle strida mot EU-rätten. Storbritannien gjorde detta genom att tillåta koncernavdrag över gränserna inom EU under vissa förutsättningar. Sverige valde att skapa ett helt nytt system med endast få likheter med det gamla som fortfarande skulle tillämpas inhemskt. Det svenska systemet var inspirerat av domen Marks & Spencer och det engelska systemet. Frågan kan nu ställas om det system Sverige valt i gränsöverskridande situationer är neutralt i förhållande till de inhemska situationerna. Det är vid en sådan bedömning intressant att undersöka hur det ser ut i Storbritannien som var den första stat som berördes av EUD:s slutsatser.

Den neutralitet som titeln syftar på, och som uppsatsen kommer att behandla, är den mellan inhemska och gränsöverskridande situationer. Hur stor neutralitet är det mellan ett bolag som söker göra koncernbidrag och ett som söker göra koncernavdrag i Sverige? Mot denna neutralitet ställs sedan behovet av att skydda den svenska skattebasen. En stor möjlighet till inhemsk resultatutjämnning och en liten möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning innebär en liten neutralitet mellan systemen men en större neutralitet kanske inte är möjlig då en stat för neutralitetens sak inte kan förväntas ge upp för stor del av sin skattebas.

4 Romby, Anna: Underskott i aktiebolag – En skatterättslig studie av förlust- och resultatutjämnning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten, s 84-90.

Jag blev intresserad av detta ämne i samband med att jag skrev en uppsats i kursen Allmän företagsbeskattning. I den uppsatsen undersökte jag om svensk rätt, dvs koncernavdragsrätten, är förenlig med EU-rätten. Nu tar jag frågan vidare och utgår från den neutralitetsprincip som ligger till grund för det svenska skattesystemet. Jag studerar särskilt hur det svenska systemet med resultatutjämnning mellan subjekt förhåller sig till den engelska motsvarigheten.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med detta arbete är att undersöka hur den skatterättsliga neutraliteten fungerar mellan de svenska koncernbidragsreglerna och koncernavdragsreglerna samt att jämföra detta med de inhemska och gränsöverskridande koncernavdragsreglerna i Storbritannien. Då både svenska och engelska regler om gränsöverskridande resultatutjämnning påverkas av EU-rätten kommer även denna aspekt att tas med i arbetet.

De frågeställningar som aktualiseras i ämnet är vilka skillnader det finns mellan koncernbidrag och koncernavdrag och varför skillnaderna ser ut som de gör. En parallell dras till den engelska rätten och dess motsvarande skillnader. Vilka är de skillnaderna och varför ser de ut som de gör? Hur skiljer sig neutraliteten i systemen åt mellan de svenska och de engelska reglerna och vad kan vara anledningen till detta?

1.3 Metod och material

Den metod som använts vid arbetet med uppsatsen är den rättsdogmatiska metoden med inslag av komparativa moment. Valet föll på denna metod eftersom syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera gällande svensk rätt och att jämföra den med engelska regler. Valet av Storbritannien kommer sig av att det var engelska regler som först undersöktes av EUD och befanns strida mot EU-rätten. Dessa regler, efter omarbetningen för att uppnå kravet, har sedan varit en förebild för de svenska reglerna och intresset består i att ta reda på hur väl de nya reglerna passar in i Sverige jämfört med Storbritannien.

För att utreda den gällande rätten är sedvanligt juridiskt källmaterial använt. EU-rätten beskrivs främst genom hänvisning till rättsfall vilka diskuteras i doktrinen rörande gränsöverskridande resultatutjämnning. De böcker som har

använts är av en mer principiell karaktär. Det finns en överblickbar mängd med artiklar inom området varav många diskuterar rätten under tiden strax efter Marks & Spencer. Jag har valt ut de mest relevanta och aktuella artiklarna för att beskriva den gällande EU-rätten. För beskrivningen av den svenska rätten har främst lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin använts. Mattias Dahlberg är professor i finansrätt vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet, och sedan 2008 ledamot i Skatterättsnämnden, avdelningen för direkt skatt. Hans förklaringar och kritik av koncernavdragsrätten har varit mycket användbar i arbetet med uppsatsen. Även Anna Romby, universitetsadjunkt vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet, har med doktorsavhandlingen Underskott i aktiebolag och de däri djupa undersökningarna av koncernbidrag och koncernavdrag varit till stor hjälp i denna uppsats. Dessa två författare valdes för sin aktualitet inom koncernavdragsrätten, men även annan doktrin har använts som stöd i beskrivningen av gällande rätt. Den engelska skatterätten beskrivs med hänvisning till lagtext, rättsfall och till viss del doktrin. Doktrin har valts ut för att ta sig in i ämnet och beskriva hur skatterätten fungerar i Storbritannien men även artiklar som rör de frågor som uppstod i början av 2015 med EUD:s avgörande i målet Kommissionen mot Storbritannien. Det är även främst genom referenser i doktrinen som de relevanta rättsfallen har valts ut.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen fokuserar på de områden som avgränsats genom syfte och frågeställningar. Den kommer inte att beröra andra delar av resultatutjämningen än den som sker mellan olika skattesubjekt. Detta betyder att regler om carry forward, carry back, avsättning till fond, insättning till konto med flera inte kommer att diskuteras. Endast öppna koncernbidrag och koncernavdrag, vilka omfattas av lagstiftning, kommer att diskuteras och jämföras, varför till exempel onormal prissättning och räntefria lån lämnas till andra undersökningar. Inte heller frågor gällande dubbelbeskattningsavtal som kan ha inverkan på reglerna om gränsöverskridande resultatutjämning kommer att diskuteras då det är den allmänna rätten till koncernavdrag som undersöks. Vidare kommer endast förhållanden mellan skilda skattesubjekt beröras i uppsatsen och filialer berörs inte alls.

1.5 Uppsatsens disposition

Då syftet med uppsatsen är att undersöka de svenska systemen med koncernbidrag och koncernavdrag kommer ett kapitel att ägnas åt detta men först, för att beskriva förutsättningarna, tas EU-rätten upp i kapitel 2. Det är på grund av EU-rätten som Sverige och Storbritannien har regler om gränsöverskridande resultatutjämnning och därför beskrivs i första delen bakgrunden till detta regelsystem. Den del av EU-rätten som berör gränsöverskridande resultatutjämnning består av ett par artiklar i fördraget, men främst är det EUD:s förhandsavgöranden som bringat klarhet i betydelsen av dessa artiklar. Kapitlet leder därmed läsaren genom de relevanta rättsfall som utkommit och till sist en sammanställning av rättsläget så som det ser ut idag. Nästa del, kapitel 3, behandlar först den svenska rätten genom en beskrivning av koncernbidragsreglerna och koncernavdragsreglerna. De båda regelsystemen jämförs sedan och skillnaderna beskrivs och söker förklaras. Kapitel 4 inleds med en kort beskrivning av den engelska rätten i allmänhet, för att läsaren ska få en förståelse för hur de specifika reglerna fungerar. Sedan följer en beskrivning av det inhemska koncernavdraget och det gränsöverskridande koncernavdraget. Kapitlet avslutas med en jämförelse av dessa två för att utreda neutraliteten mellan de båda regelsystemen. Kapitel 5 behandlar de svenska regelsystemen och gör en jämförelse med de engelska. En jämförelse av det svenska och engelska gränsöverskridande koncernavdraget görs för att få en uppfattning om hur den svenska gränsöverskridande rätten står sig mot Storbritanniens. Slutligen i kapitlet dras slutsatser om neutraliteten i den svenska koncernbidragsrätten och delar av lagstiftningen ifrågasätts.

2 EU-rätt

2.1 Bakgrund

EU bildades efter andra världskriget med syftet att skapa en gemensam marknad vilken grundades på en redan befintlig kol- och stålunion. Det första fördraget, Romfördraget, undertecknades år 1957 av de sex första länderna; Frankrike, dåvarande Västtyskland, Italien, Nederländerna, Belgien och Luxemburg. Från början var unionen endast en ekonomisk gemenskap men redan då var målen högt satta: gemenskapen skulle verka för att bevara och stärka freden och friheten i medlemsstaterna. För att skapa en gemensam marknad behövdes tullarna mellan länderna tas bort och att medlemsstaterna införde gemensamma tullar mot omvärlden, fri rörlighet för gods inom unionen. För att ytterligare stärka och utveckla unionen infördes fri rörlighet för människor, tjänster och kapital.⁵ Uppsatsen kommer vidare främst behandla den fria rörligheten för människor och mer specifikt etableringsfriheten i art 49-54 FEUF.

Etableringsfriheten bygger på ett förbud av diskriminering på grund av nationstillhörighet. Företag som agerar i andra medlemsstater än där de har hemvist ska behandlas på samma sätt som om de hade hemvist i de medlemsstater där de agerar.⁶ Det engelska moderbolaget Marks & Spencer Plc väckte frågan om koncerner kunde förlustutjämna med dotterbolag utomlands på samma sätt som med dotterbolag i samma land som moderbolaget. Storbritannien hade regler som medgav koncernavdrag, överföring av förlust mellan bolagen i en koncern, under förutsättning att förlusten som gjordes avdrag för hade uppkommit i Storbritannien. EUD ansåg sig ha behörighet att besvara frågan trots att den direkta beskattningen ligger utanför domstolens behörighetsområde, eftersom gemenskapsrätten ska iaktas även vid staternas utövande av sin egen behörighet.⁷ Målet var det första av flera som skulle komma att klargöra och utveckla fördragets betydelse gällande etableringsfriheten, de två artiklar som behandlades i målet var art 49 och 54 FEUF.

5 Lorna Woods, Philippa Watson & Josephine Steiner: Steiner & Woods EU law, 12 uppl, Oxford: Oxford University Press, 2014, s 3 f, 327-329.

6 Lorna Woods, Philippa Watson & Josephine Steiner, s 213.

7 Mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey, REG 2005, s I-10837, p 22-24, 29.

Artikel 49

Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Artikel 54

Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen ska vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

Med "bolag" förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligt- eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.⁸

När svensk rätt kan tolkas på olika sätt eller saknar omnämnande om något kan ledning ofta hittas i förarbetena. Där går att läsa hur lagstiftaren tänkte och för vilket syfte lagarna skrevs. Förarbeten finns inte i EU-rätten. Tolkningen av EU-fördraget sker istället genom att EUD lämnar ut förhandsavgöranden eller avgör fall som genomgått det inhemska systemet i en medlemsstat. Tolkningen av artiklarna i fördragen förutsätter alltså att medlemsstaterna sänder frågor till EUD om hur rätten ska tolkas.⁹ Artikel 49 stadgar att inskränkningar för medborgare i medlemsstaterna att etablera sig i andra medlemsstater ska förbjudas. I denna formulering kan tolkas in alla former av regler som faktiskt eller potentiellt hindrar etablering i andra medlemsstater. Domstolen delar upp bedömningen i tre steg. Först avgörs om ett bolag som befinner sig i en gränsöverskridande situation genom en reglering blir behandlad sämre än vad ett bolag skulle göra i en

⁸ Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt samt Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, art 49 och 53.

⁹ Lorna Woods, Philippa Watson & Josephine Steiner, s 42-44, 85-90.

motsvarande inhemsk situation. Om behandlingen är sämre så är den inskränkande regeln inte tillåten. Etableringsfriheten kan däremot rättfärdigas genom art 52, vilket är andra steget i bedömningen. Om regeln som inskränker etableringsfriheten motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset så är den tillåten. Vilka hänsyn som räknas in här tas upp i beskrivningen av målen nedan. Det sista steget i bedömningen är att avgöra om den rättfärdigade regeln är proportionell.

2.2 Rättsläget utvecklas genom avgöranden från EUD

2.2.1 Marks & Spencer

I EUD:s förhandsavgörande Marks & Spencer ansökte det engelska moderbolaget Marks & Spencer Plc om att få göra avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag i Belgien, Tyskland och Frankrike, helägda genom ett holdingbolag i Nederländerna. Ett av dotterbolagen i Frankrike såldes medan verksamheten i övriga dotterbolag upphörde genom bolagens likvidation. Den engelska rätten föreskrev att ett moderbolag får ta över och göra avdrag för förluster som uppkommit i andra bolag inom en koncern, men förlusten ska ha uppkommit i Storbritannien. Frågan som ställdes till EUD var om det var förenligt med etableringsfriheten i art 49 och 54 FEUF att reglerna i en medlemsstat hindrar ett moderbolag från att göra avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat trots att det är möjligt i en motsvarande inhemsk situation. EUD ansåg att situationerna var jämförbara och att koncerner med dotterbolag med hemvist utomlands behandlades sämre än de som valt att enbart etablera sig i samma stat som moderbolaget. Detta ansågs potentiellt utgöra hinder för koncerner att etablera sig utomlands.¹⁰ ”En sådan inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.” Den ska därutöver även vara proportionell för det syfte den ska uppnå.¹¹

Tre berättigande grunder framställdes av Storbritannien, och ett antal övriga medlemsstater, i ett yttrande i målet. Staterna menade att utan de inskränkande reglerna skulle uppstå risk att vinster och förluster inte behandlas symmetriskt

¹⁰ Mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey, REG 2005, s I-10837, p 26-34.

¹¹ Mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey, REG 2005, s I-10837, p 35.

vilket skulle rubba den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risk att förlusterna beaktas två gånger och risk för skatteundandragande. EUD medger i domen den första berättigandegrunden, även om det inte i sig anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som menas så är det nödvändigt att bolag beskattar både vinster och förluster i samma stat. Ett system som resulterar i att koncernerna själva kan välja var förlusterna beskattas skulle innebära att den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna rubbas. Staternas beskattningsunderlag skulle minska och öka med storleken på förlusten som flyttas runt. Den andra berättigandegrunden, risken att förlusten beaktas två gånger, anser EUD att staterna måste kunna hindra genom en bestämmelse som inte medger avdrag för förluster som redan dragits av. Vad gäller den tredje berättigandegrunden, risk för skatteundandragande, menar EUD att risk föreligger för att koncernerna sätter i system att förlusterna förläggs i en medlemsstat med hög skattesats där de följaktligen har ett högre värde. Genom att inte tillåta avdrag för förluster uppkomna i andra medlemsstater kan system som utnyttjar medlemsstaternas skilda skattesatser undvikas.¹²

Med hänsyn till alla tre berättigandegrunderna ansåg EUD att regleringen i fråga var ägnad att uppnå ett legitimt syfte i enlighet med fördraget och att den motiverades av tvingande hänsyn till allmänintresset, den var också avsedd att säkerställa att syftet uppnås. Den sista delen av bedömningen var sedan att undersöka om den inskränkande regleringen inte gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå syftet. Marks & Spencer och kommissionen föreslog att en inskränkning som inte generellt avsåg alla avdrag kunde vara önskvärd. EUD kom då fram till att den inskränkande regleringen går utöver vad som är nödvändigt om

- ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att nämnda förluster kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår, och

12 Mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey, REG 2005, s I-10837, p 43-50.

- det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.¹³

När det så som beskrivits inte går att nyttja förlusten i dotterbolagets hemviststat och moderbolaget kan visa detta för skattemyndigheten ska moderbolaget inte hindras från att göra avdrag för förlusten. Medlemsstaterna är fortfarande fria att införa eller behålla regleringar som hindrar rent konstlade upplägg med syfte att kringgå nationell lagstiftning, under förutsättning att det inte finns mindre inskränkande regleringar för att uppnå samma syfte i vilket fall dessa ska antas istället.¹⁴

2.2.2 Oy AA

Ett och ett halvt år efter domen i Marks & Spencer kom ett nytt förhandsavgörande rörande gränsöverskridande resultatutjämning. Målet Oy AA rör ett brittiskt moderbolag som genom två nederländska bolag äger samtliga aktier i ett finländskt dotterbolag. Moderbolaget hade gått med förlust och väntades göra det ytterligare år framåt och eftersom moderbolagets rörelse hade betydelse för dotterbolaget ville dotterbolaget genom bidrag säkra moderbolagets fortlevnad. Det finska dotterbolaget begärde ett förhandsavgörande från Finlands Centralskattenämnd för att avgöra om bidraget kunde ses som ett koncernbidrag och därmed dras av hos dotterbolaget. Avdrag för koncernbidrag var enligt de finländska reglerna endast möjligt om både givare och mottagare omfattades av det finländska skattesystemet. EUD ansåg att situationerna när dotterbolag med ett moderbolag med hemvist utomlands och dotterbolag med ett moderbolag i samma hemviststat är jämförbara, och att den gränsöverskridande koncernen behandlas sämre än den rent inhemska koncernen. Bolag kan avhållas från att etablera dotterbolag i stater med regleringar som inskränker etableringsfriheten och regleringen är därmed förbjuden. För att regleringen ska vara tillåten krävs att den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset.¹⁵

13 Mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey, REG 2005, s I-10837, p 55.

14 Mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey, REG 2005, s I-10837, p 51-58.

15 Mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s I-6373, p 12-14, 31-32, 38-39, 44.

Finland, kommissionen samt några övriga stater framförde fyra berättigande-grunder i målet men EUD ansåg att det räckte att behandla de som uppkommit i avgörandet Marks & Spencer. EUD gör klart att regleringar som endast syftar till att ge inhemska dotterbolag fördelar genom att inte tillåta koncernbidrag på grund av att moderbolaget beskattas i en annan medlemsstat inte är tillåtna. Domstolen fäster ändå vikt vid medlemsstaternas oro för att koncernerna själva ska välja var förlusterna beaktas vilket skulle rubba den välbalanserade beskattningsrätten, en berättigandegrund som tidigare godtagits i målet Marks & Spencer. Risken för dubbelt utnyttjande av förluster är inte aktuell i målet då Finlands regler inte omfattar avdragsrätt för förluster. Risken för skatteflykt anser EUD däremot är en befogad berättigandegrund då dotterbolagets vinst kan förläggas var som helst, till exempel i en medlemsstat med låg skattesats, utan att några förluster redovisas i den staten. Det kan leda till att vissa koncerner betalar lägre skatt än koncerner som inte lägger upp bolagsstrukturen med moderbolaget i ett lågskatteland.¹⁶

EUD ansåg att de finländska reglerna var förenliga med fördraget och att de var motiverade av tvingande hänsyn till allmänintresset då de kunde berättigas genom att de upprätthåller en välavvägd fördelning av beskattningsrätten samt förhindrar skatteflykt. Nästa del i bedömningen består i att reglerna inte ska gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet. Även om regleringen inte i sig hade som ändamål att förhindra skattefördelar genom fiktiva upplägg så ansåg EUD att lagstiftningen var proportionerlig. Domstolen avgjorde att en reglering som tillåter bolag att fritt välja var förlusterna ska beskattas innebär en fara för staternas beskattningsrätt vilken inte kan avvärjas genom att uppställa villkor på att mottagaren ska ha gått med förlust eller liknande. EUD stadgade i domen att ”en lagstiftning i en medlemsstat (...) enligt vilken ett dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som det lämnar till sitt moderbolag endast om moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat”¹⁷ inte utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten.¹⁸

16 Mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s I-6373, p 45-48, 55-59.

17 Mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s I-6373, p 67.

18 Mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s I-6373, p 60-66.

2.2.3 Lidl Belgium

Målet rör ett tyskt kommanditbolag med fast driftställe i Luxemburg. Det tyska bolaget ansökte om avdrag för förlust i det fasta driftstället i Luxemburg men fick avslag. Mellan Tyskland och Luxemburg fanns ett skatteavtal som stadgade att överskott i fasta driftställen i Luxemburg inte skulle tas upp till beskattning i Tyskland. EUD fann att det utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten att vägra avdrag i detta fall eftersom om båda bolagen befunnit sig i samma stat så hade avdrag varit möjligt. Däremot ansåg domstolen att reglerna kunde rättfärdigas genom behovet att säkerställa en välbalanserad beskattningsrätt mellan medlemsstaterna samt att se till att risken att förlusten beskattas två gånger inte uppstår. Precis som i Oy AA så behöver inte alla tre berättigande grunder föreligga för att rättfärdiga den inskränkande regleringen. EUD avgjorde slutligen att regeln stod i proportion till dess ändamål. Utöver avgörandet gjorde EUD även klart att avgörandet i Marks & Spencer, om den inskränkande regeln gick utöver vad som var nödvändigt, fortfarande var gällande. I förevarande fall handlade det inte om slutliga förluster då reglerna i Luxemburg tillät förlusterna i det fasta driftstället att sparas och nyttjas senare år. Den tyska lagstiftningen ansågs därmed vara proportionell.¹⁹

2.2.4 X Holding BV

Moderbolaget X Holding BV med hemvist i Nederländerna äger samtliga andelar i ett dotterbolag med hemvist i Belgien. Dotterbolaget är skapat enligt belgisk rätt och beskattas i Belgien. De nederländska reglerna tillåter ett moderbolag att bilda en skattemässig enhet med helägda dotterbolag, vilket bland annat innebär att vinster och förluster kan kvittas mot varandra så att endast enhetens sammanlagda resultat blir beskattat samt att transaktioner inom enheten blir skattemässigt neutrala. Dotterbolag med hemvist i annan medlemsstat kan inte ta del av dessa förmåner vilket kan påverka koncerners beslut att etablera sig i andra stater. EUD ansåg den inhemska och gränsöverskridande situationen jämförbar och som sådan utgjorde regleringen en inskränkning av etableringsfriheten. För att den ska vara tillåten krävs att regleringen motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.²⁰

¹⁹ Mål C-414/06, Lidl Belgium GmbH mot Finanzamt Heilbronn, REG 2008, s I-3601, p 14, 25-26, 30, 39-42, 44-53.

²⁰ Mål C-337/08, X Holding BV, REG 2010, s I-1215, p 6-7, 18-20, 24-25.

Ett antal regeringar yttrade sig i målet och hävdade bland annat att behovet av att upprätthålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utgör en berättigandegrund. EUD håller med om att om ett moderbolag kan bilda en skattemässig enhet med ett dotterbolag med hemvist i en annan stat så skulle det innebära att moderbolaget kan bestämma om dotterbolagets inkomster ska beskattas i dess egen hemviststat eller i moderbolagets. Beskattningsunderlaget i de båda staterna skulle då minska respektive öka med den storlek förlusten som förs över utgör. Detta har EUD tidigare ansett inte ska vara upp till bolagen att besluta om och denna anledning är även tillräcklig för att rättfärdiga den inskränkande regleringen i detta fall.²¹ En avslutande bedömning gjordes även av om regleringen gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå ändamålet med densamma. Då förlusten ej var slutlig fann EUD att regleringen skulle anses stå i proportion till syftet att hindra koncerner från att fritt välja var vinst och förlust ska beskattas.²²

2.2.5 A

I Finland fanns regler om att när ett dotterbolag genom fusion gick upp i ett moderbolag skulle dotterbolagets vinster och förluster tas över av moderbolaget. Moderbolaget A med hemvist i Finland hade ett dotterbolag med hemvist i Sverige vilket gått med förlust flera år i rad. Moderbolaget ville göra en fusion med dotterbolaget. Centralskattenämndens förhandsbesked på frågan om avdrag för förlusten skulle godkännas var nekande och målet togs vidare till högsta instans. Högsta förvaltningsdomstolen valde att vilandeförklara målet och ställa frågan till EUD om en regel som hindrar avdrag för dotterbolags förlust vid fusion med utländskt dotterbolag var förenligt med etableringsfriheten.²³

EUD förklarade att reglerna om fusion omfattades av etableringsfriheten och att en regel som hindrade avdrag för förluster vid fusion med utländskt dotterbolag utgjorde en otillåten inskränkning. Rättfärdigande av inskränkningen skulle endast vara möjligt om den avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om regleringen motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. EUD fann att situationerna med en inhemsk fusion och en gränsöverskridande fusion, båda med

21 Mål C-337/08, X Holding BV, REG 2010, s I-1215, p 27-33.

22 Mål C-337/08, X Holding BV, REG 2010, s I-1215, p 34-35, 38-42.

23 Mål C-123/11, A, ECLI:EU:C:2013:84, p 10-20.

ändamålet att få skattelättnader, var jämförbara och domstolen gick vidare till bedömningen av de tre berättigandegrunderna. Grunderna är samma som togs upp i målet Marks & Spencer; behovet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, förhindra dubbelt nyttjande av förluster samt förhindra skatteflykt. Gällande den första berättigandegrunden följde domstolen sitt tidigare resonemang i domen Oy AA och menar att om företag själva kan välja var förlusten ska beskattas uppstår risk för att beskattningsrätten allvarligt rubbas. Risken för att förlusten nyttjas två gånger kan uteslutas genom en bestämmelse som hindrar sådana avdrag, men risken för skatteflykt är stor om medlemsstaternas regler tillåter att koncerner bygger upp system där förlusterna kan förläggas i länder med stora avdrag för förluster. Med tillämpning av alla tre berättigandegrunder ansåg EUD att regleringen var tillåten, så bedömningen gick vidare till om den inte gick utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet. Proportionalitetsbedömningen berörde först att moderbolaget genom fusion med dotterbolaget inte från år till år kunde välja i vilken stat förluster skulle beskattas. Slutligen, påminde domstolen om avgörandet i Marks & Spencer: om ett dotterbolag uttömt alla möjligheter att utnyttja förlusten i sin egen hemviststat och hindras från att göra koncernavdrag så går regeln utöver vad som är nödvändigt.²⁴

2.2.6 Kommissionen mot Storbritannien

Efter EUD:s avgörande i målet Marks & Spencer stiftade Storbritannien en ny lag som stadgade att gränsöverskridande koncernavdrag kan ske under vissa förutsättningar. Europeiska kommissionen ansåg att ändringarna inte var tillräckliga för att uppfylla de krav som EUD ställde upp i målet Marks & Spencer, då de innebar att företag i praktiken hindrades från att göra koncernavdrag, även om det fanns en teoretisk möjlighet. Kommissionen menade att det endast fanns två situationer utifrån vilka det var möjligt att göra gränsöverskridande koncernavdrag. Den ena situationen innebar att det i dotterbolagets hemviststat inte föreskrivs någon möjlighet att föra över förluster till kommande år och den andra förutsatte likvidation före utgången av det beskattningsår då förlusterna uppkom.²⁵

24 Mål C-123/11, A, ECLI:EU:C:2013:84, p 24-28, 31-33, 35, 40, 43-49.

25 Mål C-172/13, Europeiska gemenskapernas kommission mot Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland, EU:C:2015:50, p 3, 14-16.

EUD gjorde bedömningen att det föreligger en skillnad i behandlingen av koncerner med dotterbolag med hemvist i samma stat som moderbolaget och dotterbolag med hemvist i annan medlemsstat vilket kan hindra koncerner från att etablera sig utomlands. Det följer däremot av EUD:s praxis att en inskränkning kan vara motiverad av tre berättigande grunder. Proportionalitetsbedömningen ska då avgöra om de motiverade reglerna är nödvändiga för att uppfylla sitt syfte och inte går utöver detta. I domen Marks & Spencer stadgade EUD att villkor som hindrar avdrag i en situation där dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat har uttömt de möjligheter som erbjuds till avdrag för förluster både bakåt och framåt i tiden inte är proportionella. I domen K klargjorde EUD att det förhållandet att dotterbolagets hemviststat inte tillåter att man sparar förluster inte betyder att förlusten är definitiv. EUD sade vidare att kommissionen inte styrkt sitt påstående att likvidation måste skett innan utgången av det år förlusten uppstår. Bedömningen av den definitiva karaktären av förlusten ska göras direkt efter slutet av det beskattningsår då förlusterna uppstod. Den definitiva karaktären kan endast uppfyllas om dotterbolaget kan visa att det inte längre har några inkomster i den medlemsstat där det har sitt hemvist, annars har dotterbolaget en möjlighet, även med mycket små inkomster, att kvitta dessa mot förlusten. Förlusten blir då inte definitiv på det sätt som menades i Marks & Spencer. Storbritannien hävdade i målet att moderbolag som söker göra avdrag enligt den ändrade lagen kan visa att dotterbolaget inte kommer att få några inkomster igen genom att dotterbolagets verksamhet läggs ned och tillgångarna säljs. Detta var enligt EUD tillräckligt för att nå målen med etableringsfriheten.²⁶

2.3 Sammanställning av rättsläget i EU

Art 49 och 54 FEUF behandlar etableringsfriheten, en av de grundläggande friheterna som krävs för att EU ska kunna existera i den form det gör idag. Etableringsfriheten är ett brett begrepp som inte i sig förklarar något om vad som gäller för gränsöverskridande resultatutjämning mellan skattesubjekt inom koncerner. Frågan togs först upp när moderbolaget Marks & Spencer Plc i Storbritannien ansökte om att få göra koncernavdrag genom att dra av förluster

²⁶ Mål C-172/13, Europeiska gemenskapernas kommission mot Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland, EU:C:2015:50, p 21-28, 33-38; Mål C-322/11, K, EU:C:2013:716, p 75-81; Mål C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee, REG 2008, s I-08061, p 49-52.

som uppstått hos utländska dotterbolag. EUD skrev ett första förhandsavgörande år 2005 som förklarade hur artiklarna skulle tolkas gällande den frågan. Domstolen ansåg att en reglering som tillät koncernavdrag när förlusten uppstod i ett dotterbolag med hemvist i moderbolagets hemviststat men hindrade moderbolag från att göra koncernavdrag när förlusten uppstod i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, kunde verka hämmande på viljan att etablera sig i andra medlemsstater. Regleringen var förbjuden, men den ansågs kunna motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. De berättigande grunder som lades till grund för rättfärdigandet var att regleringen syftade till att beskydda den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, minska risken för dubbelt utnyttjande av förluster och minska risken för skatteflykt. Trots rättfärdigandet skulle regleringen ändå inte vara tillåten att gå utöver vad som var nödvändigt för att uppnå sitt syfte. EUD stadgade då att om ett dotterbolag har uttömt de möjligheter som erbjuds att beakta förlusten under pågående och tidigare beskattningsår samt inte heller kan beakta förlusten för framtida beskattningsår, varken för egen del eller genom överlåtelse av dotterbolaget till tredje part, så ska avdrag vara möjligt.

Ett och ett halvt år senare skrev EUD ett förhandsavgörande i målet Oy AA där den ifrågasatta regleringen ansågs tillåten enligt EU-rätten. Regleringen förhindrade avdrag för koncernbidrag när detta gavs från ett dotterbolag till ett moderbolag med annan hemviststat. I detta fall var omständigheterna att dotterbolaget ville hjälpa moderbolaget, som gått med förlust, genom att ge ett koncernbidrag för att säkra moderbolagets överlevnad och sedan få dra av summan av det givna bidraget. EUD menade att om detta var tillåtet så skulle koncerner kunna planera i vilka stater de lägger sina bolag så att förlusterna kan flyttas till den stat där de ger störst fördelar. EUD nämnde inget om slutlig förlust i detta förhandsavgörande men stadgade senare i Lidl Belgium att proportionalitetsbedömningen gällande slutlig förlust fortfarande gällde. Varken Oy AA eller Lidl Belgium rörde en slutlig förlust och därmed ansågs medlemsstaternas regleringar stå i proportion till deras ändamål.

Förhandsavgörandet X Holding BV rörde nederländska moderbolags möjlighet att bilda en skattemässig enhet med sina dotterbolag. Möjligheten gällde inte för

dotterbolag med annan hemviststat vilket av EUD ansågs utgöra en otillåten inskränkning av etableringsfriheten. Behovet att upprätthålla en välavvägd beskattningsrätt mellan medlemsstaterna rättfärdigade däremot regeln då möjligheten för ett moderbolag att ingå en skattemässig enhet med dotterbolag i andra medlemsstater skulle innebära att koncernen kan flytta runt förlusten som den vill. Inte heller i detta fall rörde det sig om en slutlig förlust vilket medförde att regeln var proportionell.

Resultatutjämnning genom fusion behandlades i förhandsavgörandet A. Liksom i Oy AA gäller det finländska regler som inskränker etableringsfriheten. Fusion med ett dotterbolag i en annan medlemsstat medför enligt reglerna att moderbolaget inte får göra avdrag för förlusten i dotterbolaget, detta skulle däremot varit tillåtet om dotterbolaget haft hemvist i Finland. EUD fann att regeln stred mot etableringsfriheten men att den motiverades av de berättigande grunder som blivit praxis gällande gränsöverskridande resultatutjämnning. EUD påpekade då att om moderbolaget går ihop med dotterbolaget genom fusion så kan koncernen inte välja var förlusten ska beskattas från år till år. Den slutliga bedömningen får ändå göras utifrån de kriterier som utfästes i Marks & Spencer; om dotterbolaget uttömt alla möjligheter att beakta förlusten i sin hemviststat så går regeln utöver vad som är nödvändigt.

I målet Kommissionen mot Storbritannien utreds hur långt medlemsstaterna ska gå för att erbjuda gränsöverskridande resultatutjämnning. Kommissionen ansåg att Storbritanniens regleringar gjorde det i praktiken nästan omöjligt att göra koncernavdrag över gränsen genom att avdrag endast var tillåtet när dotterbolagets hemviststat inte erbjöd någon möjlighet att överföra förlusten på kommande år eller när dotterbolaget satts i likvidation före utgången av det beskattningsår då förlusterna uppkom. EUD hänvisade rörande den första möjligheten till avdrag till praxis i förhandsavgörandet K. När dotterbolagets hemviststat inte erbjuder någon möjlighet att nyttja förlusten i sin hemviststat så saknas även möjlighet att nyttja förlusten genom gränsöverskridande resultatutjämnning. Vad gäller den andra möjligheten ansåg EUD inte att kommissionen visat att det förhållande som de hävdade förelåg. Det viktiga enligt EUD, när det kommer till punkten då det ska bedömas om förlusten är slutlig, är

att det i anslutning till det beskattningsår då förlusten uppkom utreds om den är av definitiv karaktär. Förlusten kan endast bli definitiv genom att det visas att dotterbolaget inte kommer få några fler inkomster.

I samband med att avgörandet Marks & Spencer publicerades kom kritiken mot det. Avgörande var inte tillräckligt förklarande eller djupgående för att en ny regel som introducerades på detta sätt skulle kunna börja tillämpas på en gång i medlemsstaterna. Även efter ett flertal domar som förklarar reglerna är inte allt tydliggjort. En fråga som inte tagits upp i något avgörande är enligt vilka regler förlusten ska bestämmas. Storbritannien och Sverige har löst det problemet genom att låta förlusten räknas ut enligt båda ländernas lagar, vilket gör att det förlusttyngda dotterbolaget får en mindre möjlighet att nyttja sin förlust än ett bolag som bara agerar i ett av dotterbolagets och moderbolagets hemviststater. Många röster gör sig hörda med budskapet att ge upp de regler som EUD formulerade i Marks & Spencer. Ett par generaladvokater och ett flertal debattörer är några av dem som anser att de nya reglerna bidragit med fler problem än vad det varit värt.²⁷

Sammanfattningsvis kan då sägas att inskränkande regleringar som hindrar bolag från att etablera sig i andra stater är förbjudna. Regleringarna förutsätts då behandla gränsöverskridande koncerner sämre än inhemska koncerner i en jämförbar situation. Vare sig regleringarna rör resultatutjämning genom koncernavdrag, koncernbidrag, skattemässig enhet eller fusion så används samma bedömning. Enligt praxis från ovan nämnda domar kan regleringarna rättfärdigas genom tre berättigande grunder; beskydd av den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, minskande av risken för dubbelt nyttjande av förluster och minskande av risken för skatteflykt. Alla tre grunder kan användas för att rättfärdiga regler men det räcker även med bara en grund. Trots rättfärdigande ska reglerna inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå deras syfte. EUD har då stadgat att om ett dotterbolag har uttömt alla möjligheter att nyttja sin förlust som erbjuds i sin hemviststat, för innevarande beskattningsår, tidigare beskattningsår och framtida beskattningsår, så får inte medlemsstaterna inskränka rätten att göra avdrag för de förlusterna enligt reglerna i moderbolagets

²⁷ Lang, Michael, Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? European Taxation, 2014 (vol 54) nummer 12, s 531-535.

hemviststat. Det ligger på moderbolaget att för sin skattemyndighet visa att dotterbolagets förlust uppfyller kriterierna i direkt anslutning till det år då förlusten uppstod. Förlusten ska vara definitiv, vilket EUD har preciserat som att dotterbolaget inte ska kunna få några fler inkomster. Dotterbolaget måste alltså helt upphöra med sin verksamhet då även en möjlighet till en liten framtida vinst tar ifrån förlusten dess definitiva karaktär. Förlusten ska även rättsligt sett kunna nyttjas i dotterbolagets hemviststat men det ska inte vara faktiskt möjligt.

3 Svensk rätt

3.1 Koncernbidrag

3.1.1 Bakgrund

Koncernbidrag introducerades först i Sverige i 1928 års Kommunallag genom att där infördes principer för att koncerner inte ska belastas mer eller mindre för att de bedriver verksamheten inom flera företag istället för inom ett. Själva begreppet koncernbidrag kom däremot inte in i lagtexten förrän år 1965. Systemet med koncernbidrag är Sverige nästan ensamt i världen om att ha då andra länder har löst resultatutjämnningen på andra sätt, till exempel genom att koncerner ses som ett skattesubjekt, att vinster och förluster elimineras inom koncernen eller genom en form av koncernavdrag. Det gemensamma i dessa olika lösningar är att det nära sambandet mellan företagen i en koncern beaktas skattemässigt gällande resultatutjämnning. Syftet med koncernbidragsreglerna är att ge en möjlighet att jämna ut resultat inom en koncern.²⁸

3.1.2 Förutsättningarna för avdrag

Koncernbidragsrätten regleras i 35 kap IL. Kapitlet inleds i första paragrafen med ett grundläggande stadgande från vilket utläses att koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. HFD klargjorde i ett fall från 2006 att avdraget inte får vara större än bidraget. 35 kap 1 § 2 st IL stadgar att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster inte utgör koncernbidrag vilket innebär att dessa utgifter får göras avdrag för oavsett om förutsättningarna i kapitlet är uppfyllda eller inte. Det tolkas även in ett krav på vederlagsfri överföring av pengar eller tillgångar i denna bestämmelse. Det krävs alltså en värdeöverföring för att det ska handla om koncernbidrag men för att få göra avdrag krävs ingen särskild form i räkenskaperna.²⁹ De allmänna villkoren för koncernbidrag är att moderbolaget äger minst 90 % av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening samt att moderbolaget ska vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, en svensk stiftelse som inte omfattas av undantagsbestämmelserna i 7 kap IL, eller en svensk ideell förening som inte

²⁸ Promemoria Fi2014/4205, Svar på formell underrättelse angående avdragsrätt för ränta för koncerninterna lån, s 5; SOU 1926:18 s 49, 53; Prop 2000/01:22 s 72; Dir 2011:1 s 13; Sven-Olof Lodin m fl: Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del II, 15 uppl, Lund: Studentlitteratur, 2015, s 428 ff.

²⁹ 35 kap 1 § IL; SOU 2014:40 s 378 f; RÅ 2004 not 122; RÅ 2006 not 40.

heller omfattas av undantagsbestämmelserna i 7 kap IL. Dotterbolaget blir då ett i 35 kap IL så kallat helägt dotterföretag.³⁰ I vissa fall är koncernbidrag även tillåtna med en internationell anknytning vilket stadgas i 35 kap 2 a § IL. Jag kommer att beskriva dessa fall närmare nedan.

Utöver de kriterier som nämnts ovan finns i 35 kap 3 § 1-6 pp IL några grundförutsättningar som gäller för alla slags koncernbidrag. Den första (1 p) är att inget av bolagen får vara ett privatbostadsföretag eller investmentföretag då dessa omfattas av särskilda regler för inkomstberäkningen. Båda bolagen ska (2 p) redovisa koncernbidraget öppet i sina respektive inkomstdeklarationer för att vinsten inte ska kunna rullas framåt utan beskattning genom att bolagen har olika räkenskapsår. Dotterbolaget ska (3 p) ha varit helägt av moderbolaget under hela beskattningsåret eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag. Om dotterbolaget flyttats runt i samma koncern anses kravet uppfyllt om det varit uppfyllt under tidigare ägandeförhållanden inom koncernen. Mottagaren av koncernbidraget får inte (4 p) genom skatteavtal anses ha hemvist utomlands, med undantag för fall i 35 kap 2 a § 2 men IL.³¹ En kort fördjupning i denna punkt visar att aktiebolag är obegränsat skattskyldiga i Sverige om de är registrerade här och om då ett bolag har sin verkliga ledning i ett annat land stadgar OECD:s modellavtal i art 4.3 att den stat där den verkliga ledningen är utövad ska anses vara hemviststat vid tillämpningen av avtalet. Dessutom stadgar art 7 i OECD:s modellavtal att inkomst av rörelse som huvudregel endast beskattas i hemviststaten om det inte finns ett fast driftställe i den stat där inkomsten uppstår. Dessa företag kommer då inte att uppfylla kravet att mottagaren enligt skatteavtal inte får anses ha hemvist i annan stat. Vidare gäller att mottagaren inte heller (5 p) genom skatteavtal ska vara undantagen beskattning i Sverige. Även detta krav är till för att försäkra att det mottagna koncernbidraget blir beskattat i Sverige.³² Den sista punkten (6 p) gäller specifikt när dotterbolag ger koncernbidrag till moderbolag och utgör ett skydd av de begränsade kedjebeskattningsregler som finns kvar genom att när koncernbidrag ges från dotter till moder så ska utdelning från dotterbolaget till moderbolaget inte tas upp hos moderbolaget.³³

30 35 kap 2 § IL.

31 35 kap 2 a, 3 §§; Lodin, Sven-Olof m fl, s 429-432.

32 OECD, Articles of the Model Convention with respect to Taxes on Income on Capital; Dahlberg, Mattias: Internationell beskattning, 4 uppl, Lund: Studentlitteratur, 2014, s 161 f.

33 35 kap 3 § 6 p; Baran, Mahmut: [Inkomstskattelag (1999:1229), kommentaren till 35 kap 3 §,

Innan Sveriges inträde i EU kunde koncernbidrag endast ges mellan svenska bolag i en svensk koncern, men år 2000 tillkom 35 kap 2 a § IL vilken stadgar att ett företag hemmahörande i en stat inom EES kan behandlas som om det vore ett svenskt företag i 35 kap IL. Det ska då ha en form som motsvaras av en av de svenska formerna uppräknade i 35 kap 2 § IL och givaren av koncernbidraget ska vara skattskyldig i Sverige för den verksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Även ett svenskt företag som genom skatteavtal anses ha hemvist i annan stat inom EES kan genom 35 kap 2 a § IL räknas som ett svenskt företag (trots stadgandet i 35 kap 3 §) om företaget är skattskyldigt i Sverige för den verksamhet koncernbidraget hänför sig till.³⁴

Koncernbidrag kan ges mellan fler bolag i en koncern än mellan moder- och dotterbolag. När koncernbidrag ges mellan andra bolag i koncernen finns ytterligare förutsättningar som ska uppfyllas för att koncernbidrag ska tillåtas. Bakgrunden till dessa regler är att koncernbolagen inte ska undgå kedjebeskattningsreglerna och reglerna för utdelning på lagerandelar.³⁵ Helägda dotterföretag kan ge koncernbidrag direkt till varandra om förutsättningarna i 35 kap 3 § IL är uppfyllda, men även ett ytterligare kriterium i 4 §; att moderföretaget är ett investmentföretag, att utdelning från givaren till moderföretaget inte ska tas upp av moderföretaget eller att utdelning från mottagaren till moderföretaget ska tas upp till beskattning av moderföretaget. Anledningen till de extra reglerna för koncernbidrag mellan systerbolag är att moderbolaget inte ska komma i en bättre ställning genom koncernbidrag mellan dotterbolagen.³⁶ Moderbolaget kan även genom fusionsregeln ge koncernbidrag direkt till dotterdotterbolag, 35 kap 5 § IL. Förutsättningen är att givaren och mottagaren genom fusioner skulle kunna gå ihop i samma bolag och fusioner ska anses endast kunna ske i bolag med minst 90 % ägande. Koncernbidrag kan även ges genom slussningsregeln i 6 § mellan andra företag i koncernen direkt så länge de kunnat vidareförmedlas genom flera koncernbidrag enligt 3, 4 eller 5 §§. En bedömning görs då av om respektive moder- och dotterbolag i varje del i ledet kan ge koncernbidrag och om så kan ske får till exempel ett dotterdotterbolag ge

djup kommentar], i Karnov, internet 2015-08-31.

34 35 kap 2 a §; SOU 2014:40 s 379; Dahlberg, Mattias, s 162 f.

35 Eriksson, Asbjörn: Praktisk beskattning – Lärobok i inkomstbeskattning, 22 uppl, Lund: Studentlitteratur, 2015, s 487 f.

36 35 kap 4 §; Lodin, Sven-Olof m fl, s 432 f.

koncernbidrag direkt till det översta moderbolaget eller till ett dotterdotterbolag i en annan gren av koncerträdet. Skulle däremot en del i ledet brista, till exempel om givaren ägs av ett handelsbolag, ett enskilt bolag eller ett moderbolag som äger mindre än 90 % av andelarna i givarens bolag, så uppfylls inte kriterierna i hela kedjan. En koncern får planera hur den lägger upp ägandet i sin verksamhet för att kunna nyttja möjligheterna till koncernbidrag fullt ut.³⁷

3.2 Koncernavdrag

3.2.1 Bakgrund

Bakgrunden till koncernavdragets tillkomst ligger i utformningen av koncernbidraget. Systemet med koncernbidrag skapades under en tid med en sluten nation, vilket fungerade bra då alla företag inom en koncern befann sig i samma land. I och med internationaliseringen krävdes en ny form av resultatutjämning då samma system inte kan tillämpas över gränserna.³⁸ Medlemsstaterna i EU och EES har skattesatser för företag mellan 8,5 och 34,43 %³⁹ vilket gör det mer eller mindre förmånligt ur skattemässiga perspektiv att etablera sin verksamhet i olika stater. En fri möjlighet att kunna flytta runt sina inkomster till stater med låg skattesats och sina förluster till stater där man får mest avdrag för dem skulle göra att systemet utnyttjades på ett ej önskvärt sätt.

Koncernbidrag kan ges till ett bolag med hemvist inom EES alternativt ansedd hemvist enligt skatteavtal inom EES, men detta är begränsat på så sätt att både givare och mottagare ska beskattas för näringsverksamhet i Sverige samt att koncernbidraget ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet.⁴⁰ I ett antal avgöranden från EUD gjordes klart att möjligheten till resultatutjämning inom koncerner endast internt i en stat stred mot en av EUs grundpelare; etableringsfriheten. EUD ställde upp krav och riktlinjer i målen Marks & Spencer, OY AA med flera vilka debatterades flitigt i Sverige. Det diskuterades hur de skulle påverka svensk rätt och svenska koncernbidrag. HFD gav slutligen sin syn på saken i några uppmärksammade fall från 2009, bland annat RÅ 2009 ref 13 där HFD gav ett svenskt moderbolag avdrag för koncernbidrag till utländska dotterbolag i strid med 35 kap IL då domstolen ansåg att den svenska

37 35 kap 4-6 §§; Eriksson, Asbjörn, s 491 f.

38 Dir 2011:1, s 21 f.

39 OECD <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=58204#>, 2016-01-05.

40 35 kap 2a § IL.

koncernbidragslagstiftningen till viss del stred mot EU-rätten.⁴¹ Dessa avgöranden förde med sig att lagstiftningen behövde ändras.

Den 1 Juli 2010 infördes ett nytt kapitel i Inkomstskattelagen, 35 a kap direkt efter 35 kap om koncernbidrag, med rätt till koncernavdrag för slutlig förlust i utländskt helägt dotterföretag inom EES.⁴² I sina avgöranden från 2009 beslöt HFD att resultatutjämnning över gränserna inom EES skulle tillåtas vid likvidation av ett helägt dotterbolag. Summan som fick dras av skulle räknas fram enligt både svensk skattelagstiftning och lagstiftningen i det land där dotterbolaget hade hemvist och den av de två som resulterade i den lägsta summan fick göras avdrag med. Avdraget skulle vidare göras det år likvidationen avslutades eftersom det var först då som förlusten var slutlig.⁴³ Lagstiftaren valde att inte utvidga de befintliga koncernbidragsreglerna till att också omfatta gränsöverskridande situationer eftersom de redan befintliga reglerna har betydelse för tillämpningen av andra regelsystem och den administrativa bördan av att tillämpa reglerna hade blivit större än vad den räknades bli med koncernavdrag istället. En form med avdrag passar med HFDs beslut att det inte kan ställas krav på att mottagaren av bidraget ska ta upp det till beskattning. Regeringen beslutade att följa HFDs dom och så när som på några tekniska ändringar och tillägg kodifiera avgörandet i lagen. Genom att kodifiera HFDs avgörande och därigenom förutsätta att det är förenligt med EU-rätten, har regeringen valt att inte undersöka lagförslagets förenlighet med EU-rätten vilket har ansetts ge ett för tunt underlag för lagen enligt bland annat vissa remissinstanser⁴⁴ och Mattias Dahlberg⁴⁵.

3.2.2 Förutsättningarna för koncernavdrag

Det är endast svenska moderbolag som får göra avdrag. Definitionen i 35 a kap 2 § IL stadgar att moderbolaget ska vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, en svensk stiftelse som inte omfattas av undantagsbestämmelserna i

41 RÅ 2009 ref 13; Skatteverket, 131 440547-09/111; Lindström-Ihre, Lena & Nilsson, Annelie: Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer – några synpunkter på Skatteverkets tolkningar av domen, Skattenytt 2006 s 462, 2006; Johansson, Linnéa: Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämnning och dess förenlighet med EU-fördraget, Skattenytt 2007 s 224, 2007.

42 Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 1 f.

43 RÅ 2009 ref 13.

44 Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 18-20, 43.

45 Dahlberg, Mattias, s 169-175.

7 kap IL, eller en svensk ideell förening som inte heller omfattas av undantagsbestämmelserna i 7 kap IL. Det utländska dotterbolaget ska vara direkt helägt till minst 90 % av andelarna av moderbolaget och vara av en form som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening. Definitionen av utländskt bolag finns i 2 kap 5 a § IL och stadgar att ett utländskt bolag ska vara föremål för en viss minimibesättning, eller omfattas av de svenska skatteavtalen, vilket i sin tur normalt kräver en viss minimibesättning. Varken moder- eller dotterföretag får vara ett privatbostadsföretag eller investmentföretag.⁴⁶

Koncernavdrag är möjligt vid de tillfällen det rör sig om ett helägt utländskt dotterbolag inom EES som har gått i likvidation, där likvidationen avslutats med en slutlig förlust. Endast förlust hos ett direkt helägt dotterbolag kan enligt koncernavdragsreglerna läggas till grund för avdrag. I målet Marks & Spencer rörde det sig om avdrag för förluster hos dotterdotterbolag. EUD menade att avdrag skulle få göras då det rörde sig om en slutlig förlust som inte kunde utnyttjas av någon, det spelade då inte någon roll om dotterbolaget var direkt eller indirekt helägt.⁴⁷ Den svenska lagstiftaren ansåg däremot att koncernavdrag för dotterdotterbolags förlust öppnar upp för en möjlighet för företagen att välja i vilken stat förlusten ska utnyttjas.⁴⁸

Ytterligare en förutsättning för koncernavdrag är att det inte finns några andra företag i intressegemenskap med hemvist i samma land som dotterbolaget. Företag i intressegemenskap är en vidare krets än de som anses ingå i en koncern. Inte bara aktiebolag, ekonomiska föreningar med flera omfattas av begreppet utan även handelsbolag, delägarbeskattade juridiska personer, privatbostadsföretag och investmentföretag omfattas. Flera av remissinstanserna ansåg att reglerna går utöver vad som krävs för att skydda den svenska skattebasen. De menade att det blir mycket svårt i praktiken att få avdrag när minsta etablering i främmande stat hämmar rätten till koncernavdrag. Koncerner kan få svårt att få avdrag då någon form av etablering alltid finns kvar i det land koncernen valt att satsa på vilket kan inverka på företagens vilja att etablera sig i landet till att börja med. Regeringen ansåg trots detta att en förlust efter likvidation i utländskt dotterbolag inte blir

46 35 a kap 1-2 § IL; Dahlberg, Mattias, s 169-175; Baran, Mahmut: [Inkomstskattelag (1999:1229), kommentaren till 35a kap 1 §, not 1309], i Karnov, internet 2015-03-15.

47 Mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey, REG 2005, s I-10837.

48 Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 21 f.

slutlig förrän inget företag i intressegemenskapen finns kvar i staten.⁴⁹

Endast en likvidation kan enligt reglerna ligga till grund för en slutlig förlust. Regeringen menar att reglerna är till för att försäkra att förlusten är slutlig och inte kan användas på annat håll. Det bästa alternativet som fanns var att utnyttja formen av likvidation, trots att denna inte alltid säkert slutar med en slutlig förlust vilket eftersträvades i domen Marks & Spencer. Trots vissa remissinstansers önskan att även utländska konkurser ska jämföras med likvidation ansåg regeringen att dessa inte omotiverat skulle inkluderas. Så som reglerna ser ut nu skulle sådana förluster ändå inte skulle få räknas med när förlusten räknas ut enligt de svenska reglerna. Definitionen av en slutlig förlust är att ”den inte har kunnat utnyttjas och inte kan komma att utnyttjas av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma, och skälet till att den inte kan utnyttjas av dotterföretaget inte är att det saknas en rättsligt möjlighet till detta eller att denna möjlighet är begränsad i tiden.”⁵⁰ Förlusten ska alltså kunna utnyttjas rättsligt men det ska inte vara faktiskt möjligt. Om det inte finns någon annan i dotterbolagets hemviststat som kan ta över förlusten men det finns en rättslig möjlighet att överföra förlusten, då är förlusten definitiv, till exempel om dotterbolaget har rätt att spara förluster i upp till sex år så ska likvidationen avslutas innan de sex åren är till ända för att koncernavdrag ska kunna medges då det efter de sex åren inte längre finns någon rättslig möjlighet att nyttja förlusten i dotterbolagets hemviststat och förlusten därmed inte längre är definitiv. Om det går att kvitta förlusten mot vinster från tidigare beskattningsår ska man göra det, alla möjligheter att minska den slutliga förlusten ska utnyttjas.⁵¹

3.2.3 Koncernavdragets storlek

Till den slutliga förlusten räknas endast underskott som uppstått under den tid dotterbolaget varit helägt. Regeringen motiverar detta med att det annars skulle vara enkelt att köpa upp utländska förlustbolag och sedan få koncernavdrag för förlusten. Detta innebär att till exempel ett moderbolag som ägde 80 % av andelarna i dotterbolaget när förlusten uppstod helt skulle mista rätten att dra av förlusten om bolaget gick upp till 90 % ägande.⁵²

49 Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 27-28, 45 f.

50 35 a kap 6 § IL.

51 Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 24-27; 40 kap 20 § IL.

52 Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 31.

Förlusten ska beräknas enligt svenska regler och reglerna i dotterbolagets hemviststat både vid slutet av företagets sista hela beskattningsår, för att uppnå likabehandling med svenska företag som likvideras, och efter likvidationens slut, för att det är först då som den slutliga förlusten kan bestämmas och avdraget inte får gå utöver denna. Av dessa framräknade fyra summor ska den minsta summan väljas och göras avdrag med. Flera remissinstanser hävdade att det i praktiken blir svårt att räkna ut förlusten enligt svenska regler varpå regeringen svarade att lite svårigheter bara är att vänta då det är inhemska regler som görs om för att omfatta en gränsöverskridande situation.⁵³

Förlusten ska minskas med moderbolagets anskaffningsvärde för andelarna i dotterbolaget, om det legat till grund för avdrag, till den del den utgjort grund för avdrag hos moderbolaget. Annars skulle moderbolaget kunna ges avdrag två gånger för samma utgift. Förlusten ska även minskas med värdeöverföringar från dotterbolaget till andra företag i intressegemenskapen de senaste tio åren i form av avdragsgilla utdelningar, underprisöverlåtelser och andra överföringar. Endast överföringar som inte har beskattats hos dotterbolaget ska anses minska förlusten, detta eftersom förlusten som uppstått genom dessa överföringar inte kan anses verklig sett till intressegemenskapen som helhet. Några remissinstanser ansåg att tiden för överföringarna borde kortas ner till tre eller fem år då det i annat fall är näst intill omöjligt att styrka rätten till avdrag. Regeringen bestämde sig för att behålla den i promemorian utsatta tiden och menade att överföringar från längre tillbaka än tio år kan komma att beaktas i resultatuträkningarna i svensk och utländsk rätt. Endast i de fall överföringarna inte skulle medföra beskattning hos moderbolaget kommer den förevarande regeln att få en självständig betydelse.⁵⁴

Obeskattade reserver ska inte räknas in i förlusten då det skulle innebära att moderföretaget får göra avdrag för summor som dotterföretaget inte har beskattats för. De inventarier med mera vars skattemässiga värde inte uppgår till marknadsvärdet ska istället vid beräkningen av den slutliga förlusten anses avyttrade till marknadsvärdet. Detta påverkar endast resultatet vid slutet av företagets sista hela beskattningsår men regeringen ansåg det ändå viktigt att poängtera.⁵⁵

53 Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 32.

54 Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 33 f.

55 Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 33.

Det ursprungliga lagförslaget innebar att koncernavdraget inte skulle kunna överstiga en vinst hos moderbolaget som gjorde avdraget. Flera av de remissinstanser som yttrade sig över förslaget var mycket kritiska till den begränsade storleken. De hävdade att bokföringen skulle bli svårare, det skulle bli svårare att sälja bolag i koncernen externt och reglerna skulle gynna den inhemska marknaden framför den internationella. Regeringen ändrade då förslaget så att moderbolagets resultat skulle minskas med mottagna koncernbidrag endast till den del de resulterade i underskott i givarbolaget. På så sätt skulle den svenska delen av koncernen inte stå med stora underskott på grund av avdraget. Regeringen menade att en begränsning är nödvändig för att inte för stor del av den svenska skattebasen ska gå om intet genom att stora underskott från utlandet tas in i Sverige och kan rullas framåt under flera år och kvittas mot vinster som då uppstår. Med förluster i inhemska koncerner finns inte problemet då bolagen befinner sig i samma land. Regeringen klargjorde även att endast en begränsning av de situationer då avdragsrätten är tillåten inte är tillräcklig eftersom om avdraget har en obegränsad storlek så kan det ändå orsaka en stor rubbning av staternas fördelning av beskattningsrätten.⁵⁶ Genom att endast ett positivt resultat, i den svenska delen av koncernen det år dotterbolagets likvidation avslutas, kan användas för att göra koncernavdrag mot så kan det innebära att moderbolaget beslutar om likvidation det år vinsterna är som störst i den svenska delen.⁵⁷ Samtidigt har kanske inte moderbolaget möjlighet att vänta med likvidationen om till exempel förlusten enligt reglerna i dotterbolagets hemviststat inte kan utnyttjas efter ett visst antal år. Om den rättsliga möjligheten att utnyttja förlusten försvinner så är inte längre förlusten definitiv. Ett moderbolag eller en koncern som har några svåra år och samtidigt behöver likvidera dotterbolag utomlands kan så gott som helt gå miste om koncernavdraget.

Koncernavdraget ska ske det år likvidationen avslutas men då en förlust efter likvidation i praktiken inte säkert är slutlig så behandlar 35 a kap 11 § situationer då förlusten är mindre eller större än beräknat. Om en utländsk myndighet eller

⁵⁶ Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 36-37, 39-40.

⁵⁷ Baran, Mahmut: [Inkomstskattelag (1999:1229), kommentaren till 35a kap 7 §, not 1325], i Karnov, internet 2015-03-15.

domstol fattar beslut som innebär att förlusten minskar ska mellanskillnaden återföras moderbolaget det år som beslutet vinner laga kraft. Om beslutet istället rör omständigheter som ökar förlusten får moderbolaget begära att mellanskillnaden ska dras av det år beslutet vinner laga kraft.⁵⁸

3.3 Jämförelse av koncernbidrag och koncernavdrag

De grundläggande förutsättningarna för att få göra koncernavdrag är liknande dem som gäller för att få göra koncernbidrag. Gällande både koncernbidrag och koncernavdrag ska moderbolaget äga dotterbolaget med minst 90 % av andelarna. Moderbolagen ska i båda situationerna vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, en svensk stiftelse som inte omfattas av undantagsbestämmelserna i 7 kap IL, eller en svensk ideell förening som inte heller omfattas av undantagsbestämmelserna i 7 kap IL. Varken moder- eller dotterbolag får, i något fall, vara privatbostadsföretag eller investmentföretag.

Den första större skillnaden mellan koncernbidrag och koncernavdrag är var dotterbolagen får vara placerade. När det gäller koncernbidrag ska dotterbolaget vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och gällande koncernavdrag ska dotterbolaget ha en företagsform motsvarande något av dessa två i en stat inom EES, som har en viss minimibesättning. Koncernbidrag ska även tillåtas då något av eller båda företagen har, alternativt anses ha, hemvist i en annan stat inom EES så länge den verksamhet som koncernbidraget hänför sig till beskattas i Sverige.

Koncernbidrag förutsätter en värdeöverföring. Det behöver inte vara kontanter eller ens belopp på bankkonton som ökar eller minskar utan det ska redovisas en ökad tillgång hos mottagaren och en minskad tillgång hos givaren, kravet är endast att summan givaren söker göra avdrag med inte ska vara större än summan mottagaren tar upp till beskattning. Det finns inga regler om hur stort ett koncernbidrag får vara, inte heller vilket år det ska ske. Bidraget ska redovisas öppet i inkomstdeklarationen hos givaren och dotterbolaget ska vara helägt av moderbolaget under hela beskattningsåret eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag. Dotterbolag kan ge koncernbidrag mellan

⁵⁸ Prop 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall, s 31, 37 f.

varandra, moderbolag kan ge koncernbidrag direkt till dotterdotterbolag och dotterdotterbolag kan ge koncernbidrag direkt till moderbolaget överst i kedjan.

Koncernavdrag kräver ingen värdeöverföring, det är istället dotterbolagets förlust som kan tillgodoräknas moderbolaget för att minska dess beskattningsbara vinst. Endast förlust hos ett direkt helägt dotterbolag kan utgöra grund för avdrag. Förlusten ska vara slutlig och anses bli det genom dotterbolagets likvidation, det ska även vara rättsligt möjligt att utnyttja den men inte faktiskt möjligt. En lag i dotterbolagets hemviststat som begränsar användningen av förluster till sex år från det att den uppstod skulle innebära att den rättsliga möjligheten finns inom sex år från att förlusten uppstod. Den faktiska möjligheten skulle till exempel kunna bestå i att dotterbolaget har en vinst som kan kvittas mot förlusten, men om det inte finns och det saknas andra möjligheter att tillgodoräkna sig förlusten inom dessa sex år så saknas det en faktisk möjlighet att nyttja förlusten. Ytterligare förutsättning för rätt till koncernavdrag är att det inte finns några andra företag i intressegemenskapen med hemvist i samma stat som dotterbolaget.

Storleken av koncernavdraget får inte överstiga den slutliga förlusten i dotterbolaget. Endast förlust som uppkommit under tiden dotterbolaget varit helägt får räknas in i den slutliga förlusten och den ska minskas med moderbolagets anskaffningsvärde för andelarna i dotterbolaget, om moderbolaget redan gjort avdrag för anskaffningsvärdet. Obeskattade reserver ska inte räknas in i förlusten och förlusten ska minskas med värdeöverföringar från dotterbolaget till andra företag i intressegemenskapen under de senaste tio åren. Förlusten ska även minskas till den del den efter avdrag hos den svenska delen av koncernen resulterar i ett negativt resultat. Förlusten ska räknas ut enligt både svensk rätt och dotterbolagets hemviststats rätt vid tillfället för likvidationen och vid likvidationens slut, den minsta summan av de fyra uträknade får göras avdrag med. Då en förlust i en likvidation inte i praktiken säkert är slutlig så kommer avdraget minskas om utländsk myndighet eller domstol meddelar beslut att förlusten är mindre än beräknat.

Reglerna rörande koncernbidrag värnar om Sveriges skattebas. Det finns inte möjlighet att ge ett koncernbidrag till ett företag som inte har beskattningsbar verksamhet i Sverige. Det var grunden till att reglerna var tvungna att ändras, eller

i Sveriges fall, kompletteras. Företag kunde av skatteskal välja att inte etablera sig utomlands eftersom om den utländska verksamheten gick med förlust så skulle inte koncernen kunna tillgodoräkna sig den förlusten. Reglerna om koncernavdrag skulle göra det möjligt för företagen att när investeringarna i utlandet misslyckades så kunde den förlusten dras av mot vinsten där resten av koncernen hade sitt säte. Det innebär däremot att till den del koncernen får göra avdrag för det utländska dotterbolagets förlust så kommer Sverige att mista en lika stor del av skattebasen. Reglerna som begränsar koncernavdraget är därför till skillnad från koncernbidraget starkt begränsande. En fullkomlig likabehandling av systemen med koncernbidrag och koncernavdrag är inte eftersträvat och inte heller nödvändig. Lagstiftningen för koncernavdrag är menad att precis uppfylla EU-rättens minimikrav men frågan är om den inte går längre än EU-rätten och om det är försvarligt med hänsyn till neutraliteten som ligger till grund för den svenska skatterätten.

4 Engelsk rätt

4.1 Introduktion

Det förenade kungariket Storbritannien består av fyra länder med tre olika rättssystem. England och Wales tillämpar engelsk rätt, vilken har sin grund i *common law*. Den engelska rättens utveckling sträcker sig till början av 1000-talet då domare följde de avgöranden som tidigare gjorts i liknande mål. På detta sätt utvecklades principen *stare decisis* vilken innebär att prejudikat ska respekteras. Idag är prejudikaten även bindande för alla instanser utom den högsta. Utöver prejudikaträtten utgör även lagar en viktig del av rättssystemet. De engelska domarna är ett stolt släkte vars åsikter väger tungt. De anser generellt att skapandet av rätten är juristernas jobb, såsom det var historiskt, men domarna är ändå förpliktade att följa lagarna när dessa strider mot ett befintligt prejudikat. För att inte domarna ska tolka lagarna i enlighet med tidigare prejudikat är lagstiftaren mycket noggrann med formuleringarna i lagtexten. Reglerna om koncernavdraget är bland annat på grund av detta mer omfattande än den svenska lagen. Domarnas tolkning av de engelska lagarna har i och med inträdet i EU tagit en ny riktning.⁵⁹ De lagar som EU utfärdar ska tolkas på samma sätt genom hela EU, men även medlemsstaternas egna lagar inom den direkta beskattningsrätten ska när EU-rätten berörs tolkas i ljuset av densamma, en princip som EUD slog fast i målet Schumacker.⁶⁰

Inkomstskatterätten är till skillnad från vissa andra delar av rätten, gemensam för hela Storbritannien och skatten samlas in centralt av HMRC för att sedan fördelas mellan England, Wales, Skottland och Nordirland. Skatterätten innefattar många små ämnesområden med egna regleringar och ett begrepp kan ha olika betydelse inom dessa områden. Sedan 2009 har nästan all inkomstskattelagstiftning i Storbritannien skrivits om. Äldre rättsfall som inte direkt strider mot den nya lagstiftningen är däremot fortfarande gällande.⁶¹

59 Bogdan, Michael: Concise Introduction to Comparative Law, Lund, Europa Law Publishing, 2013, s 91-93, 100-101, 111-113.

60 Mål C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt mot Schumacker REG 1995, s I-00225, p 21.

61 KAI Data, Policy & Coordination, A disaggregation of HMRC tax receipts between England, Wales, Scotland & Northern Ireland, 2015, s 7; Tiley, John & Loutzenhiser, Glen: Advanced Topics in Revenue Law, Oxford, Hart Publishing Ltd, 2013, s 3f.

Den engelska rätten består sedan 1500-talet av två delar, *common law* och *equity*. Common law är den rätt som domare skapat genom prejudikat och som numera styrs av lagar också. Equity skapades på en tid då systemet med common law var för kantigt för att vara rättvist i praktiken, så systemet med equity blev ett komplement där människor kunde få rätt i frågor som inte annars kunde tas upp. Idag har equityn störst betydelse genom skapandet av *trusts*. Trust är ett system genom vilket man anförtrot egendom åt någon annan under en period, till exempel en fastighet i samband med dödsfall. Innehavaren av trusten äger rättsligt fastigheten men får inte sälja den. Equity-ägaren är den verkliga huvudmannen och får nyttja fastigheten men kan bland annat inte ta ut pantbrev i den.⁶² Ett företag kan ägas av equity-ägare. Dessa har då rätt till en andel av den vinst som delas ut specifikt till equity-ägare. I koncernavdragsrätten gäller vissa regler speciellt för bolag med equity-ägare.

Bolag beskattas med en bolagsskatt som i Storbritannien ligger på 20 %.⁶³ Bolag med säte i Storbritannien beskattas fullt ut i Storbritannien medan företag som bedriver verksamhet i Storbritannien med säte i ett annat land endast beskattas för den verksamhet som bedrivs i Storbritannien.⁶⁴ Som bolag räknas alla slags företag, oberoende av om de har ett aktiekapital eller inte, men även vissa föreningar, i Storbritannien kallade *unincorporated associations*.⁶⁵ Definitionen av en skattepliktig förening är inte helt klar men ledning kan tas från två kända domares åsikter. Domaren Lawton LJ hävdade i ett avgörande från 1982 att föreningen är skattepliktig när (1) två eller flera personer går samman för ett eller flera gemensamma syften och ömsesidigt förbinder sig till åtaganden som inte har ett affärsmässigt syfte, (2) där varje person har uppdrag, (3) organisationen har regler som stadgar vem som kontrollerar den och dess egendom, och (4) personer kan ansluta sig till och lämna organisationen efter egen vilja. Tre år senare skrev domare Slade LJ en ny definition i ett avgörande: en skattepliktig förening består av en grupp människor med fasta roller och ett identifierbart medlemskap.⁶⁶

62 Bogdan, Michael, s 96-100; Corporation Tax Act 2010, section 151 (4), 153 (1).

63 Finance Act 2015 section 1(2)(a).

64 Tiley, John & Loutzenhiser, Glen: Revenue Law, Oxford, Hart Publishing Ltd, 2012, s 131, 320.

65 Corporation Tax Act 2010, section 1121; *Blackpool Marton Rotary Club v Martin* [1988] STC 823.

66 *Conservative and Unionist Central Office v Burrell* [1982] STC 317; *Re Koeppler's Will Trust* [1985] 2 All ER 869.

4.2 Inhemskt koncernavdrag

4.2.1 Bakgrund

Det engelska koncernavdraget innebär att ett bolag med en förlust från en viss period, det givande bolaget, kan låta bli att göra avdrag för förlusten och istället låta ett annat bolag som gått med vinst, det mottagande bolaget, minska sin skattepliktiga vinst för en period genom att göra avdrag för det givande bolagets förlust. De tidigare reglerna fanns i ICTA 1988, men ändrades efter EUD:s domar ICI och Marks & Spencer. ICI rörde koncernavdrag i ett konsortium med kopplingar till andra medlemsstater och länder utanför EU. EUD slog fast att ett holdingbolag i Storbritannien, med dotterbolag i Storbritannien och andra länder, inte skulle uteslutas från att omfattas av lagen bara på grund av den internationella kopplingen. Storbritannien ändrade lagen genom Finance Act 2000 till att även bolag med hemvist utomlands men med den förlustbringande verksamheten i ett fast driftställe i Storbritannien skulle kunna göra koncernavdrag. Efter Marks & Spencer ändrade Storbritannien lagen igen då den inte tillät koncernavdrag när ett givande bolag bedrev sin förlustbringande verksamhet i en annan medlemsstat. Ändringen skedde genom 2006 års finanslag. Där stadgades att företag med hemvist i annan medlemsstat under vissa villkor kunde föra över sin förlust till ett bolag i Storbritannien. År 2010 kom sedan en ny lag, CTA 2010, i vilken reglerna för både inhemska och gränsöverskridande koncernavdrag samlades. De flesta regler som rör koncernavdrag återfinns nu i CTA 2010.⁶⁷

4.2.2 Avdragsgilla förluster

Endast givande bolag med förlust som uppkommit på grund av vissa bestämda sätt är kvalificerade att ge koncernavdrag. För att vara kvalificerad som givare av koncernavdrag måste bolaget ha något av följande; a) en förlust från affärsverksamhet, b) ett underskott efter att för mycket skatt dragits till följd av kapitalförslitning eller c) ett underskott från ett lån som inte ingår i affärsverksamheten. Dessa uppräknade kostnader kan ligga till grund för förlusten även om det finns andra inkomster som kostnaderna kan kvittas mot. Om det bland de uppräknade förlusterna finns kostnader som inte får göras skatterättsligt avdrag för, till exempel kostnad för att underhålla klienter, ska de inte tas med bland kostnaderna som ligger till grund för förlusten. Ytterligare förluster som ger rätt

⁶⁷ Income and Corporation Tax Act 1988; Finance Act 2006, bilaga 1, 27§; Corporation Tax Act 2010; Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries mot Colmer, REG 1998 I-04695.

till koncernavdrag är d) vissa gåvor till välgörenhet, e) förlust vid försäljning av fastighet i Storbritannien, f) kostnader för ledningen samt g) vissa förluster i samband med immateriella rättigheter. Förlust som består av dessa senare uppräknade kostnader måste uppgå till minst det givande bolagets vinstmarginal för att kunna utgöra koncernavdrag.⁶⁸

Ytterligare krav för att få nyttja förlusten genom koncernavdrag beror på om det givande bolaget har hemvist i Storbritannien eller i en annan stat. För bolag med hemvist i Storbritannien gäller det att förlusten inte är hänförlig till en verksamhet utanför Storbritannien eller på annat sätt uppkommit i utlandet. För bolag med hemvist i utlandet men med ett fast driftställe i Storbritannien gäller att förlusten ska vara hänförlig till verksamheten i det fasta driftstället, att den inte ska härröra från dubbelbeskattad verksamhet samt att förlusten inte kan dras av mot inkomster beskattade i annat land. Ett bolag som anses ha hemvist i både Storbritannien och en annan stat samtidigt får föra över sin förlust under förutsättning att bolaget under hela beskattningsåret uppburit inkomster från sin näringsverksamhet, att dess huvudverksamhet inte är aktieinnehav, långgivare, donator till välgörenhet eller ansamlade av pengar till sådana verksamheter samt att det inte bedriver sådan nyss uppräknad verksamhet i den omfattningen att det inte motiveras av huvudverksamhetens syfte.⁶⁹

Storleken på förlusten ska innan koncernavdrag kan medges räknas ut med hänsyn till vissa begränsningar. Om både givande och mottagande bolag har samma räkenskapsperiod kan hela förlusten ges till mottagande bolag som räknar av den från sin skattepliktiga vinst, under förutsättning att alla andra krav uppfylls. Om något av det givande eller det mottagande bolaget precis anslutit till gruppen eller lämnat gruppen ska endast de förluster som uppstått under tiden båda bolagen tillhörde gruppen räknas in i koncernavdraget. Den avdragsgilla summan räknas ut genom att den minsta summan väljs av de oanvända förlusterna hos det givande bolaget och de ej redan för koncernavdrag använda vinsterna hos det mottagande bolaget. För de bolag som kvalificerar sig för koncernavdrag genom att det ena bolaget ägs genom ett konsortium begränsas summan som kan göras avdrag med på flera sätt. Endast den andel som det givande-/mottagande bolaget äger det

68 Corporation Tax Act 2010 ss 98 (1), 99 (1)-(3), 100-105.

69 Corporation Tax Act 2010, ss 106-109.

andra bolaget med kan nyttjas av förlusten. Under vissa ytterligare förutsättningar, till exempel när ett bolag är ägt både av ett konsortium och är med i en koncern, kan den avdragsgilla förlusten helt försvinna. Tiden under vilken en ansökan om koncernavdrag kan ges in är i allmänhet upp till två år efter utgången av räkenskapsperioden då förlusten uppstod.⁷⁰

4.2.3 Gruppens sammansättning

Den engelska rätten tillåter koncernavdrag mellan medlemmarna i en koncern men även mellan bolag som är medlemmar i och som ägs av ett konsortium. För att en grupp ska få nyttja koncernavdrag måste koncernens sammansättning uppfylla tre förutsättningar. Den första är att det givande bolaget medger överföringen av förlusten. Det ska finnas en gemensam överlappande period mellan givande och mottagande bolags räkenskapsperiod, och under hela de räkenskapsperioder som koncernavdrag söks för ska något av följande fyra krav vara uppfyllt.⁷¹

- Det första kravet, koncernkravet, innebär att både givande och mottagande bolag ska tillhöra samma koncern samt ha hemvist i Storbritannien eller bedriva verksamhet i Storbritannien. Definitionen av koncern gällande koncernavdrag är att ett av det givande och mottagande bolaget äger minst 75 % av andelarna av aktiekapitalet direkt eller indirekt i det andra bolaget, alternativt att ett tredje bolag äger minst 75 % av både givande och mottagande bolag. Ägaren kan även vara ett bolag som har andelar som equity-ägare om minst 75 % av utdelningar går till en equity-ägare och minst 75 % av tillgångarna vid en likvidation tillfaller equity-ägaren. Vid uträkningen av dessa procentsatser gäller särskilda regler rörande vilka inkomster som ska tas med. Det ägande bolaget kan aldrig vara ett investmentföretag.
- Nästa krav, konsortiumkrav 1, innebär att antingen så ska det givande företaget vara ett bolag som bedriver handel, som bara agerar i en eller flera kommersiella verksamheter, eller holdingbolag. Det ska vara ägt av ett konsortium. Det mottagande bolaget ska vidare tillhöra konsortiet och

70 Corporation Tax Act 2010, p 137-141, 143-149; Finance Act 1998, 18 bilaga § 14 (1) (a), 74 (1) (a).

71 Corporation Tax Act 2010, § 130; *AW Chapman Ltd v Hennessey* [1982] STC 214.

båda bolagen ska ha koppling till Storbritannien genom att antingen ha hemvist eller bedriva verksamhet i ett fast driftställe där. Konsortiumkrav 1 kan även uppfyllas genom att det mottagande bolaget är ett bolag som bedriver handel eller holdingbolag, att det ägs av ett konsortium som det givande bolaget är medlem i och båda bolagen har koppling till Storbritannien.

- Det tredje kravet, konsortiumkrav 2, är uppfyllt om det givande bolaget är ett bolag som bedriver handel eller ett holdingbolag, är ägt av ett konsortium, det mottagande bolaget inte tillhör konsortiet men är med i samma koncern som ett tredje bolag som tillhör konsortiet, och alla tre bolagen har koppling till Storbritannien.
- Det fjärde och sista kravet, konsortiumkrav 3, är uppfyllt om det mottagande bolaget är ett bolag som bedriver handel eller ett holdingbolag, är ägt av ett konsortium, det givande bolaget inte tillhör konsortiet men på samma sätt som i konsortiekrav 2 kan kopplas till konsortiet genom ett tredje bolag, och alla tre bolag har koppling till Storbritannien.⁷²

I samband med att det givande bolaget ger bort möjligheten att nyttja sin förlust kan bolaget kräva en summa som compensation. Detta kan ske om det givande bolaget inte är helägt av mottagande bolag och dess minoritetsägare och kreditgivare har skilda intressen från det mottagande bolagets. Genom att skriva under ett avtal kan det mottagande bolaget förbinda sig att betala en summa, som inte överstiger den av givaren skänkta förlusten, och som hos givaren av förlusten inte kommer att vara skattepliktig.⁷³

Vid försäljning, eller förberedelser för försäljning, av något av bolagen under den gemensamma räkenskapsperioden finns regler som stadgar att bolagen trots tidigare stadgad tillhörighet till gruppen under vissa villkor inte tillhör samma koncern eller konsortium. Gällande koncerner anses givande och mottagande bolag i fråga om koncernavdrag inte tillhöra samma koncern om ett av bolagen under den gemensamma räkenskapsperioden kan sluta vara medlem i koncernen och bli medlem i en annan koncern, om en tredje person under eller efter perioden

⁷² Corporation Tax Act 2010, p 130-134, 151-153, 1154(3).

⁷³ *Haddock v Wilmot Breeden Ltd* [1975] STC 255; Tiley, John & Loutzenhiser, Glen: *Advanced Topics in Revenue Law*, s 199.

har eller kan få kontroll över ett av bolagen, eller om ett tredje bolag under eller efter perioden kan ta över verksamheten i ett av bolagen. När det kommer till konsortiumkraven anses det bolag som bedriver handel eller holdingbolag som ägs av konsortiet inte ägas av konsortiet om bolaget under eller efter räkenskapsperioden blir ägt av ett annat bolag till 75 % av andelarna, eller om ett eller ett par personer med mindre än 50 % ägande har eller kan ta kontrollen över bolaget under eller efter perioden, eller om en person har eller kan få mer än 75 % av rösterna i bolaget, eller om ett tredje bolag under eller efter perioden kan ta över verksamheten i bolaget.⁷⁴ Detta innebär sammanfattningsvis att en förlust inte kan nyttjas efter en förändring av ägare eller person med kontroll över bolaget.

4.3 Gränsöverskridande koncernavdrag

4.3.1 Rättens utveckling efter Marks & Spencer

Efter domen i Marks & Spencer, där EUD gjorde klart att koncernavdrag mellan bolag i olika stater under vissa förutsättningar skulle vara tillåtet, ändrades lagen 2006 till att även ge rätt till avdrag i vissa gränsöverskridande situationer. Villkoren var att förlusten i det utländska dotterbolaget inte kunde nyttjas under någon tidigare räkenskapsperiod eller under innevarande räkenskapsperiod. Den skulle inte heller kunna nyttjas under någon framtida räkenskapsperiod. Förlusten skulle på så sätt bli definitiv och bedömning av om den var det skulle ske direkt efter slutet av den räkenskapsperiod förlusten uppstod.

Det ursprungliga målet mellan Marks & Spencer och HMRC togs upp igen, efter avgörandet i EUD, i den nationella domstolen för fortsatt behandling. Domare Park J tolkade EUD:s dom och skrev i sin dom 2006 att testet för att utröna om möjligheterna att nyttja förlusten uttömts i dotterbolagets hemviststat skulle definieras som att det inte fanns några "recognised possibilities legally available given the objective facts of the company's situation at the relevant time"⁷⁵. Den tidpunkt bedömningen skulle ske ansåg han skulle vara då ansökan om koncernavdrag gjordes, alltså inte direkt efter att räkenskapsperioden då förlusten uppstod avslutats vilket står i lagen. Avgörandet överklagades och i nästa domstol, CA, höll domarna med Park J om hur testet skulle tolkas. Målet gick vidare genom två domstolar och kom tillbaka till CA år 2012 där andra domare inte

⁷⁴ Corporation Tax Act 2010, p 154-156.

⁷⁵ High Court of Justice [2006] EWHC 811 Ch, [2006] STC 1235, p 44.

ansåg att testet var tolkat rätt men man ansåg sig bunden av den tidigare domen, vilket gjorde att målet överklagades till högsta instans.⁷⁶ Domare Lord Hope DPSC gick år 2013 i Supreme Court grundligt igenom om bedömningen skulle ske i anslutning till räkenskapsperioden eller i samband med ansökan om koncernavdrag. Han tyckte sig finna ledning bland annat i det då nyligen publicerade målet Oy A och beslutade att det var i princip omöjligt för bolag att uppfylla kraven för koncernavdrag om bedömning av om de kan nyttja förlusten under framtida räkenskapsperioder gjordes i anslutning till när de uppkom. Han kom alltså fram till samma slutsats som domare Park J.⁷⁷

Två år efter avgörandet i Supreme Court kom en ny dom från EUD. Den gällde precis den fråga som stötts i Storbritanniens olika instanser, nämligen när bedömningen av om förlusten kan nyttjas i framtiden ska ske. Kommissionen hade stämt Storbritannien för att det i lagtexten stod att bedömningen skulle ske direkt efter slutet av räkenskapsperioden då förlusten uppstod, vilket enligt Kommissionen i praktiken inte skulle ge bolag möjlighet att försäkra att förlusten var definitiv. EUD fastslog att lagstiftningen inte var fördragsstridig eftersom ordalydelsen i lagen inte stadgade att förlusten endast blir definitiv genom likvidation som sker innan utgången av den räkenskapsperiod som förlusten uppstod, vilket Kommissionen hävdade. Domstolen hänvisade till att det enligt Storbritannien är tillräckligt att likvidationen inleds kort efter räkenskapsperiodens slut.⁷⁸ Sedan detta klagörande har det inte kommit något nytt avgörande från Supreme Court men eftersom prejudikat är bindande kommer underrätterna inte att döma på något annat sätt innan ett nytt prejudikat ändrar rätten. Det är oklart vad som kommer att hända framöver, kanske en ny lag är att vänta.⁷⁹

76 High Court of Justice [2006] EWHC 811 Ch, [2006] STC 1235, p 44-46; Court of Appeal [2007] EWCA Civ 117, [2008] STC 526, p 32-42; Court of Appeal [2011] EWCA Civ 1156, [2012] STC 231, p 29-31, 46-48.

77 *Marks & Spencer plc v Revenue and Customs Comrs* [2013] UKSC 30, [2013] 1 WLR 1586, p 30-32.

78 Mål C-172/13, Europeiska gemenskapernas kommission mot Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland, EU:C:2015:50, p 18, 34-37.

79 Whitehead, Simon & Garwood, Rachel, Cross-border group relief – the final Supreme Court judgment in M&S, *Tax Journal*, 28 februari 2014.

4.3.2 Avdragsgilla förluster

Reglerna för gränsöverskridande koncernavdrag inleds med att ett företag som inte har hemvist i Storbritannien men har hemvist, eller bedriver verksamhet i ett fast driftställe i en annan medlemsstat, kan ge upp sina förluster för en räkenskapsperiod på samma sätt som inhemskt i Storbritannien. Den förlust som mottagande bolag får göra avdrag för kallas för *EEA belopp* och grunden för uträknandet av detta belopp är att det inte ska omfattas av skatten i Storbritannien. Beloppet ska sedan uppfylla fyra krav.

- Det första är motsvarighetskravet, att förlusten motsvarar en av de förluster som räknats upp tidigare för de inhemska koncernavdragen; att det uppkommit i en affärsverksamhet, efter för stort avdrag på skatt, genom icke kommersiellt lån, gåvor till välgörenhet, försäljning av fastighet i Storbritannien, kostnader för ledningen samt förluster i samband med vissa immateriella rättigheter.
- Det andra kravet stadgar att den uppkomna förlusten ska beräknas enligt lagen i det land där det givande bolaget har sitt hemvist och att förlust som uppkommit i fast driftställe i Storbritannien ska uteslutas.
- Nästa krav är att förlusten är definitiv, vilket den blir genom att bolag med ett EEA belopp har uttömt de möjligheter som står till buds att nyttja förlusten under tidigare och framtida räkenskapsperioder. Bedömningen av om förlusterna kommer att kunna beaktas i framtiden ska göras utifrån de omständigheter som var kända vid den tidpunkt då ansökan lämnades in.
- Det fjärde kravet är företrädeskravet, vilket stadgar att koncernavdraget inte ska kunna nyttjas i en viss stat (1) som ligger utanför Storbritannien (2) där det givande bolaget inte har sitt hemvist, (3) där ett av det givande bolagets moderbolag har hemvist, (4) till vilket ett bolag med hemvist i Storbritannien är moderbolag och (5) detta moderbolag äger minst 75 % av det givande bolaget och inte genom ett annat bolag med hemvist i Storbritannien. Detta krav innebär kort att om det finns ett till moderbolag till det givande bolaget, fast detta har hemvist i en annan medlemsstat, och det moderbolaget har rätt att nyttja förlusten i givande bolaget så förlorar moderbolaget i Storbritannien den rätten.⁸⁰

⁸⁰ Corporation Tax Act 2010, p 99 (1), 111-115, 117-121.

Den kvalificerade förlusten ska i nästa steg räknas om i enlighet med de engelska inkomstskattereglerna. Vid dessa uträkningar används presumtioner för att reglerna ska kunna tillämpas på dotterbolaget. Det presumeras att dotterbolaget har hemvist i Storbritannien genom hela räkenskapsperioden som ansöks för. En verksamhet som dotterbolaget bedrivit i sin hemviststat presumeras ha bedrivits i Storbritannien och en fastighet som ägs i samma stat presumeras ligga där. Den relevanta räkenskapsperioden presumeras vara samma som den räkenskapsperiod då EEA beloppet uppstod. Om den kvalificerade förlusten minskat genom dessa omräkningar ska endast en andel av EEA beloppet utgöra koncernavdrag, det högsta belopp som kan göras avdrag med är den kvalificerade förlusten. Slutligen, om det uppdragas ett avtal eller annat arrangemang som syftar till att utnyttja systemet med koncernavdrag tillåts inte avdraget.⁸¹

Liksom gällande det inhemska koncernavdraget kan den förlust som görs avdrag med inte överstiga det givande bolagets sammanlagda förlust för perioden och inte heller det mottagande bolagets vinst för perioden. Om de båda bolagens räkenskapsperioder täcker samma tid kan hela respektive bolags vinst och förlust nyttjas, men om ett bolag blivit medlem i koncernen eller lämnat koncernen under pågående räkenskapsperiod, alternativt om bolagens räkenskapsperioder överlappar endast till viss del, så ska en andel av vinst respektive förlust tas bort.⁸²

4.3.3 Gruppens sammansättning

För att koncernavdrag ska vara aktuellt behöver även gruppens sammansättning uppfylla tre krav. Det första är att det givande bolaget medger ansökan om koncernavdrag. De båda bolagen ska ha en överlappning av sina räkenskapsperioder i vilka förlusten respektive vinsten uppstått. Gruppen ska också uppfylla EEA-koncernkravet vilket innebär att dotterbolaget ägs till minst 75 % av det moderbolaget och att moderbolaget har hemvist i Storbritannien. Kravet kan även uppfyllas om både moder- och dotterbolag ägs direkt eller indirekt till minst 75 % av ett tredje bolag med hemvist i Storbritannien. En equity-ägare kan även äga dotterbolaget med minst 75 %, genom att ha rätt till minst 75 % av vinsten som delas ut till equity-ägare. Ett investmentbolag kan inte vara moderbolag.⁸³

81 Corporation Tax Act 2010, p 113 (2), 122-128.

82 Corporation Tax Act 2010, p 137-141.

83 Corporation Tax Act 2010, p 136, 151.

Om det under den gemensamma räkenskapsperioden görs förberedelser för försäljning eller det genomförs en försäljning av det ena bolaget gäller samma regler rörande definitionen av en koncern som för det inhemska koncernavdraget. Koncernen upphör att räknas som en koncern, och förlorar därmed möjligheten att göra avdrag, om ett av bolagen under perioden eller efter den kan upphöra att vara medlem av samma koncern och bli medlem i en annan koncern. Det ger samma resultat om en tredje man kan ta kontrollen över ett av bolagen men inte det andra under eller efter räkenskapsperioden, eller om ett tredje bolag kan ta över hela eller en del av verksamheten i det ena bolaget som efterträdare under eller efter räkenskapsperioden.⁸⁴

4.4 Jämförelse av inhemska och gränsöverskridande koncernavdrag

Storbritannien använder samma system med koncernavdrag både i inhemska och gränsöverskridande situationer. Grunden är att ett bolag med en förlust istället för att spara förlusten och kvitta mot eventuella vinster i framtiden, ska kunna ge upp den rätten och överlåta den till ett annat bolag i samma bolagsgrupp. Som skattepliktigt bolag definieras alla företag och vissa föreningar med hemvist i Storbritannien eller med inkomst från verksamhet knuten till ett fast driftställe i Storbritannien. För att vara kvalificerad för koncernavdrag ska gruppens sammansättning se ut på visst sätt. De inhemska koncernavdragen kan ges mellan moder-, dotter- och systerbolag. Dessa ska tillhöra samma grupp på något av de sätt som definierats i lagtexten. En grupp kan vara en koncern med ägandeförhållanden om minst 75 %. Även mellan bolag som är medlemmar i och som ägs av ett konsortium är koncernavdrag möjligt. Mellan dessa bolag begränsas koncernavdraget till ägandeförhållandet bolagen emellan inom konsortiet. Gränsöverskridande koncernavdrag kan endast ges från ett dotterbolag med hemvist utanför Storbritannien till ett moderbolag med hemvist i Storbritannien. Moderbolaget ska äga minst 75 % av aktiekapitalet i dotterbolaget. Om det finns ett annat moderbolag i en annan stat där förlusten kan nyttjas förloras möjligheten att utnyttja det i Storbritannien. Ansökan om koncernavdrag ska i allmänhet göras inom två år från räkenskapsperiodens slut.

84 Corporation Tax Act 2010, p 154.

Både inhemska och gränsöverskridande koncernavdrag ska utgöras av förluster uppkomna på visst sätt. De ska vara förluster från affärsverksamhet, skatteavdrag vid leasingverksamhet, icke kommersiella lån, gåvor till välgörenhet, försäljning av fastighet i Storbritannien, kostnader för ledning eller förlust i samband med vissa immateriella rättigheter. Förlusterna som ligger till grund för det inhemska koncernavdraget ska ha uppkommit i Storbritannien och beräknas enligt de regler som gäller där, medan förlusterna som ligger till grund för det gränsöverskridande koncernavdraget inte får ha uppkommit i Storbritannien. De ska däremot beräknas både enligt reglerna i dotterbolagets hemviststat och reglerna för inkomstskatt i Storbritannien och alltså begränsas enligt båda staters regler.

När det kommer till räkenskapsperiodernas överlappning och storleken på den summa som får göras avdrag för gäller samma regler för inhemska och gränsöverskridande koncernavdrag. Om givarens och mottagarens period överlappar fullkomligt kan hela förlusten ligga till grund för avdrag. Om perioderna bara överlappar till viss del kan endast den andel av respektive bolags räkenskapsperiod som överlappar användas av den sammanlagda förlusten respektive vinsten. Efter denna uträkning av andelar utgör den minsta summan av de förluster som inte nyttjats av givande bolag och de vinster som inte redan använts för att dra av koncernavdrag mot, den största möjliga summa som kan utgöra koncernavdrag.

Vid försäljning eller förberedelse inför försäljning gäller samma regler för inhemska och gränsöverskridande koncernavdrag. Koncernen kan sluta ses som en koncern om till exempel ett av bolagen under den gemensamma räkenskapsperioden kan sluta vara medlem i koncernen och samtidigt bli medlem i en annan, eller om en tredje person kan ta över kontrollen i ett av bolagen men inte i det andra. De inhemska koncernavdrag som sker mellan bolag som är medlem i och bolag som ägs av ett konsortium begränsas på liknande sätt.

De hittills uppräknade kraven visar att inhemska och gränsöverskridande koncernavdrag liknar varandra i mycket. De fungerar på samma sätt och endast ett fåtal regler går längre för gränsöverskridande koncernavdrag. Gränsöverskridande koncernavdrag kan inte ges i koncerner bestående av lika många konstellationer som inhemska avdrag då enbart avdrag kan göras för dotterbolags förlust hos

moderbolag. Om det finns ett annat moderbolag med hemvist i en annan stat som har rätt att nyttja dotterbolagets förlust så tappar moderbolaget i Storbritannien den möjligheten. Förlusten som uppkommit i dotterbolagets hemviststat ska beräknas både enligt reglerna i sin hemviststat och enligt reglerna i Storbritannien medan en förlust uppkommen i Storbritannien bara behöver beräknas i den staten.

Den största skillnaden mellan inhemska och gränsöverskridande koncernavdrag är att den gränsöverskridande förlusten måste vara definitiv för att kunna nyttjas till avdrag i Storbritannien. Detta blir förlusten genom att den inte går att nyttja i dotterbolagets hemviststat varken föregående, innevarande eller under framtida räkenskapsperioder. Frågan om när bedömningen ska ske av om förlusten kan nyttjas i framtiden har diskuterats flitigt i Storbritannien och i början av 2015 klargjorde EUD att det inte går emot EU-rätten att göra bedömningen i samband med den räkenskapsperiod förlusten uppstod. Innan det avgörandet hade Supreme Court i Storbritannien stadgat att tiden för bedömningen av om förlusten kunde nyttjas i framtiden skulle bestämmas till tiden då ansökan lämnades in, vilket som kommer att gälla i framtiden är svårt att förutsäga.

Storbritannien har valt att använda ett system med koncernavdrag för både inhemska och gränsöverskridande situationer. De båda systemen stämmer väl överens och innebär endast ett fåtal inskränkningar för de gränsöverskridande situationerna. Omfattningen av inskränkningarna förklaras med ett försvar av den brittiska skattebasen. För ett bolag blir det en märkbar skillnad mellan att ha ett dotterbolag i UK och i en annan medlemsstat men det är heller inte meningen att de båda situationerna ska likställas. Om bolag fritt kunde välja var deras förluster ska beskattas kan förlusterna förläggas i den stat där de gör störst nytta vilket skulle medföra att olika staters skattesatser och förlustlättnader ställdes emot varandra. Storbritannien har valt att ändå göra möjligheterna för gränsöverskridande koncernavdrag relativt lika dem för inhemska koncernavdrag. Staten har ändå ansett sig kunna skydda sin egen skattebas.

5 Sammanställningar och slutsatser

5.1 Allmänt

De svenska koncernbidragsreglerna gällde från början endast inom Sverige och de engelska koncernavdragsreglerna gällde endast inom Storbritannien. Bildandet av EU skulle föra de stater som var medlemmar närmare varandra och idag är antalet medlemsstater 28 stycken. EU:s lagstiftning ska tillämpas likadant i alla medlemsstater vilket gör att EUD har en stor uppgift bestående av att tolka all EU-rättslig lagstiftning. I vissa fall tolkar EUD EU-rätten längre än vad medlemsstaterna väntat sig. Den direkta beskattningsrätten är ett område som ska ha lämnats till medlemsstaternas suveränitet. Det är upp till varje medlemsstat att bestämma hur dess regleringar kring direktbeskattning ska se ut. Detta har däremot genom bland annat övergripande regler om icke diskriminering av personer och företag på grund av nationalitet ändå inskränkts. Det första mål i EUD som rörde den direkta beskattningen och specifikt koncernavdrag kom år 1998. Medlemsstaterna fick inte längre stadga att ett bolag med kopplingar till utlandet skulle behandlas på annat sätt som de rent inhemska bolagen, i dessa situationer ansåg EUD att likabehandling ska gälla i EU. År 2005 kom det avgörande som gjorde att medlemsstaterna var tvungna att göra om sina system för att dessa skulle passa i helt nya situationer med resultatutjämning inom koncerner. EUD tolkade fram att resultatutjämning mellan bolag i olika stater inte fick förbjudas enligt fördraget men det skulle inte heller tillåtas i alla fall.

Det har aldrig strävats efter att neutraliteten mellan inhemsk och gränsöverskridande resultatutjämning skulle vara fullkomlig, frågan är istället vilken balans som är rimlig. Den svenska rätten utgörs av koncernbidrag och koncernavdrag, skillnaderna mellan dessa två system består inte bara i att det ena är inhemskt och det andra gränsöverskridande utan de fungerar på olika sätt. De två intressena koncerntanken och principen om det enskilda skattesubjektet tas olika långt i koncernbidrag och koncernavdrag. Koncerntanken innebär neutralitet mellan att driva verksamheten inom olika bolag i en koncern och att driva verksamheten i ett enda bolag. Koncernbidrag kan ges mellan bolag i en koncern när som helst och utan begränsning av storlek. Koncernavdrag kan endast ges när det finns en förlust och den begränsas av mottagarens vinst. Koncernbidrag innebär en större tillnärmning av koncerntanken än koncernavdrag.

Både Sverige och Storbritannien har valt att i lagstiftningen införa den gränsöverskridande resultatutjämnningen genom koncernavdrag. För Storbritannien är det det klart enklaste sättet att uppnå kraven från EU-rätten. I Sverige ansågs det inhemska systemet med koncernbidrag inte vara lämplig i en gränsöverskridande situation, koncernavdrag valdes istället för att uppfylla EU-rättens krav. Då Sverige har två olika system där koncerntanken inte gäller likadant i gränsöverskridande situationer så uppstår redan där en skillnad. Behandlingen går då vidare till att jämföra det svenska och det engelska koncernavdraget för att ta reda på hur långt Sveriges koncernavdrag går i jämförelse med det engelska.

5.2 Jämförelse av de gränsöverskridande koncernavdragen

Sveriges koncernavdrag liknar i stort det engelska gränsöverskridande koncernavdraget. De båda ger endast tillstånd till överföring av förlust från dotterbolag till moderbolag, ägandeförhållandet ska i svensk rätt vara minst 90 % och i brittisk minst 75 % men det gör ingen skillnad i förhållande till respektive lands inhemska förhållanden. Definitionen av vad som utgör ett bolag med rätt att göra koncernavdrag skiljer sig åt mellan länderna men gör åter ingen skillnad i förhållande till respektive lands inhemska regleringar. I både Sverige och Storbritannien begränsas storleken på avdraget genom att det inte kan vara större än den faktiska förlusten i dotterbolaget uträknad enligt reglerna i både moderbolagets och dotterbolagets hemviststat. Förlusten ska dessutom beräknas på detta sätt vid två tillfällen enligt de svenska reglerna där den minsta summan får göras avdrag med, för att uppnå likabehandling med svenska likvidationer och för att förlusten inte ska bli större än den faktiska förlusten. Koncernavdraget får inte i något av länderna leda till ett underskott hos mottagaren, den svenska rätten erkänner emellertid att vinsten hos alla bolag i den svenska delen av koncernen kan räknas av mot koncernavdraget. Förlusten minskas enligt de svenska reglerna med moderbolagets anskaffningsvärde för andelarna i dotterbolaget och den minskas även med värdeöverföringar från dotterbolaget till andra företag i intressegemenskapen de senaste tio åren. Den engelska rätten tillåter i jämförelse inte alls att förlusten består av värdeöverföringar. Själva förlusten i sig är mer reglerad i den engelska rätten och gäller både inhemskt och gränsöverskridande.

Både Sverige och Storbritannien tillämpar den minimibestämmelse som EUD formulerade i domen Marks & Spencer 2005; dotterbolaget ska inte kunna nyttja förlusten under tidigare perioder, innevarande period eller under framtida perioder. I svensk lagstiftning tar sig detta uttryck genom att endast dotterbolag som gått i likvidation kan kvalificera sig som givare av koncernavdrag och förlusten ska kunna nyttjas rättsligt men det ska inte vara faktiskt möjligt. I Storbritannien ska moderbolaget som ansöker om koncernavdrag visa att dotterbolaget inte kan nyttja förlusten. Tidpunkten när bedömningen ska ske av om förlusten kan nyttjas i framtiden, är satt till i samband med ansökan om avdraget. Då det står annat i lagtexten och EUD godkänt en hårdare gräns så kan den engelska rätten komma att ändras i framtiden.

Enligt de engelska gränsöverskridande koncernavdragsreglerna får inget annat moderbolag i en annan stat kunna nyttja förlusten. Koncernavdrag kan alltså ges från ett dotterdotterbolag om det mellanliggande moderbolaget i kedjan inte kan nyttja förlusten. De svenska reglerna förbjuder alla koncernavdrag från dotterbolag som inte är direkt helägda av det i Sverige mottagande moderbolaget. De svenska reglerna hindrar även koncernavdrag från dotterbolag om det finns andra företag i intressegemenskap med dotterbolaget i samma hemviststat.

Reglerna om när förlusten ska ha uppstått förtjänar en något djupare undersökning. Den svenska rätten stadgar att förlusten måste uppstått under tiden dotterbolaget varit helägt, minst 90 %, av moderbolaget. Bland de svenska inhemska reglerna finns ingen motsvarighet till koncernavdraget, utan de regler som får jämföras med är de om förlustens begränsning efter ägarförändringar. Enligt dessa regler får ett underskottsbolag endast dra av underskottet till den del det inte överstiger 200 % av köpesumman när en ny ägare fått bestämmande inflytande, vilket kallas beloppsspärren. Detta innebär en viss skillnad mot att hela förlusten försvinner om ett moderbolag ändrar sitt ägande i ett dotterbolag från 80 % till 90 %. Den engelska rätten stadgar att förlusten ska ha uppstått under en period som till någon del sammanfaller med en period hos moderbolaget och att dotterbolaget under hela respektive bolags räkenskapsperiod ägdes med minst 75 % av moderbolaget. De engelska reglerna gäller på samma sätt för de inhemska koncernavdragen. De engelska reglerna kan på denna punkt allmänt ses

som hårdare då en förlust i ett bolag måste uppkomma under samma tidsperiod som en vinst i ett annat bolag men neutraliteten är mycket hög mellan bolag som agerar uteslutande inhemskt och de som även är gränsöverskridande. De engelska reglerna rörande ägarförändringar gäller likadant för både inhemska och gränsöverskridande koncernavdrag. Om ett bolagen under den gemensamma perioden eller senare kan upphöra att vara medlem i koncernen och bli medlem i en annan koncern så är koncernavdrag inte möjligt. De svenska reglerna ger större fördelar till en svensk koncern som ändrar ägarförhållande än till en gränsöverskridande koncern, där all tidigare förlust försvinner i och med ägarförändringen. Regeringen menar att det skulle innebära en för stor risk att utländska förlustbolag säljs och blir helägda dotterbolag med rätt till koncernavdrag och att den svenska skattebasen därmed äventyras. Riskerna skulle ändå bli begränsade då de svenska reglerna om beloppsspärren tillämpas i uträkningen av förlusten.

5.3 Slutsatser

Syftet med detta arbete är att undersöka hur den skatterättsliga neutraliteten fungerar mellan de svenska koncernbidragsreglerna och koncernavdragsreglerna samt att jämföra detta med de inhemska och gränsöverskridande koncernavdragsreglerna i Storbritannien. Då både svenska och engelska regler om gränsöverskridande resultatutjämning påverkas av EU-rätten kommer även denna aspekt att tas med i arbetet.

Den första delen av syftet, jämförelsen av de svenska systemen koncernbidrag och koncernavdrag, undersöktes i samband med beskrivningen av de båda systemen i kapitel 3. Där undersöktes vilka skillnader det fanns mellan systemen och anledningarna till dessa utreddes. En anledning till att de båda systemen skiljer sig åt är att de bygger på olika system, men då det nya systemet med koncernavdrag sattes ihop i en hast och blev en lag utan att alla konsekvenser undersökts kan det ifrågasättas om balansen mellan neutralitet och beskydd av skattebasen blivit rätt. I kapitel 4 beskrevs det engelska systemet med inhemska och gränsöverskridande koncernavdrag. Dessa befanns vara mycket lika varandra och skilde sig åt främst på så sätt att för att ge rätt till gränsöverskridande koncernavdrag så ska förlusten ha uppstått hos ett dotterbolag i en annan medlemsstat med moderbolag i Storbritannien och förlusten måste vara slutlig, eller definitiv.

Vilket tidigare sagts kan alltså de stora skillnaderna i neutralitet mellan de svenska och engelska systemen förklaras av att Sverige använder sig av två olika system som tar koncerntanken olika långt medan Storbritannien använder samma system med färre justeringar. I förra avsnittet, kapitel 5.2, gjordes en jämförelse av det svenska och det engelska koncernavdraget i gränsöverskridande situationer för att få en referens till hur långtgående de svenska reglerna är. Då de båda ländernas system med gränsöverskridande koncernbidrag bygger på samma grund finns många likheter men eftersom de inhemska systemen skiljer sig åt har de gränsöverskridande systemen olika förutsättningar. Det kan konstateras att det svenska gränsöverskridande koncernavdraget i flera fall går längre än det engelska, till exempel ska förlusten enligt det svenska systemet beräknas vid två tillfällen enligt två länders inkomstskatteregler, endast förlust i ett direkt helägt dotterbolag kvalificerar sig och det får inte finnas några företag i intressegemenskap med dotterbolaget i dotterbolagets hemviststat.

De engelska systemen går i sin tur längre än de svenska när det gäller begränsning av rätten till koncernavdrag. Den engelska rätten stadgar att endast förluster uppkomna på visst sätt kan tas med vilket innebär att bland annat en värdeöverföring varken i inhemska eller gränsöverskridande situationer räknas in i förlusten. Den svenska rätten stadgar vissa situationer när delar av förlusten inte får räknas med, till exempel ska värdeöverföringar till andra företag inom intressegemenskapen inte räknas in. En fördel med de svenska reglerna framför de engelska är att förlusten får räknas av mot hela den svenska delen av koncernen medan i Storbritannien gäller samma regler som inhemskt med att förlusten måste uppstått under en period som sammanfaller med att en vinst uppstått hos mottagaren.

I övrigt skiljer sig systemen åt genom att de svenska reglerna endast anser en förlust slutlig om dotterbolaget gått i likvidation. Den engelska rätten ger moderbolaget i uppgift att visa att dotterbolaget inte kan nyttja förlusten. I praktiken gör de båda systemen inte någon större skillnad då även det engelska systemet kräver likvidation eller motsvarande för att kraven ska uppfyllas. Ett dotterbolag som inte avvecklats kan komma att få en inkomst i framtiden, genom att verksamheten trots avtal tas upp igen.

Vid ägarbyte enligt de svenska reglerna förloras möjligheten att nyttja förlusten i dotterbolaget helt. Dotterbolaget ska ha varit helägt av moderbolaget under hela den tid under vilken förlusten uppstått. Den engelska rätten begränsar denna rätt till att en förlust endast kan användas till koncernavdrag om den uppstått under en period som sammanfaller med en vinst hos moderbolaget, dessutom ska dotterbolaget ha varit ägt med minst 75 % av moderbolaget under båda bolagens respektive räkenskapsperioder. Om det uppdagas att något av bolagen kan lämna koncernen och bli medlem i en annan koncern under den gemensamma perioden eller tiden efter försvinner möjligheten till koncernavdrag.

Sammanfattningsvis är neutraliteten mindre mellan de svenska systemen koncernbidrag och koncernavdrag, och större mellan Storbritanniens system. Balansen mellan neutralitet och beskydd av den svenska skattebasen kan på vissa punkter ifrågasättas. Ska möjligheten till koncernavdrag försvinna om det finns ett annat företag i intressegemenskapen i samma hemviststat som dotterbolaget, trots att det varken enligt svensk rätt eller dotterbolagets hemviststats rätt finns någon möjlighet för företaget att nyttja förlusten? Skattebasen skulle inte hotas av att sådana avdrag tillåts. Regler som stadgar att endast direkt helägt dotterbolag kan ge koncernavdrag, motiveras av risken att koncerner annars kan välja vilken stat ett bolag ska ha som hemvist, men det finns mindre inskränkande regleringar för att uppnå samma syfte. Storbritannien har valt att inte tillåta koncernavdrag om ett moderbolag i en annan stat samtidigt har rätt till koncernavdrag. Dessa två lösningar utgör inte någon större skillnad och EUD har erkänt att den välavvägda beskattningsrätten ska skyddas från koncernernas valfrihet. Möjligheten att räkna av förlusten mot all sammanlagd vinst i den svenska delen av koncernen, innebär en generös förbättring gentemot den engelska rätten, men är ändå långt ifrån den neutralitet som skulle kunna uppnås med fria avdrag.

Genom varje godkänt gränsöverskridande koncernavdrag förlorar Sverige en motsvarande storlek av den svenska skattebasen. Efter Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden 2009 gick det för fort att förbereda och implementera ett för svensk skatterätt helt nytt system. Neutraliteten i koncernbidragsrätten skulle kunna vara större än idag och ändå skydda den svenska skattebasen i tillräcklig utsträckning.

6 Käll- och litteraturförteckning

Källor i svensk rätt

Direktiv

Dir 2011:1

Promemoria

Promemoria Fi2014/4205, Svar på formell underrättelse angående avdragsrätt för ränta för koncerninterna lån

Statens offentliga utredningar

SOU 2014:40

SOU 1926:18

Propositioner

Prop 2000/01:22

Prop 2009/10:194

Källor i engelsk rätt

Income and Corporation Tax Act 1988 c.1

Corporation Tax Act 2010 c.4

Finance Act 2006 c.25

Finance Act 2015 c.11

Källor i EU-rätten

Fördrag

Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt samt Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna 6655/8/08, REV 8, Bryssel den 30 januari 2015

Litteratur

Bogdan, Michael: Concise Introduction to Comparative Law, Lund: Europa Law Publishing, 2013

Dahlberg, Mattias: Internationell beskattning, 4 uppl, Lund: Studentlitteratur, 2014

Eriksson, Asbjörn: Praktisk beskattning – Lärobok i inkomstbeskattning, 22 uppl, Lund: Studentlitteratur, 2015

Johansson, Linnéa: Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultat-utjämnning och dess förenlighet med EU-fördraget, Skattenytt 2007 s 224, 2007

Lang, Michael: Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? *European Taxation*, 2014 (vol 54) nummer 12

Lindström-Ihre, Lena & Nilsson, Annelie: Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer – några synpunkter på Skatteverkets tolkningar av domen, *Skattenytt* 2006 s 462, 2006

Lodin, Sven-Olof m fl: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del II*, 15 uppl, Lund: Studentlitteratur, 2015

Romby, Anna: Underskott i aktiebolag – En skatterättslig studie av förlust- och resultatutjämnning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten, Uppsala: Iustus förlag, 2015

Tiley, John & Loutzenhiser, Glen: *Advanced Topics in Revenue Law*, Oxford: Hart Publishing Ltd, 2013

Tiley, John & Loutzenhiser, Glen: *Revenue Law*, Oxford: Hart Publishing Ltd, 2012

Whitehead, Simon & Garwood, Rachel: Cross-border group relief – the final Supreme Court judgment in M&S, *Tax Journal*, 28 februari 2014

Woods, Lorna, Watson, Philippa & Steiner, Josephine: *Steiner & Woods EU law*, 12 uppl, Oxford: Oxford University Press, 2014

Elektroniska källor

OECD, Corporate income tax rate, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=58204#>, 2016-01-05

Övrigt

Baran, Mahmut: [Inkomstskattelag (1999:1229), kommentaren till 35 kap 3 §, djup kommentar], i *Karnov*

Baran, Mahmut: [Inkomstskattelag (1999:1229), kommentaren till 35a kap 1 §, not 1309], i *Karnov*

Baran, Mahmut: [Inkomstskattelag (1999:1229), kommentaren till 35a kap 7 §, not 1325], i *Karnov*

International Fiscal Associations, 2004 Vienna Congress, *Group taxation*, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers

KAI Data, Policy & Coordination, *A disaggregation of HMRC tax receipts between England, Wales, Scotland & Northern Ireland*, 2015

OECD, *Articles of the Model Convention with respect to Taxes on Income on Capital*

Skatteverket, diarienummer 131 440547-09/111, 2009

7 Rättsfallsförteckning

Svenska rättsfall

RÅ 2009 ref 13

RÅ 2006 not 40

RÅ 2004 not 122

Engelska rättsfall

Haddock v Wilmot Breeden Ltd [1975] STC 255

Conservative and Unionist Central Office v Burrell [1982] STC 317

Re Koepler's Will Trust [1985] 2 All ER 869

Blackpool Marton Rotary Club v Martin [1988] STC 823

High Court of Justice [2006] EWHC 811 Ch, [2006] STC 1235

Court of Appeal [2007] EWCA Civ 117, [2008] STC 526

Court of Appeal [2011] EWCA Civ 1156, [2012] STC 231

Marks & Spencer plc v Revenue and Customs Comrs [2013] UKSC 30, [2013] 1 WLR 1586

Rättsfall från EUD

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

Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries mot Colmer, REG 1998 I-04695

Mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey, REG 2005, s I-10837

Mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s I-6373

Mål C-414/06, Lidl Belgium GmbH mot Finanzamt Heilbronn, REG 2008, s I-3601

Mål C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee, REG 2008, s I-08061

Mål C-337/08, X Holding BV, REG 2010, s I-1215

Mål C-123/11, A, ECLI:EU:C:2013:84

Mål C-322/11, K, EU:C:2013:716

Mål C-172/13, Europeiska gemenskapernas kommission mot Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland, EU:C:2015:50