



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Björn Jansson

Unionen och avdraget

En granskning av koncernavdragets förenlighet med EU-rätten

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Jacob Öberg

Termin: VT 2019

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
INLEDNING OCH SYFTE	6
DISPOSITION	8
METOD OCH MATERIAL	9
EU-RÄTT	12
Marks and Spencer	12
Oy AA	15
Kommissionen mot Storbritannien	17
Sammanfattning och analys av EU-rätten	18
SVENSK RÄTT	24
35 a kap 2§ inkomstskattelagen	24
35 a kap 5§ inkomstskattelagen	26
35 a kap 7 § inkomstskattelagen	27
ANALYS	29
35a kap 2 § Inkomstskattelagen	29
35a kap 5 § p 5 inkomstskattelagen	31

35 a kap 7 § Inkomstskattelagen	34
Ekonomiskt perspektiv	35
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	37
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	39

Summary

The group relief system entitles a Swedish parent company to deduct a loss incurred in a foreign subsidiary provided specific criteria are met. The background of the group relief system stems from the ECJ's ruling in the Marks and Spencer case. The ECJ found that a system of profit equalization within groups must allow a parent company to deduct final losses incurred by a foreign subsidiary in order to be compatible with the freedom of establishment. The Swedish system of group contributions did not provide such an opportunity. The Swedish system of group relief was therefore introduced with the goal of making the Swedish system of intragroup transfers compatible with the ECJ case law. The purpose of this thesis is to examine whether or not Chapter 35a § 2, 5 p 5 and 7 of the Income Tax Act (Inkomstskattelagen) are compatible with EU law.

This thesis summarizes relevant ECJ case law in order to determine under which circumstances a loss should be considered as a final loss. According to the ECJ case law, a loss is final if the subsidiary has a legal ability to use the loss but is unable to do so in practice. To be compatible with EU-law, a national law must give a parent company the right to deduct a final loss incurred by a foreign subsidiary domiciled in the EEA.

This thesis next examines whether or not the Income Tax Act in this case is compatible with ECJ case law and it posits the following conclusions.

Chapter 35a 2 § stipulates that the foreign subsidiary must be directly owned. This requirement is deemed to be compatible with the freedom of establishment since a loss incurred in an indirectly owned subsidiary does not constitute a final loss in relation to the indirect parent company.

35a Chapter 5 § p 5 stipulates that if an affiliated company with the parent company operates in the state in which the subsidiary is domiciled the parent company loses its right to deduct the losses incurred by the subsidiary. This requirement is not compatible with EU Law, since a loss

can be final even though there are companies affiliated with the parent company that operates in the country in question.

35a Chapter 7 § limits the size of the Group relief deduction to the extent that it would exceed a positive result of the parent Company. Since there is no similar limitation in a purely domestic situation this rule is incompatible with the freedom of establishment. The reason is that if a final loss incurred by a foreign subsidiary does not have to be treated in the same way as a domestic loss then the ECJ case law could be easily circumvented by the member states.

This thesis concludes with a discussion of the subject of the thesis from an economic perspective.

Sammanfattning

Koncernavdraget ger ett svenskt moderbolag rätt att under vissa omständigheter göra avdrag för en förlust som uppstått i ett helägt utländskt dotterbolag. Bakgrunden till koncernavdragets införande är rättsfallet Marks and Spencer. EU-domstolen fastslog att ett system för resultatutjämnning inom koncerner måste tillåta att ett moderbolag gör avdrag för slutliga förluster som uppstått hos ett utländskt dotterbolag för att inte vara i strid med etableringsfriheten. Koncernbidraget som är det svenska systemet för resultatutjämnning inom koncerner innehöll inte en sådan möjlighet.

Lagstiftaren valde därför att införa koncernavdraget med syfte att få det svenska systemet för resultatutjämnning inom koncerner att bli förenligt med etableringsfriheten. Uppsatsen har till syfte att undersöka om koncernavdraget uppnår sitt syfte eller om det är alltför restriktivt för att vara förenligt med etableringsfriheten. Uppsatsen avgränsas till att undersöka om 35a kap 2 §, 5 § p 5 samt 7 § i inkomstskattelagen är förenliga med EU-rätten.

I uppsatsen så sammanfattas relevant praxis från EU-domstolen för att ta reda på under vilka omständigheter som ett moderbolag har rätt att göra avdrag för en förlust som uppstått hos ett utländskt dotterbolag. Det följer av EU-domstolens praxis att en förlust är slutlig om dotterbolaget har en rättslig möjlighet att använda förlusten men saknar möjlighet att rent faktiskt utnyttja förlusten. En inskränkning som förhindrar ett moderbolag från att göra avdrag för en slutlig förlust som uppstått hos ett utländskt dotterbolag är oförenlig med etableringsfriheten. I uppsatsen så undersöktes det därefter om de utvalda lagrummen var förenliga med EU-rätten.

Det uppställs ett krav på att det utländska dotterbolaget måste vara direktägt i 35a kap 2 § inkomstskattelagen. Det kravet bedöms vara förenligt med etableringsfriheten då en förlust som uppstått i ett indirekt ägt dotterbolag inte utgör en slutlig förlust i förhållande till det indirekta moderbolaget.

I 35a kap 5 § p 5 inkomstskattelagen ställs det ett krav på att det inte får finnas något företag i intressegemenskap med moderbolaget som bedriver

rörelse i den stat där dotterbolaget hör hemma. Detta krav är inte förenligt med EU-rätten eftersom en förlust kan vara slutlig trots att det finns företag i intressegemenskap som bedriver rörelse i landet.

I 35a kap 7 § inkomstskattelagen begränsas koncernavdragets storlek i den mån det skulle överskrida ett positivt resultat hos moderbolaget. Då det inte finns någon liknande begränsning i en inhemsk situation så bedöms även den regeln strida mot etableringsfriheten. Skälet är att om slutliga förluster som uppstått hos ett utländskt dotterbolag inte behövde behandlas på samma sätt som inhemska förluster så skulle moderbolagets rätt att använda en slutlig förlust kunna undergrävas vilket skulle underminera etableringsfriheten.

Uppsatsen avslutas med en kortare diskussion av uppsatsämnet ur ett ekonomiskt perspektiv.

Förkortningar

FEU	Fördraget om Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
ECB	Europeiska centralbanken

Inledning och syfte

Koncernavdraget är en skatterättslig förmån som ger ett svenskt moderbolag möjlighet att dra av en förlust som uppstått i ett utländskt dotterbolag mot sin egen vinst under vissa förutsättningar.

Koncernavdraget infördes genom en ändring i Inkomstskattelag (1999:1229) den 1 juli 2010¹ och syftet var att få den svenska koncernbidragslagstiftningen att bli förenlig med EU-rätten. Bakgrunden var att Regeringsrätten i en serie avgöranden slagit fast att de svenska reglerna om koncernbidrag var i strid med etableringsfriheten då de endast gällde för företag som var skattskyldiga i Sverige.² Regeringsrättens bedömning grundade sig på de krav som EU-domstolen uppställt på system för utjämning av förluster inom koncerner för att ett sådant system ska anses förenligt med etableringsfriheten i målet *Marks and Spencer*.³

Redan vid lagens införande så ifrågasattes det emellertid om koncernavdraget gav tillräckliga möjligheter att utnyttja förluster som uppstått i ett utländskt dotterbolag. Lagrådet ansåg exempelvis att det var oklart om vissa delar av koncernavdragsregleringen var förenlig med EU-rätten.⁴ Koncernavdragets förenlighet med etableringsfriheten har även ifrågasatts i doktrin.⁵ Författarna till dessa uttalanden har emellertid inte tagit någon definitiv ställning till om dessa regler verkligen strider mot etableringsfriheten utan endast varnat för att det kan förhålla sig på det sättet. Koncernavdragets förenlighet med EU-rätten aktualiserades nyligen

¹ Lag (2010:353)

² Rå 2009 ref 13-15

³ Mål C-446/03 Marks and Spencer,

⁴ Lagrådets remiss 2010-03-22 s 3-4

⁵ Dahlberg 2014 s 172-175, Romby s 433

då generaladvokat Kokott lämnade sitt svar i två mål rörande koncernavdrag.⁶

Syftet med denna uppsats är att utreda om koncernavdragsreglerna i 35a kap Inkomstskattelagen är förenliga med EU rätten. Frågeställningen har avgränsats till att endast omfatta 35 a kap 2 §, 5 § p 5 samt 7§ i Inkomstskattelagen. Anledningen till att uppsatsen fokuserar på just dessa lagrum är att det framför allt är deras förenlighet med EU rätten som har ifrågasatts.⁷

⁶ Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i mål C-607/17 Memira samt Mål C-608/17 Holmen

⁷ Anderson m.fl. s 1173. Kommentar till 35a kap 7§inkomstskattelagen Lagrådets yttrande 2010-03-22 s 3-4, Romby s 433.

Disposition

I avsnittet metod och material så diskuteras vilka källor som uppsatsen bygger på samt varför just dessa källor valts. Där redogörs också för den metod som EU-domstolen har tagit fram för att bedöma en nationell reglerings förenlighet med EU-rätten.

Uppsatsen fortsätter med en genomgång av gällande EU-rätt.

Genomgången inleds med en sammanfattning av rättsfallet *Marks and Spencer* som ligger till grund för koncernavdragets införande. Därefter följer en sammanfattning av ytterligare två domar från EU-domstolen som är av stor vikt vid tolkningen av prejudikatet från *Marks and Spencer*. Slutligen så sker det en sammanfattning och analys av relevant EU-rättslig praxis. Sedan avhandlas de svenska lagregler vars förenlighet med EU-rätten ska bedömas i denna uppsats. Syftet med detta är att förklara reglernas innebörd samt motivet bakom deras införande.

I analysen så kommer det sedan att undersökas om dessa regler är förenliga med EU-rätten. Uppsatsen avslutas med en kortare diskussion om uppsatsämnet ur ett ekonomiskt perspektiv.

Metod och material

I uppsatsen så används den rättsdogmatiska metoden i syfte att fastslå gällande rätt. För att fastslå gällande rätt så kommer jag att utgå ifrån svensk rätt, EU-rätt och den normhierarki som gäller såväl inom som mellan dessa rättssystem.

Normhierarkin inom EU-rätten består först och främst i uppdelningen primärrätt och sekundärrätt. Primärrätten består av fördraget om den europeiska unionen samt fördraget om den europeiska unionens funktionssätt samt den europeiska unionens rättighetsstadga.⁸ Den Europeiska unionen grundar sig i sin helhet på dessa fördrag som båda har samma rättsliga värde och all EU-rätt grundar sig ytterst i de befogenheter som EU anförtrotts i ovan nämnda fördrag.⁹

EUs befogenheter regleras i art 3-6 FEUF samt art 4 FEU. Av primärrätten så följer det att rådet och europaparlamentet har rätt att stifta egna rättsakter inom de områden där EU har tilldelats befogenhet.¹⁰ En annan viktig rättskälla inom EU rätten är EU domstolen och dess domar. EU domstolen har enligt art 19 FEU till uppgift att säkerställa att EU rätten efterlevs samt tolkas på ett korrekt sätt av såväl medlemstaterna som EUs institutioner. EU domstolens domar är bindande för medlemsstaterna och EU domstolen har även rätt att ogiltigförklara såväl lagstiftningsakter som akter som antas av kommissionen eller ECB.¹¹

EU domstolen har genom sin tolkning av primärrätten varit drivande i att utveckla de principer som idag ligger till grund för EU-rätten. Som exempel kan det nämnas att det var EU-domstolen som fastslog att EU-rätt har

⁸ Art 1 FEU, Art 6p1 FEU

⁹ Art 1 FEU

¹⁰ Art 14p 1 FEU

¹¹ Art 260 FEUF, Art 263-264 FEUF

företråde framför nationell rätt.¹² Detta medför att EU-domstolens praxis är av avgörande betydelse för att fastslå gällande rätt inom EU-rätten.

När det kommer till att fastslå gällande svensk rätt angående koncernavdrag så kommer jag att utgå ifrån lagtext och förarbeten. Anledningen till att jag väljer att prioritera förarbeten är framförallt det faktum att det inom detta område i stor utsträckning saknas prejudikat. En annan anledning till att just förarbeten är intressanta för den här studien är att de ger en god insyn till lagstiftarens motiv bakom lagstiftningen. Då motivet till en viss lagstiftning är av betydelse vid bedömningen om lagen ifråga är förenlig med EU-rätten så blir det därmed också nödvändigt att studera förarbetena.

När det kommer till bedömningen om koncernavdragsreglerna är förenliga med EU-rätten så kommer jag att utgå ifrån EU-domstolens praxis samt doktrin. Anledningen till att dessa rättskällor prioriteras är att det i stor utsträckning saknas sekundärrätt gällande koncernavdrag.¹³

Bedömningen kommer att baseras på det så kallade *rule of reason* testet som etablerades i fallet Gebhard och som består av följande fyra delar.¹⁴

1 regeln ska vara tillämplig på ett icke diskriminerande sätt.

2 Regeln ska framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmän intresse. Om regeln tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara med en inhemsk situation så är även det en grund för att acceptera en diskriminerande regel.¹⁵

3 Regeln ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som den har till syfte att uppnå.

¹² Mål 26/62 Van Gen den Loos, Mål 6/64 Costa mot E.N.E.L

¹³ Da Silva s 279

¹⁴ Mål C-55/94 Gebhard p 37

¹⁵ Mål C-337/08 X-holding p 20

4 Lagregeln får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen. För att besvara den frågan så brukar domstolen typiskt sett undersöka om det finns en lösning som skulle uppnå samma resultat och leder till ett mindre inskränkande av de grundläggande rättigheterna. Dessa alternativ kan både bestå i en juridisk lösning som tillämpas i en annan medlemsstat samt en hypotetisk lösning.¹⁶

¹⁶ Da Silva s 429 Jfr C-334/02 kommissionen mot Frankrike samt C-315/02 Lenz

EU-rätt

Marks and Spencer

Mål C-446/03 *Marks and Spencer* mot David Halsey.

Det var i ovan nämnda rättsfall som EU-domstolen först fastslog att det var oförenligt med nuvarande Art 49 och Art 54 FEUF att inte ge någon möjlighet till gränsöverskridande förlustutjämning inom koncerner.¹⁷ Då det är detta rättsfall som lagt grunden för den frågeställning som den här uppsatsen har till syfte att besvara så kommer det rättsfall att sammanfattas mer utförligt.

Bolaget *Marks and Spencer* som var bildat och registrerat i England och Wales valde att lägga ner sin verksamhet på den europeiska kontinenten under årsskiftet 2001-2002. *Marks and Spencer* valde att sälja sitt franska dotterbolag medan dotterbolagen i Belgien och Tyskland upphörde med all verksamhet

Marks and Spencer ansökte sedan om att få göra ett koncernavdrag för de förluster som uppstått i ovan nämnda dotterbolag mellan 31 mars 1997 och 31 mars 2000.

Yrkandet om avdrag avslogs av det brittiska skatteverket med motiveringen att koncernavdrag endast kan beviljas för förluster som uppstått i Storbritannien.

Beslutet överklagades till *High Court of Justice, Chancery Division* som valde att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen där de frågade

¹⁷ Mål C-446/03 *Marks and Spencer* p 59

EU domstolen om det var förenligt med etableringsfriheten att begränsa möjligheten till koncernavdrag till förluster som uppstått i Storbritannien.¹⁸

EU-domstolen inledde med att fastslå att även om direkta skatter ligger utanför EUs behörighetsområde så måste medlemsstaterna likväl utöva sin behörighet i förenlighet med EU-rätten.¹⁹

Domstolen konstaterade att det brittiska koncernavdragssystemet innebar en förmån för dotterbolag i Storbritannien som utländska dotterbolag inte kunde ta del samt att det kunde leda till att brittiska bolag avskräcks från att bilda bolag i andra EU-länder. EU domstolen ansåg att de brittiska reglerna därmed innebar en inskränkning av etableringsfriheten.²⁰

Storbritannien och de andra stater som uttalade sig i målet framförde tre grunder till varför inskränkningen var motiverad av tvingande skäl till allmänintresset. Den första grunden handlade om att vinster och förluster är två sidor av samma mynt och att det därmed måste behandlas symmetriskt för att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemstaterna. Det andra argumentet var att de ansåg att det fanns en risk att förlusterna kunde utnyttjas två gånger om de även fick dras av hos moderbolaget. Till sist så ansåg medlemsstaterna att det fanns en risk för skatteundandragande om förlusten inte beaktades i den stat där dotterbolaget var hemmahörande.²¹

EU-domstolen påpekade att minskade skatteintäkter i sig inte utgör ett tvingande hänsyn men ansåg ändå att säkerställandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utgjorde ett skyddsvärt intresse. Domstolen ansåg att det var ett problem att skatteintäkter skulle förflyttas till ett land från ett annat om det blev tillåtet

¹⁸ Mål C-446/03 Marks and Spencer p 18- 26

¹⁹ Mål C-446/03 Marks and Spencer p 29

²⁰ Mål C-446/03 Marks and Spencer p 32-34

²¹ Mål C-446/03 Marks and Spencer p 43

med gränsöverskridande utjämning av förluster därför att det skulle hota den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²² Domstolen ansåg också att risken för dubbelt utnyttjande av förlusterna samt risken för skatteundandragande var skäliga motiv för att inskränka etableringsfriheten. Även om den samtidigt ansåg att medlemsstaterna borde kunna förhindra ett dubbelt utnyttjande av förlusterna utan att behöva begränsa rätten till koncernavdrag. Domstolen konstaterade sedan att den inskränkande regleringen var motiverad av tvingande skäl av allmänintresse med hänsyn till samtliga framförda berättigande grunder.²³

Domstolen ansåg emellertid att ett generellt förbud mot gränsöverskridande koncernavdrag gick längre än vad som är nödvändigt för att uppnå det berättigade syftet.²⁴ Domstolen förklarade att gränsöverskridande koncernavdrag måste tillåtas i följande situation

”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 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.”²⁵

Domstolen avslutade med att fastslå att det strider mot art 49 samt art 54 FEUF (dåvarande art 43 respektive art 48 EG) att inte bevilja ett

²² Mål C-446/03 Marks and Spencer p 46

²³ Mål C-446/03 Marks and Spencer p 47-51

²⁴ Mål C-446/03 Marks and Spencer p 55

²⁵ Mål C-446/03 Marks and Spencer p 55

moderbolag avdrag för ett dotterbolags förluster hos moderbolaget om kriterierna i citatet är uppfyllda.²⁶

Oy AA

Målet Oy AA handlade om ett finskt dotterbolag som ville ge ett koncernbidrag till sitt brittiska moderbolag.²⁷ Rättsfallet är av stor vikt för undersökningen då det finska koncernbidragssystemet i stor utsträckning liknar det svenska.²⁸

Oy AA ansökte hos centralskattenämnden om att få ge ett koncernbidrag till sitt brittiska moderbolag. Centralskattenämnden avslog ansökan på grunden att det brittiska moderbolaget inte omfattades av det finska skattesystemet vilket är ett krav för att ett bolag ska få ta emot ett koncernbidrag enligt finsk lagstiftning.²⁹ Oy AA överklagade domen till högsta förvaltningsdomstolen som begärde ett förhandsavgörande av EU-domstolen.³⁰

Frågan som ställdes var om art 49 och art 63 FEUF mot bakgrund av art 65 FEUF utgör ett hinder för den finska regeln om att endast bevilja koncernbidrag till företag som har sitt säte i Finland.³¹

²⁶ Mål C-446/03 Marks and Spencer P 56

²⁷ Mål C-231/05 Oy AA p 11-13

²⁸ Rå 2009 ref 13

²⁹ Mål C-231/05 Oy AA p13-14

³⁰ Mål C-231/05 Oy AA p15-16

³¹ Mål C-231/05 Oy AA p 16

EU-domstolen kom fram till att frågan skulle besvaras endast med tillämpning art 49 FEUF.³²

Vidare ansåg domstolen att Oy AAs situation var jämförbar med en inhemsk situation. Domstolen grundade sitt resonemang på att syftet med de finländska koncernbidragsbestämmelserna vilket var att undanröja de skattemässiga nackdelar som följer av en koncernstruktur.³³ Domstolen menade att eftersom det målet i sig inte motiverade en särbehandling av dotterbolag med utländska moderbolag så var situationen jämförbar.³⁴

EU-domstolen kom till slutsatsen att de finska bestämmelserna utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten då den gör det mindre attraktivt för utländska bolag att etablera sig i Finland.³⁵

När det kom till bedömningen om inskränkningen kunde motiveras av tvingande hänsyn så utgick domstolen ifrån de rättfärdigande grunder som använts i *Marks and Spencer*.

EU-domstolen ansåg i enlighet med sin i *Marks and Spencer* fastslagna praxis att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten skulle hotas om företagen själva fick bestämma var vinsten skulle beskattas vilket bolagen skulle få möjlighet till om koncernbidrag tilläts för utländska moderbolag. Domstolen ansåg även att det fanns en risk att koncernbidrag genom fiktiva upplägg skulle slussas till länder där de skulle beskattas med en mycket låg skattesats eller inte beskattas alls. EU-domstolen ansåg med hänsyn till dessa grunder att det fanns tvingande skäl som motiverade den aktuella inskränkningen i etableringsfriheten.³⁶

³² Mål C-231/05 Oy AA p 16

³³ Mål C-231/05 Oy AA p 35

³⁴ Mål C-231/05 Oy AA p 38

³⁵ Mål C-231/05 Oy AA p 39-43

³⁶ Mål C-231/05 Oy AA p 48-60

EU-domstolen ansåg att proportionalitetsbedömningen skulle göras mot de båda rättfärdigangegrunderna betraktade som en helhet³⁷ vilket avviker från domstolens traditionella arbetsätt där rättfärdigangegrunderna bedöms var för sig.³⁸ Domstolen ansåg att inskränkningen var proportionerlig då de mindre ingripande alternativen som föreslogs gav bolagskoncerner möjlighet att välja var deras vinst skulle beskattas vilket innebar att målet inte kunde nås med mindre inskränkande alternativ.³⁹

Domstolen drog därefter slutsatsen att det inte strider mot Art 49 FEUF att endast låta moderbolag som är skattskyldiga i samma land som sitt dotterbolag ta emot koncernbidrag.⁴⁰

Kommissionen mot Storbritannien

Rättsfallet Kommissionen mot Storbritannien är en fördragsbrottstalan som kommissionen väckte mot Storbritannien. EU-kommissionen ansåg att Storbritannien hade tolkat de kriterier som domstolen ställt upp i *Marks and Spencer* alltför restriktivt när de införlivade dem i Brittisk skattelagstiftning.⁴¹

Enligt brittisk skattelagstiftning så skulle bedömningen om en förlust hos ett dotterbolag var definitivt göras direkt efter det beskattningsår där förlusten hade uppstått. Kommissionen ansåg att det kravet gjorde att det i praktiken blev närmast omöjligt för ett moderbolag att göra ett gränsöverskridande koncernavdrag.⁴² Kommissionen ansåg att det brittiska regelverket begränsade möjligheten till koncernavdrag till två situationer. Kommissionen ansåg att koncernavdrag endast blev möjliga antingen i fall

³⁷ Mål C-231/05 Oy AA p 62-63

³⁸ Da Silva s 413

³⁹ Mål C-231/05 Oy AA p 64-67

⁴⁰ Mål C-231/05 Oy AA P 67

⁴¹ Mål C-172/13 Kommissionen mot Storbritannien p 8

⁴² Mål C-172/13 Kommissionen mot Storbritannien p 14

där det i dotterbolagets hemviststat inte var tillåtet att överföra förlusterna till nästföljande år eller i situationer där dotterbolaget likviderades under samma beskattningsår som förlusterna uppstod.

EU kommissionen ansåg att bedömningen om de villkor som EU-domstolen ställt upp skulle bedömas vid den tidpunkt då ansökan om ett gränsöverskridande koncernavdrag lämnas in samt att bedömningen måste göras på konkreta omständigheter. Kommissionen ansåg att det var oacceptabelt att inte betrakta en förlust som slutlig bara för att dotterbolaget inte likviderats.⁴³

Först konstaterade domstolen att det första fallet som kommissionen nämnde saknar relevans eftersom det följer av EU-domstolens praxis att förluster inte kan anses vara definitiva endast på grund av att de inte får föras vidare till nästkommande år.⁴⁴

Domstolen påpekade att en förlust endast kan vara definitiv om dotterbolaget inte längre har några som helst inkomster. EU-domstolen fann även att kommissionens uppfattning om att det brittiska regelverket endast tillät koncernavdrag när dotterbolaget likviderats under samma beskattningsår var felaktig.⁴⁵ Kommissionens talan ogillades därefter i sin helhet.⁴⁶

Sammanfattning och analys av EU-rätten

EU-domstolen har genom sin praxis utarbetad en särskild metodik för att undersöka om en nationell skatteregel är förenlig med EUs grundläggande

⁴³ Mål C-172/13 Kommissionen mot Storbritannien p 15-16

⁴⁴ Mål C-172/13 Kommissionen mot Storbritannien p 33

⁴⁵ Mål C-172/13 Kommissionen mot Storbritannien p 34-37

⁴⁶ Mål C-172/13 Kommissionen mot Storbritannien p 45

friheter. Det första steget i att avgöra om en regel är i strid med EU-rätten är att undersöka om det föreligger en negativ särbehandling för gränsöverskridande situationer jämfört med en inhemsk situation. För att en sådan situation ska kunna betraktas som diskriminerande så krävs det även att den inhemska situationen är jämförbar.⁴⁷ När det kommer till att avgöra om en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation så har EU-domstolen i fall rörande koncernbeskattning hanterat frågan på två olika sätt. Antingen så har de gjort bedömningen med utgångspunkt i den nationella lagstiftningens syfte. Det tydligaste exemplet på den metoden hittas i rättsfallet Oy AA.⁴⁸ I andra fall så har domstolen underlåtit att undersöka om situationen är jämförbar, det tydligaste exemplet på det tillvägagångssättet är *Marks and Spencer*.⁴⁹

EU-domstolens hantering av frågan om jämförbarhet har kritiserats i EU-rättslig Doktrin. Som exempel så ansåg GA Kokott i ett av sina förslag till avgörande att det inte finns någon mening med att göra en jämförbarhetsprövning eftersom alla situationer som inte är identiska är jämförbara på ett eller annat sätt.⁵⁰ När det kommer till frågan om jämförbarhet mellan utländska och inhemska dotterbolag vilket är vad som är relevant för den här studien så framgår det av EU-domstolens praxis att de i regel anses vara jämförbara.⁵¹

Om det föreligger en negativ särbehandling så prövar domstolen sedan om behandlingen kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. I *marks and Spencer* så etablerade domstolen tre skäl som kan motivera en negativ särbehandling inom området direkt beskattning.⁵² Dessa grunder har sedan

⁴⁷ Mål C-253/09 Kommissionen mot Ungern p 51

⁴⁸ Mål C-231/05 Oy AA p 38

⁴⁹ Da Silva s 348-349

⁵⁰ Generaladvokat Kokotts Förslag till avgörande i mål C-608/17Holmen

⁵¹ Mål C-28/17 NN AS p 34, GA kokott I Mål C-608/17 Holmen p 36

⁵² Mål C-446/03 Marks and Spencer p 41-52

kommit att dominera proportionalitetsbedömningarna i mål rörande gränsöverskridande förlustavdrag.⁵³

Det första motivet är behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Motivets syfte är att skydda medlemsstaternas rätt att utnyttja sin beskattningsrätt gentemot inkomster som genererats av ekonomiska aktiviteter inom medlemsstaternas territorium.⁵⁴

Den väl avvägda fördelningen introducerades som en rättfärdigande grund i *Marks and Spencer*⁵⁵ men liknar i mångt och mycket andra rättfärdigande grunder som tidigare använts i EU-domstolens praxis. Exempelvis så följer det av EU-domstolens praxis att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten är sammankopplad med territorialitetsprincipen om än inte identisk.⁵⁶

EU-domstolen har i sin praxis fastslagit att den fördelningen skulle hotas om företag fick möjlighet att bestämma var deras vinster respektive förluster ska beaktas.⁵⁷ Motivets ifråga syftar även till att försvara principen om att en ekonomisk aktivitet på en stats territorium bör beskattas enligt den stats skattesystem när gäller vinster såväl som förluster.⁵⁸

Skillnaden mellan att skydda den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten och att skydda sina skatteintäkter vilket inte anses utgöra en giltig rättfärdigande grund⁵⁹ har definierats av EU-domstolen i rättsfallet

⁵³ Jfr Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i mål C-608/17 Holmen p 40

⁵⁴ Da Silva s 384

⁵⁵ Mål c-446/03 Marks and Spencer p 42-46

⁵⁶ Mål C-371/10 National Grid Indus p 47-48

⁵⁷ Mål C-446/03 Marks and Spencer p 46 Mål C-231/05 Oy AA p 55 Mål C-347/04 Rewe Zentralfinans p 42

⁵⁸ Mål C-414/06 Lidl Belgium p 31

⁵⁹ Da Silva s 387

Glaxo Wellcome. Att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten handlar om att skydda möjligheten att beskatta vinster som uppstått inom medlemsstatens territorium och förhindra att rätten till beskattning flyttas till en annan medlemsstat medan skyddet av skatteintäkter handlar om att skydda det faktiska skatteuttaget.⁶⁰

Sammanfattningsvis så handlar behovet om att upprätthålla en väl avvägd fördelning mellan medlemsstaterna om att en stat har rätt att säkerställa att inkomster som uppstått hos verksamheter som bedrivs i medlemsstaten även kan beskattas i samma stat.

Den andra rättfärdigande grunden som anfördes i *Marks and Spencer* var risken för att en förlust kunde utnyttjas två gånger. Denna rättfärdigande grund har i regel haft en mindre framträdande roll i EU-domstolens praxis jämfört med de andra två rättfärdigande grunderna. EU-domstolens uttalande om risken för dubbelt utnyttjande av förluster i *Marks and Spencer* är ett slående exempel.

”Vad gäller den andra berättigande grunden som avser risken för att förlusterna beaktas två gånger, anser domstolen att medlemsstaterna måste kunna hindra att så sker.”⁶¹

I doktrinen så har det ifrågasatts om risken för dubbelt utnyttjande av förluster kan betraktas som en autonom rättfärdigande grund snarare än en specialvariant av behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemstaterna.⁶² Den åsikten har ett visst stöd i praxis då EU-domstolen har fastslagit att risken för dubbelt utnyttjande av förluster inte är ett tvingande skäl om förlusten härrör från en verksamhet som medlemstaten har beskattningsrätt över.⁶³ Det innebär att risken för

⁶⁰ Mål C-182/08 Glaxo Wellcome p 82-87

⁶¹ Mål C-446/03 Marks and Spencer p 47

⁶² Da Silva s 412

⁶³ Mål C-18/11 Philips Electronics UK p 30-33

dubbelt utnyttjande av förluster bara är en giltig rättfärdigandegrund om den hotar medlemstatens beskattningsrätt. Risken för dubbelt utnyttjande av förluster bör därmed betraktas som en underkategori till behovet av att upprätthålla en väl balanserad fördelning av beskattningsrätten snarare än en rättfärdigandegrund i sin egen rätt.

Den sista rättfärdigandegrunden som togs upp i *Marks and Spencer* är risken för skatteundandragande. För att en inskränkning av etableringsfriheten ska kunna rättfärdigas på den grund att den är nödvändig för att förhindra skatteundandragande så krävs det enligt EU-domstolens praxis att regeln tar sikte mot rent konstlade upplägg som syftar till att kringgå den nationella skattelagstiftningen.⁶⁴ Inskränkningen måste dessutom rikta sig mot specifika transaktioner då allmänna presumtioner ansetts vara för långtgående för att kunna accepteras.⁶⁵ Skattesubjektet måste även ges en möjlighet att bevisa att det finns en affärsmässig anledning bakom transaktionen och att det inte rör sig om ett rent konstlat upplägg.⁶⁶

Den snäva definition som nämnts ovan är emellertid endast tillämplig när risken för skatteundandragande används som en självständig rättfärdigandegrund.⁶⁷

I fall som specifikt rör gränsöverskridande transfereringar inom koncerner så gör domstolen ofta en sammanvägd bedömning. Där de tar hänsyn till både behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt risken för skatteundandragande.⁶⁸ I dessa fall så tillämpar domstolen en bredare definition av vad som utgör skatteundandragande.

En åtgärd som skulle anses vara alltför långtgående om den endast hade till syfte att förhindra skatteundandragande kan således tillåtas om den

⁶⁴ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p 50-51 Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst p 37

⁶⁵ Mål C-451/05 ELISA p 91

⁶⁶ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p 70

⁶⁷ GA Kokotts förslag till avgörande i mål C-371/10 National Grid Indus p 102

⁶⁸ Mål C-311/08 p 65-66 Mål C-231/05 Oy AA p 58-60

samtidigt skyddar den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.⁶⁹

Det bör nämnas att domstolen i mål gällande gränsöverskridande transfereringar mellan koncerner i regel avgör om en inskränkning kan motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse utifrån en sammanvägd bedömning av de rättfärdigande grunder som ansetts aktuella i rättsfallet.⁷⁰

Om domstolen finner att den inskränkande åtgärden har ett legitimt syfte samt är avsedd att säkerställa att det legitima syftet uppnås så prövar domstolen om den inskränkande åtgärden inte går längre än vad som är nödvändigt för att uppnå det berättigade syftet.

EU-domstolen fastslog i *Marks and Spencer* att var oproportionerligt att neka koncernavdrag från ett utländskt dotterbolag om dotterbolaget saknar möjlighet att själv utnyttja förlusten och det inte finns någon möjlighet för vare sig dotterbolaget eller någon utomstående att utnyttja förlusten i dotterbolagets hemvistsstat.⁷¹ Det får inte heller ha varit möjligt för dotterbolaget att tidigare utnyttja de förluster som uppstått under tidigare år.

Förluster som uppfyller ovan nämnda krav benämns som slutliga förluster. En förlust som inte kan utnyttjas på grund av att den inte kan föras vidare till nästkommande år är inte att betrakta som en slutlig förlust.⁷² En medlemsstat ska inte heller behöva anpassa sin lagstiftning efter oförmånliga särdrag i en annan medlemsstats lagstiftning.⁷³ Det innebär att förluster som inte kan utnyttjas på grund av en rättslig begränsning inte är slutliga.

⁶⁹ GA Kokotts förslag till avgörande i mål C-231/05 Oy AA p 62-63

⁷⁰ Mål C-231/05 Oy AA p 60 Mål 446/03 Marks and Spencer p 51

⁷¹ Mål 446/03 Marks and Spencer p 55-56

⁷² Mål C-172/13 Kommissjonen mot Storbritannien p 33 samt GA kokotts förslag till avgörande i mål C-607/17 Memira p 66. Jfr för annan uppfattning Da Silva s 467.

⁷³ Mål C-322/11 K p 79

Svensk rätt

Nedan kommer de svenska lagregler som ska granskas i den här undersökningen att beskrivas samt få sin betydelse och sitt syfte förklarade.

35 a kap 2§ inkomstskattelagen

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

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

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

Som moderföretag eller dotterföretag räknas inte privatbostadsföretag och investmentföretag.

Temat för diskussionen ligger här på andra stycket, där anges vad som avses med ett utländskt dotterbolag. I detta stycke så ställs det upp ett krav på att bolag måste vara ett utländskt bolag. Vad som menas med ett utländskt bolag definieras i 2 kap 5§a IL. Där stadgas det att bolaget ifråga måste vara

föremål för beskattning i den stat där den hör hemma samt att beskattningen ska vara likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Av förarbeten så framgår betydelsen av termen likartad beskattning. Det ska vara fråga om en direkt skatt på inkomster och skatten ska inte ha en karaktär av omsättnings eller transaktionsskatt.⁷⁴ Skatteuttaget måste också ligga på en sådan nivå att den framstår som rimlig utifrån en svensk utgångspunkt.⁷⁵

I andra stycket i 2 kap 5§a IL så finns det ett alternativt kriterium för att räknas som utländsk person som har följande lydelse.

Som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Då Sverige har skatteavtal som är i kraft med samtliga medlemmar i EES⁷⁶ så utgör inte den här regeln något hinder för etableringsfriheten i nuläget och kommer därför inte att granskas närmare.

Dotterbolaget ska även vara direktägt av moderbolaget. Det motiveras av regeringen med att det annars skulle finnas en risk för att koncernen skulle kunna välja i vilket land förlusten ska användas.⁷⁷

⁷⁴ SOU 1988:45 s 108

⁷⁵ Prop 1989/90:47 s 17

⁷⁶ Se skatteverkets förteckning över vilka länder som Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med.

⁷⁷ Prop 2009/10:194 s 22

35 a kap 5§ inkomstskattelagen

Ett svenskt moderbolag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterbolag om [...] P 5 det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma.

Begreppet intressegemenskap betyder i detta sammanhang att ett företag som ett annat företag direkt eller indirekt genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i. begreppet omfattar även företag som står under i huvudsak gemensam ledning.⁷⁸

Väsentligt inflytande betyder i detta fall att man kontrollerar 40 procent eller mer av andelarna i ett bolag.⁷⁹

Begreppet rörelse definieras i 2 kap 24 § inkomstskattelagen som följande.

”Annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen.”

Motivet till ovanstående krav är att lagstiftaren anser att förlusten inte nödvändigtvis är slutlig om det finns företag i intressegemenskap som bedriver verksamhet i staten. Lagstiftaren anser att det finns en möjlighet att rörelsen går med vinst och att förlusten i det utländska dotterbolaget följaktligen bör dras av från den vinsten. Om det inte finns en rättslig

⁷⁸ Prop 2009/10:194 s 27

⁷⁹ Prop 2009/10:194 s 27

möjlighet för rörelsen ifråga att dra av förlusten så betyder det enligt lagstiftaren att förlusten inte ska betraktas som slutlig.⁸⁰

35 a kap 7 § inkomstskattelagen

Avdrag får inte göras med ett belopp som

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

2 överstiger ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget.

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

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

Den regel i ovanstående paragraf som ska diskuteras här är första stycket i punkt 2. Anledningen till att detta stycke prioriteras är att det är den regeln vars förenlighet med EU-rätten har ifrågasatts.⁸¹

I de fall där de ackumulerade förlusterna hos dotterbolaget överstiger moderbolagets vinst så kommer följaktligen koncernavdraget att begränsas i motsvarande omfattning. Därmed så kan koncernavdraget inte leda till att det uppstår en förlust hos moderbolaget. Moderbolagets vinst ska även

⁸⁰ Prop 2009/10:194 s 27

⁸¹ Andersson m.fl. s 1173 (kommentar till 35a kap 7§ inkomstskattelagen)

reduceras med koncernbidrag som har lett till en förlust hos givaren och som skett under den period som det utländska dotterbolaget varit helägt.

Motivet till att koncernavdraget inte får leda till att en förlust uppstår hos moderbolaget var att man ville förhindra att förlusten kunde användas för att kvitta bort efterkommande års vinster. Om avdragets storlek inte begränsades så kunde det användas för att kvitta bort vinster i den svenska koncernen utan någon tidsmässig begränsning vilket ansågs hota den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Lagstiftaren var medveten om att inskränkningen saknade ett uttalat stöd i EU-domstolens praxis men ansåg att inskränkningen ändå kunde motiveras tvingande skäl. Resonemanget byggde på att den brittiska regleringen av koncernavdrag endast tillät avdrag i den mån det fanns en vinst hos moderbolaget att kvitta förlusten mot. Förlusten från ett dotterbolag kunde därmed inte användas av moderbolaget under de kommande åren. Avsaknaden av stöd för begränsningen i praxis kunde därmed förklaras med att EU-domstolen inte haft anledning att ta ställning till frågan.⁸²

⁸² Prop 2009/10:194 s 40

Analys

I detta kapitel så undersöks det om de ovan nämnda lagrummen är förenliga med den i art 49 samt art 54 FEUF stadgade etableringsfriheten.

35a kap 2 § Inkomstskattelagen

I detta kapitel så ska det undersökas om kravet på att dotterbolaget ska vara direktägt som ställs upp i 35a kap 2 § inkomstskattelagen är förenligt med etableringsfriheten.

För att avgöra om en regel strider mot etableringsfriheten så måste vi först avgöra om regeln utgör en inskränkning av etableringsfriheten.

Enligt de svenska reglerna om koncernbidrag så har ett moderbolag rätt att överföra och ta emot koncernbidrag från och till dotterdotterbolag. Det följer 35 kap 2-3 § Inkomstskattelagen.

Enligt 35a kap 2 § inkomstskattelagen så krävs det däremot att dotterföretaget är direktägt för att det ska vara möjligt för moderbolaget att ta emot ett koncernavdrag. Det innebär det föreligger en negativ särbehandling av utländska dotterbolag. För att en sådan särbehandling ska vara acceptabel så måste den antingen kunna motiveras genom tvingande hänsyn till ett allmänintresse eller att det rör sig om situationer som inte är objektivt jämförbara.

Vid bedömningen om det rör sig om en jämförbar situation så måste syftet med den nationella lagstiftningen tas i beaktande. Syftet med möjligheten till koncernbidrag mellan moder och dotterdotterbolag är att det ska finnas en möjlighet att jämna ut förluster mellan de olika bolagen. En sådan

situation är med beaktande av EU-domstolens praxis⁸³ jämförbar med en situation där ett moderbolag vill hämta hem och dra av förluster ifrån ett utländskt dotterdotterbolag.

Nästa fråga som måste besvaras är om det finns tvingande hänsyn till allmänintresset som motiverar särbehandlingen av utländska dotterdotterbolag. Prövningen om särbehandlingen ifråga kan motiveras kommer att utgå ifrån de rättfärdigande grunder som etablerades i målet *Marks and Spencer*.

Om ett moderbolag skulle få en möjlighet att göra avdrag för förluster hos ett indirekt ägt dotterbolag så öppnar det upp för att moderbolaget kan välja mellan att dra av förlusten hos sig själv eller hos sitt direktägda dotterbolag. En sådan möjlighet hotar enligt EU-domstolens praxis den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Det skulle även öka risken för skatteundandragande samt att förlusten utnyttjas dubbelt. Kravet på att moderbolaget måste äga dotterbolaget direkt kan därmed motiveras av tvingande skäl.

För att kravet på att dotterföretaget ska vara direktägt ska vara förenligt med EU-rätten så krävs det emellertid också att åtgärden är proportionerlig i förhållande till det syfte som eftersträvas.

EU-domstolen har fastslagit att en åtgärd går utöver vad som är nödvändigt i om den förhindrar ett moderbolag från att dra av en slutlig förlust som uppstått utomlands.

För att avgöra om 35 a kap 2 § inkomstskattelagen är förenlig med EU-rätten så måste det därför undersökas ifall förluster som uppstått i ett indirekt ägt dotterbolag ska betraktas som slutliga.

I det fall som det är möjligt för det direktägda dotterbolaget att tillgodogöra sig det indirektägda dotterbolagets förluster så bör förlusten inte betraktas

⁸³ Mål C-123/11 A Oy p 35 Mål C-28/17 NN AS p 29-38 se även GA Kokotts förslag till avgörande i mål C-608/17 Holmen p 36

som slutlig även om det direktägda dotterbolaget har hemvist i en annan stat än det indirekt ägda dotterbolaget. I de kriterier som ställdes upp i *Marks and Spencer* så behövde visserligen dotterbolaget endast uttömt möjligheterna att utnyttja förlusterna inom sin hemviststat. Med tanke på att EU-domstolen ansett att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten skulle hotas om bolag fick välja i vilket land förlusten fick användas så bör regeln emellertid tolkas på så sätt att dotterbolaget även måste ha uttömt alla möjligheter att utnyttja förlusten även i andra länder.

Enligt EU-domstolens praxis så följer det dessutom att den svenska lagstiftningen inte behöver beakta särdrag i utländsk skattelagstiftning.⁸⁴ Därmed så behöver den svenska lagstiftningen inte ta hänsyn till de fall där det saknas en rättslig möjlighet för det direkta dotterbolaget att utnyttja förlusten. I de fall som förlusten rättsligt sett kan föras över till det direkta dotterbolaget så bör förlusten inte betraktas som slutlig då det direkta dotterbolaget också har möjlighet att ansöka om ett koncernavdrag vilket innebär att förlusten i princip kan utnyttjas av det direkta dotterbolaget. Det innebär att den inskränkning som 35 a kap 2 § innebär är proportionerlig i förhållande till sitt syfte och därmed förenlig med art 49 och art 54 FEUF.

35a kap 5 § p 5 inkomstskattelagen

Frågan som ska besvaras i detta kapitel är huruvida 35 a kap 5 § p 5 inkomstskattelagen strider mot etableringsfriheten.

⁸⁴ Mål C-298/05 *Columbus container Services* p 51 se även Mål 322/11 K p 79 samt GA Kokotts förslag till avgörande i Mål C-608/17 *Holmen* p 48.

35a kap 5 § p 5 inkomstskattelagen ställer som krav att inget företag i intressegemenskap får bedriva rörelse i dotterbolagets hemviststat för att ett koncernavdrag till ett svenskt moderbolag ska beviljas. I en motsvarande inhemska situation så är istället 35 kap inkomstskattelagen tillämpligt. I 35 kap inkomstskattelagen så uppställs det inget liknande krav för att en förlustutjämnning ska tillåtas.⁸⁵ Det innebär att det föreligger en negativ särbehandling av utländska dotterbolag.

Det följer av EU-domstolens praxis samt doktrin att en situation där ett moderbolag vill genomföra en förlustutjämnning med ett utländskt dotterbolag är jämförbar med en situation där ett moderbolag vill uppnå samma mål med ett inhemskt dotterbolag.⁸⁶

Då det föreligger en negativ särbehandling av utländska dotterbolag och situationen är jämförbar så utgör 35 a kap 5 § p 5 inkomstskattelagen en inskränkning av etableringsfriheten.

En inskränkning av etableringsfriheten är emellertid förenlig med EU-rätten om den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset.

De rättfärdigande grunder som är aktuella i detta fall är behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt att förhindra att förlusterna utnyttjas dubbelt.

Åtgärden måste även vara ägnad att uppnå syftet samt vara proportionerlig.

Motiveringen till den nationella rättsregeln är att förhindra att en förlust tas upp i Sverige trots att den kan utnyttjas i dotterbolagets hemland eller inte bör betraktas som slutlig eftersom det saknas en rättslig möjlighet att

⁸⁵ Se 35 kap 3-6§ inkomstskattelagen

⁸⁶ Mål C-123/11 A Oy p 35 Mål C-28/17 NN AS p 29-38 se även GA Kokotts förslag till avgörande i mål C-608/17 Holmen p 36

utnyttja förlusten i hemlandet. Båda dessa grunder är i sig giltiga skäl för att inte bevilja ett koncernavdrag.

Om det skulle bli möjligt göra ett koncernavdrag trots att det går att utnyttja förlusten i dotterbolagets hemland så skulle det hota den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt skapa en risk för att förlusterna utnyttjas såväl i Sverige som i dotterbolagets hemland. Den möjligheten förhindras emellertid redan av 35 a kap 6 § inkomstskattelagen på ett sätt som är mindre inskränkande. Det innebär att 35 a kap 5 § p 5 inkomstskattelagen inte kan motiveras av detta behov.

Det andra argumentet som skulle kunna berättiga begränsningen ifråga är att de förluster som stoppas av regeln inte kan betraktas som slutliga då det endast är på grund av begränsningar i den nationella lagstiftningen som de inte kan utnyttjas i hemviststaten. En sådan tolkning av vad som anses utgöra rättsliga förluster är emellertid alltför långtgående. I princip så kan varje förlust betraktas som rättslig så länge det existerar ett annat företag eller driftställe som kan gå med vinst och staten ifråga inte tillåter att förluster helt fritt förs över mellan olika skattesubjekt. En mer rimlig bedömning av vad som utgör en rättslig förlust och som dessutom ligger i linje med domstolens praxis⁸⁷ är att endast rättsliga begränsningar av att använda förlusten inom en koncern bör beaktas. Då begreppet intressegemenskap är betydligt bredare än vad som utgör en koncern så är lagstiftningen alltför långtgående och är därmed en otillåten inskränkning av etableringsfriheten.

Dessutom så är möjligheten till koncernavdrag redan begränsad till förluster som kan användas rättsligt men inte faktiskt enligt 35 a kap 6 § p 2 inkomstskattelagen. Det finns därmed inget berättigat syfte som skulle kunna motivera lagstiftningen ifråga.

⁸⁷ Jfr Mål C-172/13 kommissionen mot Storbritannien p 33

Slutsatsen blir därmed att 35 a kap 5 § p 5 inkomstskattelagen utgör en otillåten inskränkning av den i art 49 samt art 54 FEUF fastslagna etableringsfriheten.

35 a kap 7 § Inkomstskattelagen

Frågan som ska besvaras i detta avsnitt är om den begränsning av koncernavdragets storlek som stadgas i 35 a kap 7 § p 2 inkomstskattelagen är förenlig med etableringsfriheten.

I 35 kap inkomstskattelagen så finns det ingen regel som förhindrar att ett koncernbidrag leder till att det uppstår en förlust hos ett bolag. Det innebär att det föreligger en negativ särbehandling av utländska dotterbolag. Som tidigare nämnts så befinner sig ett inhemskt och ett utländskt dotterbolag i en jämförbar situation.

Det innebär att 35 a kap 7 § p 2 inkomstskattelagen utgör en inskränkning av etableringsfriheten. För att en sådan inskränkning ska vara tillåten så krävs det att den kan motiveras av tvingande skäl.

Lagstiftaren motiverade begränsningen med att den var nödvändig på grund av att svenska bolag annars skulle kunna kvitta sina vinster mot den importerade förlusten under en lång tid framöver och på så sätt påverka den svenska beskattningsgränsen utan någon tidsmässig begränsning. Det innebär att den svenska statens möjligheter att beskatta bolaget undergrävs under en lång tid framöver. Inskränkningen får därmed anses vara motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse. För att begränsningen ska vara förenlig med etableringsfriheten så får den emellertid inte vara mer långtgående än vad som krävs för att uppnå sitt syfte.

EU-domstolen fastslog att ett bolag har rätt att dra av en slutlig förlust som uppstått i ett utländskt dotterbolag. Den mest rimliga tolkningen är att en

sådan förlust ska behandlas på samma sätt som förluster som uppstått i en inhemsk situation. Annars så skulle medlemsstaterna kunna undkomma sin skyldighet att tillåta avdrag av slutliga förluster genom att begränsa möjligheten för moderbolaget att utnyttja den slutliga förlusten.

35 a 7 § inkomstskattelagen får därmed anses gå ut utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det berättigade syftet då regeln är diskriminerande även mot slutliga förluster och bör därmed anses vara i strid med art 49 och art 54 FEUF.

Ekonomiskt perspektiv

Detta rättsområde blir mer begripligt om man även granskar det ur ett ekonomiskt perspektiv. Om EU-domstolen kom fram till att en medlemsstat var tvungen att ge ett bolag en omfattande möjlighet att föra över vinster eller förluster till ett utländskt bolag så skulle det riskera att skada EUs ekonomi. Anledningen är att koncernbidraget eller motsvarande system förmodligen skulle avskaffas helt eftersom medlemsstaterna annars skulle riskera att förlora stora delar av sin skattebas till länder med förmånligare skattelagstiftning. EU-domstolens fokus på att ett moderbolag inte får ha en möjlighet att välja var en förlust kan användas kan förklaras av att domstolen vill undvika en sådan utveckling. Det faktum att domstolen väljer att dels införa en ny rättfärdigandegrund samt göra proportionalitetsbedömningarna baserad på en gemensam bedömning av de aktuella rättfärdigandegrunderna kan förstås som ett sätt att ge EU-domstolen ett ökat utrymme att ta hänsyn till ekonomiska aspekter utan att det påverkar domstolens rättspraxis inom andra rättsområden. Ur ett ekonomiskt perspektiv så är det rationellt för en medlemsstat att ha en lagstiftning som är så restriktiv som det går utan att vara i direkt strid med EU-domstolens praxis. Utifrån ett ekonomiskt perspektiv så är det därmed

inte särskilt förvånande att delar av den svenska
koncernavdragslagstiftningen förmodligen är i strid med etableringsfriheten.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Tryckta källor

SOU 1988:45 vissa internationella skattefrågor.

Prop.1989/90:47 Om vissa internationella skattefrågor.

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

Övriga källor

Lagrådet, Yttrande 2010-03-22 över regeringens lagrådsremiss
koncernavdrag i vissa fall. Tillgängligt på
<https://www.lagradet.se/2010/?post_type=opinion> (besökt 2019-05-22).

Skatteverket.se, rättslig vägledning, skatteavtal tillgängligt på
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/15311.html?pk_vid=60215b0ef9fc819115585280212c7a4a> (besökt 2019-05-22).

Litteratur

Da Silva Bruno: The impact of tax treaties and EU law on group taxation regimes, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law international B.V, 2016.

Andersson Mari-Dahlberg Mattias-Saldén Enérus Anita-Tivéus Ulf:
Inkomstskattelagen En kommentar Del II 29-67 kap. utgåva 2019,
Stockholm, Norstedts Juridik AB, 2019.

Dahlberg Mattias: Internationell beskattning, fjärde upplagan, Lund,
Studentlitteratur, 2014.

Romby Anna: Underskott i aktiebolag En skatterättslig studie av förlust-och resultat-utjämning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten, Uppsala, Iustus förlag AB, 2015.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten

Rå 2009 ref 13

Rå 2009 ref 14

Rå 2009 ref 15

EU-domstolen

C-26/62 N.V. Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot nederländska skatteförvaltningen, EU:C:1963:1

C-6/64 Flaminio Costa mot E.N.E.L., EU:C:1964:66

C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, EU:C:1995:411

C-324/00 Lankhorst Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt
EU:C:2002:749

C-315/02 Anneliese Lenz mot Finanzlandesdirektion für Tirol
EU:C:2004:446

C-334/02 Europeiska gemenskapernas kommission mot republiken
Frankrike EU:C:2004:129

C-446/03 Marks and Spencer mot David Halsey, EU:C:2005:763

C-196/04 Cadbury Schweppes plc och Cadbury schweppes Overseas Ltd
mot commissioners of Inland Revenue EU:C:2006:544

C-347/04 Rewe Zentralfinans eG mot Finanzamt Köln EU:C:2007:194

C-231/05 Oy AA EU:C:2007:439

C-298/05 Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt
Bielefeld-Innenstadt EU:C:2007:754

C-451/05 ELISA mot Directeur général des impôts, Ministère public
EU:C:2007:594

C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn
EU:C:2008:278

C-182/08 Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG mot Finanzamt München II
EU:C:2009:5

C-311/08 Société de Gestion Industrielle (SGI) mot Belgiska staten

EU:C:2010:26

C-337/08 X Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën EU:C:2010:89

C-253/09 Europeiska kommissionen mot Republiken Ungern

EU:C:2011:795

C-371/10 National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst

Rijnmond/kantoor Rotterdam EU:C:2011:785

C-18/11 The commissioners for her majesty`s revenue & customs mot

Philips Electronics UK Ltd EU:C:2012:532

C-123/11 A Oy EU:C:2013:84

C-322/11 K EU:C:2013:716

C-172/13 Europeiska kommissionen mot Förenade kungariket

Storbritannien och Nordirland EU:C:2015:50

C-28/17 NN AS mot Skatteministeriet EU:C:2018:526

Generaladvokaternas förslag till avgörande

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande. C-608/17 Skatteverket mot

Holmen AB EU:C:2019:9

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande. C-607/17 Skatteverket mot

Memira Holding AB EU:C:2019:8

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande. C-371-10 National Grid

Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor

Rotterdam EU:C:2011:785

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande. C-231/05 Oy AA

EU:C:2007:439