



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Filippa Ståhlacke

Gränsöverskridande resultatutjämnning

En undersökning av moderbolagets beviskrav vid koncernavdrag

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 2 VT2020

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställning	9
1.3 Metod och material	9
1.4 Avgränsningar	13
1.5 Forskningsläge	14
1.6 Disposition	15
2 EU-RÄTT	17
2.1 Inledning	17
2.2 EU:s befogenheter	17
2.3 Etableringsfriheten	19
2.3.1 Innebörd	19
2.3.2 Rättfärdigande grunder	20
2.4 EU-domstolens praxis	23
2.4.1 C-446/03 Marks & Spencer	23
2.4.2 Övrig praxis på området	25
2.4.3 Sammanfattande kommentarer	27
3 SVENSK GÄLLANDE RÄTT	29
3.1 Inledning	29
3.2 Koncernavdragsreglernas utformning i 35a kap. IL	29
3.2.1 Bakgrund	29
3.2.2 Reglernas utformning	30
3.2.3 Sammanfattande kommentarer	33
3.3 Bevisningen i skatteprocessen	34
3.3.1 Inledande om skatteprocessen	34

3.3.2	Bevisbördan	35
3.3.3	Beviskravet	38
3.3.4	Bevisvärderingen	40
3.3.5	Sammanfattande kommentarer	41
3.4	Rättssäkerhet i skatteprocessen	42
3.4.1	Begreppet rättssäkerhet	42
3.4.2	Rätten till en rättvis rättegång	45
3.4.3	Legalitetsprincipen och förutsebarhetskravet	48
3.4.4	Sammanfattande kommentarer	50
4	RÄTTFALLSANALYS	51
4.1	Inledning	51
4.2	C-608/17 <i>Holmen</i>	51
4.2.1	Omständigheterna i målet	51
4.2.2	Generaladvokatens förslag till avgörande	53
4.2.3	EU-domstolens förhandsavgörande	55
4.2.4	Holmens yttrande med anledning av EU-domstolens dom	58
4.2.5	HFD:s avvisningsbeslut	59
4.2.6	Sammanfattande kommentarer	60
4.3	C-607/17 <i>Memira</i>	62
4.3.1	Omständigheterna i målet	62
4.3.2	Generaladvokatens förslag till avgörande	64
4.3.3	EU-domstolens förhandsavgörande	65
4.3.4	Memiras yttrande med anledning av EU-domstolens dom	66
4.3.5	HFD:s avvisningsbeslut	67
4.3.6	Sammanfattande kommentarer	67
5	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	71
5.1	Inledning	71
5.2	Moderbolagets beviskrav	71
5.3	HFD:s avvisningsbeslut	74
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	76
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	82

Summary

In the Marks & Spencer judgment, the European Court of Justice ruled that it is against the freedom of establishment not to allow a parent company to deduct losses incurred by its non-resident subsidiary from its taxable profits, when the losses cannot be utilized in the foreign subsidiary's state of resident. Recently, the European Court of Justice gave preliminary rulings in the two Swedish cases *Holmen* and *Memira* where the Marks & Spencer principle was confirmed. Despite the fact that the parent companies themselves clearly considered that they had fulfilled the evidentiary requirements set by the European Court of Justice, The Supreme Administrative Court of Sweden chose to reject the applications and set aside the preliminary rulings.

The purpose of this thesis is to examine a parent company's evidentiary requirements regarding the fact that the losses cannot be utilized in the foreign subsidiary's state of resident. Furthermore, the purpose is to critically examine The Supreme Administrative Court of Sweden's decision to reject *Holmen* and *Memira*'s applications. The thesis also aims to discuss the legal uncertainty for Swedish companies that followed The Supreme Administrative Court of Sweden's actions.

In conclusion, it can be stated that clearer evidentiary rules are necessary for the Swedish regulations to be considered in compliance with the rule of law. The burden of proof in the tax legislation is generally set to "probable", but it is not certain what that requirement actually means in this case. A parent company can prove that the loss bearing company itself cannot utilize the losses by showing that the company has been liquidated, merged, gone bankrupt or that the deadline for utilizing the loss has passed. However, it is not as easy to show the lack of possibility for a third party to exploit the losses after a transfer of the company. One way to reach the evidentiary requirement is to show that there are regulations in the subsidiary state that limit such a possibility. If there are no such restrictions, the parent company can reach the evidentiary requirement by proving that there is no buyer for the company.

However, this is a relatively high requirement to place on the taxpayer, and it also raises additional evidential questions. It should be enough for a parent company to show that a sale would be commercially unjustified or at least unethical. If the parent company succeeds in showing any of the above, it has, in my opinion, met its evidentiary requirement.

Finally, it can be stated that The Supreme Administrative Court of Sweden's rejection decision means that the legal uncertainty of Swedish companies remains unchanged. The court had an opportunity to set precedents and thus create predictability in the legal field, but chose not to do so – something that should be strongly criticized. Companies should, on the other hand, be able to predict an outcome by looking at the European Court of Justice's preliminary ruling.

Sammanfattning

I Marks & Spencer-domen slog EU-domstolen fast att det strider mot etableringsfriheten att inte tillåta gränsöverskridande förlustavdrag när förlusterna inte kan utnyttjas i det utländska dotterbolagets hemviststat, det vill säga när förlusterna är så kallade *slutliga*. Nyligen lämnade EU-domstolen förhandsavgöranden i de två svenska målen *Holmen* och *Memira* där Marks & Spencer-principen bekräftas. Trots att moderbolagen själva ansåg sig klart ha uppfyllt de beviskrav EU-domstolen ställt valde HFD att avvisa ansökningarna och undanröja förhandsavgörandena.

Syftet med uppsatsen är att undersöka moderbolagets beviskrav gällande att förlusterna är så kallade slutliga, samt att kritiskt granska HFD:s avvisningsbeslut i *Holmen* och *Memira*. Uppsatsen ämnar också att diskutera den rättsosäkerhet för svenska företag som följt av HFD:s agerande.

Sammanfattningsvis kan konstateras att tydligare bevisregler är nödvändigt för att de svenska bestämmelserna ska kunna anses vara rättssäkra. Beviskravet i skatteprocessen är generellt ställt vid sannolikt, men det är i den här situationen inte helt tydligt vad det kravet faktiskt innebär. Moderbolaget kan visa att förlustbolaget själv inte kan utnyttja förlusterna genom att visa att bolaget likviderats, fusionerats, gått i konkurs eller att tidsfristen för att utnyttja förlusten har passerat. Det är däremot inte lika enkelt att visa att det inte finns möjlighet för utomstående part att efter en överlåtelse utnyttja förlusten. Ett sätt att nå upp till beviskravet är att visa på att det finns bestämmelser i dotterbolagsstaten som begränsar en sådan möjlighet. Finns inga sådana begränsningar kan moderbolaget nå upp till beviskravet genom att visa att det inte finns någon köpare till bolaget. Detta är emellertid ett relativt högt krav att ställa på den skattskyldige, som dessutom vällar ytterligare bevisfrågor. Det borde räcka med att visa att en avyttring av affärsmässiga skäl vore omotiverad eller åtminstone oetisk. Lyckas moderbolaget visa något av ovanstående har det enligt mig uppnått sitt beviskrav.

Avslutningsvis kan konstateras att HFD:s avvisningsbeslut innebär att rättsosäkerheten hos svenska företag fortfarande är lika stor. Domstolen hade en möjlighet att skapa prejudikat och därmed skapa förutsebarhet på rättsområdet, men valde att inte göra detta – något som starkt kan kritiseras. Företag borde emellertid kunna förutse sitt utfall genom att titta på EU-domstolens förhandsavgörande.

Förord

Efter nio terminer är det nu min tur att säga farväl till Lund och till studentlivet. Det är med skräckblandad förtjusning jag lämnar detta kapitel bakom mig och kliver ut i arbetslivet, och jag kan med säkerhet säga att när jag senare blickar tillbaka på studentåren kommer jag att se dem som några av de bästa åren i mitt liv.

Jag vill börja med att tacka Mats Tjernberg för ovärderligt engagemang och handledning, även när jag mailat och stört dig mitt i semestern. Tack till Vinges Advokatbyrå, där jag praktiserade under mitt uppsatsskrivande, för uppmuntran och kloka råd om karriären. Stort tack till pappa som än en gång läst en av mina uppsatser utan att klaga och tack till Isac Nyman som aldrig gav upp på att lära mig att det heter skattskyldig och inte skatteskyldig. Tack till mamma för att du alltid ställer upp och tack till min pojkvän Thomas för stöd och glada hejarop.

Slutligen, tack till mina fina vänner – för alla minnen, skratt och tårar. Ni har gjort studietiden till den absolut bästa.

På återseende, Lund.

Filippa Ståhlacke,

Lund, augusti 2020

Förkortningar

Bet.	Betänkande
EES	Europeiska Ekonomiska samarbetsområdet
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Rättighetsstadgan	Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslag (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det är inte ovanligt att svenska aktiebolag äger andelar i andra aktiebolag och genom olika företagsstrukturer bildar så kallade koncerner. Skattemässigt räknas varje aktiebolag som ett eget skattesubjekt och inkomsterna i olika koncernbolag läggs därmed inte ihop. En nackdel med detta är att möjligheten att utjämna förluster i ett koncernbolag med vinsterna i ett annat blir begränsad.¹ För att möjliggöra viss förlustutjämning inom koncerner finns regler om koncernbidrag och koncernavdrag som kan bli tillämpliga i vissa fall.²

När det gäller gränsöverskridande koncerner medför möjligheten till koncernbidrag och koncernavdrag en större risk för skatteundandragande. Samtidigt hade internationella bolag utan dessa regler riskerats att missgynnas genom dubbel- eller kedjebesattning. Inom EU-rätten ämnar de flesta bestämmelser på skatterättens område dels att motverka dessa typer av diskriminering, men samtidigt att hindra olika typer av skatteundandragande. Exempel på sådana bestämmelser är det så kallade moder/dotterbolagsdirektivet³, skatteflyktsdirektivet⁴ och fusionsdirektivet^{5, 6}.

¹ Se Rabe och Hellenius (2011) s. 357 f.

² Se 35 kap. och 35a kap. Inkomstskattelagen (1999:1229).

³ Se rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

⁴ Se rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

⁵ Se rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

⁶ Se t.ex. artiklarna 110-113 FEUF om beslut om bestämmelser beträffande skatter och avgifter, artikel 114 FEUF om ”tillnärmning av lagstiftning”, rådets direktiv 2017/1872/EU av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen, rådets direktiv om ändring av direktiv 2016/1164/EU vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer, och rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

Sveriges medlemskap i EU spelar en betydande roll både på den direkta och indirekta beskattningens område.⁷ Syftet med de skatterättsliga direktiven är en mer harmoniserad skattelagstiftning som främjar den inre marknaden, vilken är central för EU. Den inre marknaden ämnar ta bort hinder för gränsöverskridande handel inom EU och möjliggöra fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. På skatterättens område kommer detta till uttryck i att det inte är tillåtet för EU:s medlemsstater att ha skatteregler som verkar hindrande för den fria rörligheten.⁸

Eftersom att eliminera hinder för den fria marknaden riskerar ske på bekostnad av den rättvisa fördelningen av beskattningsrätten, och vice versa, är det av stor vikt att det finns tydliga rekvisit för när förlustutjämning ska tillåtas. EU-domstolens praxis har utmynnat i ett antal principer att följa för när denna bedömning ska göras. Gällande koncernavdrag menar EU-domstolen att dessa ska tillåtas när förlusten i dotterbolaget är så kallad *slutlig*, vilket framgår av domskälen till *Marks & Spencer*⁹. Rekvisitet väcker frågor såsom på vilket sätt moderbolaget kan visa att förlusten i dotterbolagslandet är slutlig, samt hur högt dessa beviskrav är ställda.

EU-domstolen har nyligen lämnat förhandsavgöranden i de två svenska målen *Holmen*¹⁰ och *Memira*¹¹ där Marks & Spencer-principen bekräftas. Trots att moderbolagen själva ansåg sig klart ha uppfyllt de beviskrav EU-domstolen ställt valde HFD att avvisa ansökningarna och undanröja förhandsavgörandena. Det ter sig sammanfattningsvis lämpligt att undersöka moderbolagets beviskrav i frågan samt att kritiskt granska HFD:s avvisningsbeslut.

⁷ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 17; Dahlberg (2020) s. 372.

⁸ Se Dahlberg (2020) s. 378 och 427-432.

⁹ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

¹⁰ Mål C-608/17 *Holmen*.

¹¹ Mål C-607/17 *Memira*.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att undersöka moderbolagets bevisbörda gällande att bevisa avsaknad av möjlighet att utnyttja förluster i dotterbolagslandet. Uppsatsen kommer att ha utgångspunkt i målen Holmen och Memira och kommer, i enlighet med syftet, kritiskt granska HFD:s avvisande av EU-domstolens förhandsavgöranden i ovannämnda mål. Uppsatsen ämnar också diskutera den rättsosäkerhet för svenska företag som följt av HFD:s agerande.

För att uppnå syftet med uppsatsen har följande frågeställningar ställts upp:

- Hur ser moderbolagets beviskrav ut avseende dotterbolagets slutliga förlust?
- Hur påverkas beviskravet av EU-domstolens uttalande om att avsaknaden av andra subjekt som kan utnyttja förluster inte är betydelsefull för domstolens bedömning?
- Kan HFD:s avvisningsbeslut av begärda förhandsbesked, och därmed undanröjande av EU-domstolens tidigare lämnade förhandsavgörande, påverka rättsosäkerheten för svenska företag?

1.3 Metod och material

I uppsatsen tillämpas en rättsdogmatisk metod. Det finns ingen entydig definition av vad som avses med rättsdogmatik, men det brukar beskrivas som en metod som används för att redogöra för gällande rätt, med stöd i de traditionella rättskällorna.¹² Mer konkret handlar det oftast om att söka svar i lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och den juridiska litteraturen.¹³ Det är inte ovanligt att rättsdogmatiken inbegriper argument *de lege ferenda*¹⁴. Rättspolitisk argumentation i vidare mening faller emellertid utanför dogmatiken.¹⁵ Vid redogörandet för de svenska koncernavdragsreglerna är det relevant att utgå från allmänna rättsgrundsatser eftersom de ligger till grund för hur lagreglerna ska tolkas och tillämpas. Mot bakgrund av att de

¹² Se Sandgren (2018) s. 48 f.; Jareborg (2004) s. 8.

¹³ Se Kleineman (2018), s. 21.

¹⁴ Latinsk term som i juridiken syftar till ”vad lagen borde vara”.

¹⁵ Se Sandgren (2018) s. 49 ff.

svenska reglerna om koncernavdrag bygger på EU-rättsliga regler om etableringsfrihet, tolkas reglerna i ljuset av EU-rätten tillsammans med EU-domstolens prejudikat på området.

Tillämpningen av en rättsdogmatisk metod kan sträcka sig längre än att enbart beskriva gällande rätt. Ofta finns det även analytiska inslag där de olika elementen i rättskällevärdet analyseras. På så sätt får uppsatsens slutsats antas ha stöd i gällande rätt, eller åtminstone i hur rätten ska uppfattas i ett visst sammanhang.¹⁶

Enligt rättskällevärdet följer rättskällorna en tydlig hierarki där lagregler väger tyngst, följt av förarbeten, prejudikat och slutligen den juridiska litteraturen. Det råder olika uppfattningar om doktrinen faktiska värde som källa.¹⁷ Jan Kleineman, professor i civilrätt vid Stockholms universitet, lyfter doktrinen roll som en allmänt accepterad källa. Han menar att doktrinen har tillgång till vissa egenskaper som övriga källor oftast saknar och den är nödvändig för att kunna beskriva och framför allt för att kunna kritisera rättsläget. Det har sagts att doktrinen bör avstå från att kritisera avgöranden i högsta distans då detta hade förvirrat rättstillämpningen. Detta har dock till viss del luckrats upp genom att HD och HFD fått konkurrens som högsta instans i vissa rättsfrågor av såväl Europadomstolen som EU-domstolen.¹⁸ Även i den analytiska delen av rättsdogmatiken menar Kleineman att doktrinen torde ha en unik ställning. Genom att tillhandahålla en överblick av normsystemet skapas en möjlighet att finna brister i systemet.¹⁹ Christina Ramberg, professor i civilrätt vid Stockholms universitet, lyfter argumentet att författare dessutom ofta har längre tid på sig än lagstiftare och domare, vilket ger möjlighet till fördjupning och ett mer ingående beaktande av olika perspektiv.²⁰ Det krävs dock ett urval av doktrin. Enbart sådan juridisk litteratur som kan anses vara trovärdig med hänsyn till författarens auktoritet på rättsområdet bör användas.

¹⁶ Se Kleineman (2018) s. 26.

¹⁷ Se Sandgren (2018) s. 48 ff.; Kleineman (2018) s. 33 ff.

¹⁸ Se Kleineman (2018) s. 33 ff.

¹⁹ Ibid. s. 36 f.

²⁰ Se Ramberg m.fl. (2018) s. 72 f.

Uppsatsen har fokus på EU-rätten utifrån en svensk rättstillämpares perspektiv, det vill säga hur EU-rättsliga källor bör tolkas och tillämpas i Sverige.²¹ Ett av de mest framträdande dragen inom den EU-rättsliga metoden är den stora betydelse som EU-domstolens praxis tillmäts.²² EU-domstolen har gjort sig tämligen känd för att inta en drivande roll i EU-rättens utveckling, något som fått kritik under åren. Vissa menar att domstolen ägnat sig åt en alltför lagstiftande verksamhet som rätteligen borde förbehållas lagstiftaren.²³ Denna kritik ska emellertid inte presenteras vidare här. Domstolens drivande roll i rättsutvecklingen har medfört att en rättsfallsanalys av EU-domstolens praxis blir ytterst central för hur EU-rätten ska tolkas och tillämpas.

Genom användning av rättskällevärdens samtliga källor undersöks de svenska och EU-rättsliga reglerna om koncernavdrag samt den praxis som utformats gällande moderbolagets beviskrav. Uppsatsen ämnar även utreda huruvida svenska domstolar bör använda sig av de kriterier som utvecklats i svensk skatteprocess när det gäller bedömning och prövning av bevis, eller om de bör försöka utmytna hur EU-domstolen ser på bevisvärdering, i synnerhet vad gäller slutlig förlust. Användningen av rättskällevärdens är vedertagen metod för att fastställa gällande rätt, vilket är ett av uppsatsens syften. Det utvalda materialet är således relevant med hänsyn till syftet.²⁴ Kunskapen från dessa källor används sedan för att analysera målen Holmen och Memira och slutligen kritiskt granska HFD:s avvisningsbeslut.

De svenska reglerna om koncernavdrag behandlas i 35a kap. Inkomstskattelagen (1999:1229)²⁵, samt i de tillhörande lagförarbetena²⁶, vilka redogör för bestämmelsernas uppbyggnad. Det bör framhållas att det efter EU-domstolens förhandsavgöranden i Holmen och Memira står klart att

²¹ Se Reichel (2018) s. 109.

²² Ibid. s. 131.

²³ Se t.ex. Reichel (2018) s. 131 och Hartley (2007) s. 131.

²⁴ Se Sandgren (2018) s. 36.

²⁵ Fortsättningsvis hänvisad till som IL.

²⁶ Se prop. 2009/10:194.

reglerna i 35a kap. inte är fullt förenliga med EU-rätten och dess principer om fri rörlighet. De EU-rättsliga reglerna om koncernavdrag tar utgångspunkt i artiklarna 49 och 54 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt²⁷ och preciseras sedan i Marks & Spencer. Via en redogörelse av detta material möjliggörs en beskrivning av rättsläget och de regler som påverkar bedömningen av rätten till koncernavdrag.

För att uppfylla uppsatsens syfte krävs vidare att mer specifikt klargöra rättsläget gällande dotterbolagets *slutliga förlust*. Detta görs delvis genom en analys av EU-domstolens rättspraxis på området. De rättsfall som presenteras är ett urval av fall som frekvent hänvisas till i doktrin, och där reglerna om koncernavdrag på något sätt preciseras. Rättsfallen som presenteras är mål C-446/03 *Marks & Spencer*, mål C-414/06 *Lidl Belgium*, mål C-337/08 *X Holding BV* och mål C-650/16 *Bevola*. Det är inte en heltäckande redogörelse för all praxis på området. De rättsfall som valts ut är rättsfall där EU-domstolen i sina domskäl hänvisat till *slutlig förlust* så som begreppet har definierats i p. 55 Marks & Spencer.

Även i framställningen av bevisningens och rättssäkerhetens roll i skatteprocessen presenteras viss rättspraxis för att tydliggöra vilka krav på bevisning som HFD normalt ställer, samt för att visa på det stora fokus på rättssäkerhet som finns i både EU- och Europadomstolen.

Utöver lagtext, förarbeten och rättspraxis bygger uppsatsen på studier av en stor mängd litteratur i syfte att beskriva och analysera rådande rättsläge på ett objektivet sätt. Urvalet har gjorts för att inkludera sådana författare som ofta förekommer inom litteraturen på området, samt som frekvent hänvisas till i annan litteratur. För avsnitt rörande bevisning i skatteprocessen har *Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen* av Caroline Nordklint och *Bevisprövning i taxeringsmål* av Börje Leidhammar använts i stor utsträckning. Nordklints bok har även haft en betydande roll för avsnittet om

²⁷ Fortsättningsvis hänvisad till som FEUF.

rättssäkerhet, tillsammans med Hans Danelius *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*. Vidare har *Internationell skatterätt* av Mattias Dahlberg använts flitigt genom hela uppsatsen tillsammans med rapporten *EU och svensk företagsbeskattning* av samma författare. Vid urvalet av rapporter och artiklar har sådana författare som frekvent hänvisas till i annan litteratur, i kombination med praktiserande skattejurister, än en gång valts att inkluderas. Exempel på sådana utvalda artiklar är *Gränsöverskridande förlustavdrag: Kommentar på EU-domstolens domar i Holmen och Memira* av skattejuristen Caroline Våljemark och *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler* av docent Maria Hilling.

Slutligen har jag för att möjliggöra en mer djupgående analys av Holmen och Memira-målen inhämtat handlingar från HFD med bolagens samt Skatteverkets yttrande med anledning av EU-domstolens förhandsavgöranden. Jag har även fört en mail-korrespondens med ombuden i de båda målen i syfte att kunna framföra mer välgrundade argument i uppsatsens analyserande delar.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsens syfte är att undersöka moderbolagets beviskrav gentemot dotterbolagets slutliga förlust. Av den anledningen kommer uppsatsens rättsfallsanalyser ha ett tydligt fokus på det rekvisit som säger att förlusten ska vara slutlig. Med slutlig förlust menas som utgångspunkt den definition av slutlig förlust som ges i p. 55 Marks & Spencer.

För att möjliggöra en djupgående analys trots uppsatsens begränsade omfång förutsätts att läsaren besitter grundläggande kunskaper om skattesystemets uppbyggnad och vilka incitament som finns för möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning.

Vid behandling av EU-rätten redogörs denna för ur ett svenskt perspektiv. Domar från EU-domstolen kan dock härstamma från andra medlemsstater än Sverige eftersom dessa i praktiken är prejudicerande inom hela EU. Dessutom

fungerar rättsfallen som exempel på hur olika system för koncernbeskattning kan vara utformade. Uppsatsen kommer inte, utöver det övergripande delkapitlet om EU:s befogenheter, att redogöra för unionsrättens företräde. Istället förväntas läsaren inneha grundläggande kunskaper om den konstitutionella rätten och företrädesprincipen²⁸. 35a kap. IL utformades som den svenska implementeringen av Marks & Spencer och mot bakgrund av det görs ingen närmare analys av bestämmelserna i kapitlet. Fokus läggs istället på domskälen i Marks & Spencer tillsammans med övrig rättspraxis.

Slutligen är uppsatsen avgränsad till företagsbeskattning. Eventuell resultatutjämnning för privatpersoner kommer således inte att behandlas.

1.5 Forskningsläge

Koncernavdragsreglerna inkluderas konsekvent i arbeten som behandlar skatterätt på det EU-rättsliga området i allmänhet, och gränsöverskridande förlustutjämnning i synnerhet. Marks & Spencer-principen omnämns frekvent i litteraturen, inom uppsatser och avhandlingar. Principens innebörd och betydelse har analyserats genom åren efter att senare praxis från EU-domstolen till viss del inskränkt prejudikatet. Även EU-domstolens förhandsavgöranden i Holmen och Memira har fått stor uppmärksamhet av sakkunniga på området. Då målen är relativt nya återfinns de däremot inte i någon större mängd litteratur. Mattias Dahlberg behandlar målen i sin senaste upplaga av *Internationell beskattning*, däremot behandlas inte HFD:s avvisningsbeslut. Likaså har tidskrifter som Svensk Skattetidning och Skattenytt publicerat artiklar med målen som utgångspunkt.

Även inom det bevisrättsliga området finns mycket litteratur. Vissa författare behandlar bevisrätten i allmänhet, medan andra fokuserar på dess tillämpning i skatteprocessen. Några av de som skriver om de bevisrättsliga reglerna i allmänhet är Karl Olivecrona, Lars Heuman, Peter Westberg och Per Olof

²⁸ Principen tillämpas inom EU-rätten enligt rättspraxis (mål 6/64 *Costa mot E.N.E.L.*) och innebär att Unionsrätten har företräde framför medlemsstaters egna lagar.

Ekelöf. Några som lägger fokus på bevisrättens tillämpning i just skatteprocessen är Börje Leidhammar och Caroline Nordklint.

Denna uppsats bidrar till forskningen genom att göra en mer omfattande undersökning av just bevisrättens roll i förhållande till koncernavdragsreglerna. Uppsatsen granskar även rekvisitet slutlig förlust mer ingående än vad som gjorts i ovannämnd litteratur. Mot bakgrund av att Holmen och Memira är relativt nya rättsfall är det dessutom möjligt att nya slutsatser kan dras i förhållande till den forskning som bedrivits.

1.6 Disposition

Efter uppsatsens inledande kapitel redogör det *andra* kapitlet för EU:s befogenheter samt grunderna för etableringsfriheten. Syftet är att ge läsaren en förståelse för vilka regler och principer EU-domstolen har att anpassa sig efter. Vidare är syftet att introducera läsaren till rättsområdet, vilket är centralt för att förstå de rättsfall som behandlas i kapitlets sista delkapitel och vilken betydelse de har.

Uppsatsens *tredje* kapitel presenterar grunderna för koncernavdrag enligt de svenska reglerna i 35a kap. IL. Syftet med kapitlet är att ge läsaren en bakgrundförståelse för reglerna, vilket är nödvändigt för att förstå HFD:s resonemang i målen Holmen och Memira. Vidare redogör det tredje kapitlet för bevisningens och rättssäkerhetens roll i skatteprocessen. Dessa delkapitel blir viktiga vid undersökningen av moderbolagets bevisbörda samt vid granskningen av HFD:s avvisningar och dess påverkan på rättssäkerheten.

Uppsatsens *fyjärde* kapitel innehåller en ingående redogörelse för rättsfallen Holmen och Memira följt av en jämförelse med EU-domstolens tidigare praxis gällande rekvisitet *slutlig förlust*. Kapitlet ämnar också granska HFD:s beslut att avvisa de båda målen och dess påverkan på rättssäkerheten.

Slutligen består uppsatsens *femte* och sista kapitel av en sammanfattande analys där tidigare kapitel sammankopplas för att svara på uppsatsens

frågeställningar. För att underlätta för läsaren besvaras frågeställningarna som legat till grund för uppsatsen i två olika delkapitel under kapitel fem.

2 EU-rätt

2.1 Inledning

Avsnittet kommer inledningsvis att kort redogöra för EU:s befogenheter, särskilt inom skatteprocessen. Vidare kommer avsnittet att klargöra etableringsfrihetens centrala roll på det skatterättsliga området. En djupare förståelse för etableringsfriheten är nödvändig för att förstå EU-domstolens resonemang i mål i vilka rätten till koncernavdrag behandlas.

Avsnittets sista delkapitel behandlar EU-domstolens praxis på området och ämnar till att göra en jämförelse mellan rättsfallen för att klargöra rättsläget. Rättsfallen Holmen och Memira behandlas dock först i uppsatsens *fjärde* kapitel.

2.2 EU:s befogenheter

Genom att gå med i EU har medlemsstaterna valt att överföra en omfattande beslutsmyndighet till EU. EU:s kompetens varierar emellertid inom olika områden. På vissa områden saknar EU helt egna maktbefogenheter, medan de på andra områden ofta kan fatta beslut som är bindande för medlemsstaterna.²⁹ Vad som skiljer EU från en suverän stat är att de inte har någon befogenhet att själv tillerkänna sig ytterligare kompetens utöver de befogenheter som unionen har tilldelats i fördragen. Unionen saknar alltså så kallad *kompetens-kompetens*.³⁰

Bland unionens grundläggande värden nämns bland annat *rättsstaten*, något alla medlemsstater förbundit sig till att respektera.³¹ Unionssamarbetets breda karaktär gör det nödvändigt med precisa rättsregler och gränsdragningar, vilket särskiljer EU från internationella organisationer i allmänhet. Inom den interna beslutsfördelningen är det av betydelse att de olika institutionerna

²⁹ Jfr. Rabe och Hellenius (2011) s. 69 ff; Ståhl m.fl. (2011) s. 31.

³⁰ Jfr artikel 5.2 FEU; 10 kap. 6 § Regeringsformen (1974:152).

³¹ Se artikel 2 FEU.

respekterar varandras befogenheter och den därmed följande maktbalansen, medan det i den externa beslutsfördelningen är viktigt att EU inte verkar på andra områden än där medlemsstaterna genom fördragen tilldelat unionen dess kompetens.³²

En av de viktigaste principerna inom EU-rätten, och som är av relevans för uppsatsens syfte, är principen om effektiva nationella rättsmedel. Utgångspunkten i principen är *nationell processuell autonomi*, vilket var centralt för unionens genomslag. Nationell processuell autonomi innebär att domstolar i medlemsstaterna får tillämpa nationell processrätt även vid prövning av en talan som grundas på unionsrättens bestämmelser. Detta har sin grund i att unionsrätten vanligtvis saknar egna sanktions- och processregler.³³ Tribunalen och EU-domstolen har i stort sett själva fått utveckla sina processuella handläggningsprinciper.³⁴ Någon total nationell processautonomi råder dock inte inom EU. För att säkerställa unionsrättens genomslag har medlemsstaterna en allmän skyldighet att säkerställa ett effektivt domstolsskydd för enskildas rättigheter enligt unionsrätten.³⁵ Detta behandlas djupare under kapitel [3.4 Rättssäkerhet i skatteprocessen](#).

EU-domstolens roll är att tolka och tillämpa EU-rätten. I många fall rör det sig om *förhandsavgöranden* där en nationell domstol begärt att EU-domstolen ska redogöra för innebörden av ett visst rättsläge enligt unionsrätten. EU-domstolen avgör inte det faktiska ärendet i sig utan beslutar endast om den punkt som hänvisats till från den nationella domstolen. Ett förhandsavgörande kan innebära att ta ställning till om viss nationell lagstiftning medför hinder mot en eller flera EU-rättsliga friheter. Lagstiftningen skulle till exempel kunna vara oförenlig med etableringsfriheten, som är den mest väsentliga friheten på skatteområdet.³⁶

³² Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 38 f.; Ståhl m.fl. (2011) s. 21 f.

³³ Se t.ex. NJA 2016 s. 320 punkt 12; NJA 2012 s. 1073 punkterna 11-13; Bernitz och Kjellgren (2018) s. 136 f.

³⁴ Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 173.

³⁵ Se Mål C-268/06 *Impact mot Ministry for Agriculture and Food* punkt 47; Jfr även artikel 47.1 i rättighetsstadgan.

³⁶ Se Craig och de Búrca (2015) s. 507; Dahlberg (2020) s. 387 f.; Rabe & Hallenius (2011) s. 455 ff.

Förhandsavgöranden spelar en synnerligen central roll för unionsrättens utveckling och tillämpning. Syftet är att garantera att EU-rätten är densamma i de olika medlemsstaterna. Även om EU-domstolens förhandsavgöranden formellt endast är bindande för den domstol som begärt dem är de i praktiken prejudicerande inom hela EU.³⁷

I de två nästkommande delkapitel, [2.3 Etableringsfriheten](#) och [2.4 EU-domstolens praxis](#), kommer den nära kopplingen mellan medlemsstaters nationella koncernavdragsregler och förenligheten med etableringsfriheten att tydliggöras. Inledningsvis följer en redogörelse av innebörden av etableringsfriheten följt av på vilka grunder en inskränkning av friheten kan vara rättfärdigad.

2.3 Etableringsfriheten

2.3.1 Innebörd

De fria rörligheterna framgår av FEUF och kan delas upp i fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital. Etableringsfriheten stadgas i artikel 49 FEUF och har stor betydelse för utformningen av medlemsstaternas företagsbeskattning. Den innebär att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan stats territorium är förbjudna. Förbudet omfattar även inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. I artikelns andra stycke utvecklas innebörden av friheten. Där anges att etableringsfriheten innefattar rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare.³⁸

Huvudstadgandet i artikel 49 FEUF är uttryckt i förhållande till fysiska personer. Det blir därför nödvändigt att läsa artikeln tillsammans med artikel 54 FEUF som klargör förhållandet till bolag. Artikel 54 fastställer att bolag

³⁷ Se Rabe och Hellenius (2011) s. 455 ff.

³⁸ Se artikel 49 FEUF.

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.³⁹

I doktrin talas det om direkt och indirekt diskriminering, där den direkta diskrimineringen gäller negativ särbehandling grundad på nationalitet, medan den indirekta diskrimineringen handlar om när ett annat kriterium används som får som konsekvens att till exempel företag med utländsk nationalitet missgynnas jämfört med de som har medborgarskap i den aktuella staten.⁴⁰ För att en medlemsstats lagstiftning ska anses strida mot etableringsfriheten krävs det att den medför negativ särbehandling av bolag som utövar friheten. Särbehandlingen gäller situationer som är objektivt jämförbara, dessutom ska reglerna inte kunna motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse eller stå i proportion till detta mål.⁴¹ Varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, försvåras eller blir mindre attraktivt ska enligt EU-domstolens praxis anses utgöra en inskränkning i denna frihet.⁴² I praktiken förefaller det svårt att identifiera en restriktion som inte innehåller diskriminerande inslag. De restriktioner som ändå kan tillåtas är de som baserats på rättfärdigande grunder.⁴³

2.3.2 Rättfärdigande grunder

En nationell bestämmelse som står i strid med en grundläggande frihet kan alltså i vissa fall vara rättfärdigad. Rättfärdigande grunder kan delvis vara sådana grunder som unges uttryckligen i FEUF, men även grunder som EU-domstolen utvecklat i sin rättspraxis, rule of reason-doktrinen.⁴⁴ Rule of reason utvecklades i *Cassis de Dijon*-målet⁴⁵ och kan ses som ett slags test för

³⁹ Se artikel 54 FEUF.

⁴⁰ Se Dahlberg (2019) s. 40.

⁴¹ Se mål C-28/17 *NN* punkt 18; mål C-337/08 *X Holding BV* punkt 20 och mål C-445/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* punkt 167.

⁴² Se mål C-371/19 *National Grid Indus* punkt 36; mål C-657/13 *Verder LabTec* punkt 34; mål C-591/13 *kommissionen/Tyskland* punkt 56 och där angiven rättspraxis.

⁴³ Se Dahlberg (2019) s. 41 f.

⁴⁴ Se Dahlberg (2020) s. 403.

⁴⁵ Se mål C-120/78 *Cassis de Dijon*.

att undersöka om en åtgärd som är fördragsstridig kan rättfärdigas genom någon av de grunder som godtagits av domstolen som tvingande hänsyn till allmänintresset.⁴⁶ EU-domstolen ställer i mål C-55/94 *Gebhard* upp fyra kumulativa rekvisit som ska vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska kunna rättfärdigas. De nationella åtgärderna ska:

- (i) vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,
- (ii) framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
- (iii) vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem, och
- (iv) inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta.⁴⁷

Det första kriteriet uttrycker indirekt att åtgärder som är direkt diskriminerande inte kan rättfärdigas enligt rule of reason-doktrin. Denna slutsats bekräftar domstolen i mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland*. Mattias Dahlberg, professor i finansrätt vid Uppsala Universitet, anser däremot att det finns grund för antagandet att åtgärder som utgör indirekt diskriminering emellertid kan rättfärdigas enligt rule of reason-doktrinen och hänvisar till mål C-204/90 *Bachmann*. Han noterar även att domstolen i sin rättspraxis blivit allt mer otydlig när det gäller att precisera om hindret för de grundläggande friheterna är direkt eller indirekt diskriminerande. Normalt använder domstolen det subtila uttrycket att åtgärden utgör ett ”hinder”, men preciserar inte mer än så. Detta val av språkbruk skulle kunna bero på att domstolen själva inte är överens om hur restriktionen ska definieras, eller att den vill vara friare att tillämpa rule of reason-doktrinen på det sättet som uttryckts i *Gebhard*-domen.⁴⁸

EU-domstolen har genom åren utkristalliserat några grunder som kan anses vara principiellt accepterade. En nationell skattelagstiftning som utgör ett hinder för en grundläggande frihet kan vara rättfärdigad om den avser att (i)

⁴⁶ Jfr. von Bahr (2003) s. 76-78.

⁴⁷ Se mål C-55/94 *Gebhard* punkt 37.

⁴⁸ Se Dahlberg (2020) s. 405.

förhindra skatteflykt⁴⁹, (ii) upprätthålla skattesystemets inre sammanhang⁵⁰, (iii) uppnå effektiv skattekontroll⁵¹ och (iv) skydda den skatterättsliga territorialitetsprincipen⁵². För att motivera hindrande nationella skatteregler med behovet att motverka skatteflykt som *enda* rättfärdigandegrund har det genom praxis konstaterats att det krävs att regeln är riktad mot konstlade upplägg.⁵³ Även om någon av dessa grunder är uppfyllda måste lagstiftningen dock fortfarande vara effektiv och proportionerlig enligt de kriterier som utvecklats i rule of reason-doktrinen. Under de senaste åren har EU-domstolen även åberopat rättfärdigande grunden ”den rättvisa fördelningen av beskattningsrätten”. Det står dock inte klart om den kan ses som en självständig rättfärdigandegrund.⁵⁴

Sammanfattningsvis kan utläsas att medlemsstaterna har ett skyddsvärt intresse av att ha skatteregler som säkerställer att inkomster som upparbetats i landet verkligen blir föremål för beskattning där. Om skattskyldiga får möjligheten att fritt välja var inkomsten ska beskattas tas ingen hänsyn till detta intresse. EU-domstolen har tvingats göra en avvägning mellan intressena och accepterat att hindrande regler i vissa situationer kan rättfärdigas. EU-domstolen verkar i linje med detta öppna upp för en friare tillämpning av rule of reason-doktrinen då den inte längre är lika noga med att definiera huruvida hindret är ett *direkt* eller *indirekt* hinder för etableringsfriheten. Jag är av uppfattningen att det är viktigt att proportionalitetsbedömningen fortsätter att spela en central roll i bedömningen om rättfärdigande grunderna. En nationell åtgärd ska inte få gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det skyddsbara intresset. Trots de

⁴⁹ Se t.ex. mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, mål C-212/97 *Centros* och mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

⁵⁰ Se t.ex. mål C-204/90 *Bachmann*, mål C-136/00 *Danner*, mål C-319/02 *Manninen*, och mål C-152/03 *Ritter-Coulais*.

⁵¹ Se t.ex. mål C-250/95 *Futura Participations* och mål C-101/05 *Skatteverket mot A*.

⁵² Se t.ex. mål C-250/95 *Futura Participations*, mål C-168/01 *Bosal Holding*, mål C-470/04 *N*, mål C-9/02 *de Lasteyri du Saillant* och mål C-471/04 *Keller Holding*.

⁵³ Se t.ex. mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* och mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.

⁵⁴ Se Dahlberg (2020) s. 206.

motstridiga intressena menar Hilling att det är fullt möjligt att utforma skatteflyktsregler som är förenliga med EU-rätten.⁵⁵

I följande avsnitt presenteras rättsfall i vilka förenligheten med etableringsfriheten har behandlats. Syftet är att öka läsarens förståelse för rättsläget samt att diskutera de rättfärdighetsgrunder som domstolen resonerar kring i domskälen. Rättsfallen tjänar som exempel på hur olika stater kan utforma sina system för koncernbeskattning.

2.4 EU-domstolens praxis

2.4.1 C-446/03 Marks & Spencer

EU-domstolens dom i mål C-446/03 *Marks & Spencer* är en av de mest betydande domarna på den direkta beskattningens område.⁵⁶ Av den anledningen kommer målet att behandlas relativt ingående jämfört med resterande praxis under detta kapitel [2.4 EU-domstolens praxis](#). I Marks & Spencer-domen slog EU-domstolen fast att det strider mot etableringsfriheten att inte tillåta gränsöverskridande förlustavdrag när förlusterna inte kan utnyttjas i det utländska dotterbolagets hemviststat.⁵⁷ Efter domen har flertalet länder ändrat sin lagstiftning för att efter bästa förmåga införliva de principer som EU-domstolen ställt upp. I Sverige tas förändringen uttryck i 35a kap. IL.⁵⁸ Jag redogör vidare för detta under kapitel [3.2 Koncernavdragsreglernas utformning i 35a kap.](#)

Marks & Spencer är ett brittiskt bolag med dotterbolag etablerade i fler än 36 länder.⁵⁹ Dotterbolagen i Frankrike, Belgien och Tyskland började efter ett antal år att gå med kraftiga underskott och frågan gällde Marks & Spencers rätt att erhålla koncernavdrag för dessa förluster. Enligt det brittiska systemet fanns det ingen avdragsrätt för utländska bolag. Förfarandet avslogs därför av

⁵⁵ Se Hilling (2012a) s. 754.

⁵⁶ Se t.ex. Dahlberg (2020) s. 416-421; Vanistendael (2006) s. 413-420; Lang (2006) s. 421-430; Dahlberg (2006) s. 142-146; Våljemark (2015) s. 690-699.

⁵⁷ Se mål C-446/03 *Marks & Spencer* punkt 55 f.

⁵⁸ Se prop. 2009/10:194; bet 2009/10:SkU36.

⁵⁹ Se mål C-446/03 *Marks & Spencer* punkt 19.

Storbritanniens första instans, *the Special Commissioners*, vars beslut överklagades till brittiska High Court, som i sin tur begärde ett förhandsavgörande av EU-domstolen. Det som skulle utredas var alltså huruvida det var diskriminerande att vägra ett beaktande av utländska förluster på moderbolagets skattepliktiga vinst i Storbritannien eller inte. Om dotterbolagen hade haft hemvist i Storbritannien skulle rätt till koncernavdrag nämligen förelegat enligt intern reglering.⁶⁰

Domstolen fann att det utgör en ekonomisk fördel för moderbolaget att kunna utnyttja förlusterna i inhemska dotterbolag. Att inte kunna utnyttja dessa förluster i utländska dotterbolag utgör en inskränkning av etableringsfriheten. En sådan inskränkning kan emellertid rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, förutsatt att dessa hänsyn var proportionerliga. Den första rättfärdigande-grunden som identifierades av domstolen var säkerhetsställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Denna fördelning kan äventyras om bolag själva får bestämma i vilken medlemsstat förlustavdrag kan göras. Den andra rättfärdigande-grunden var att förhindra risken att avdrag görs två gånger för samma förlust och den tredje att förhindra skatteundandragande. I målet var samtliga tre rättfärdigande-grunder uppfyllda.⁶¹ Domstolen ansåg emellertid att den nationella lagstiftningen innebar inskränkningar som gick utöver vad som ansågs nödvändigt och kunde därmed inte ses som proportionerlig i en situation där:

- (i) Dotterbolaget med hemvist i en annan medlemsstat har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avses med avdragsyrkandet, och
- (ii) Där det inte finns någon möjlighet att förlusterna 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 en utomstående part.⁶²

⁶⁰ Se mål C-446/03 *Marks & Spencer* punkterna 10-26.

⁶¹ *Ibid.* punkterna 43-51.

⁶² *Ibid.* punkterna 53-59.

I all väsentlighet har EU-domstolen valt att upprätthålla Marks & Spencer-principen genom åren.⁶³ Senare utvecklad rättspraxis har emellertid till viss del inskränkt principen till den grad att flera generaladvokater föreslagit att den ska bortses från helt, med beaktande av den rättsosäkerhet som skapas.⁶⁴ Än så länge står Marks & Spencer-principen dock fast som en av de viktigaste på de gränsöverskridande koncernavdragens område.⁶⁵ Nedan följer ytterligare rättspraxis från EU-domstolen där frågan om rätten till förlustavdrag behandlats.

2.4.2 Övrig praxis på området

Mål C-414/06 *Lidl Belgium* kan sägas vara en uppföljare till Marks & Spencer-målet och ett viktigt mål gällande förluster i en utländsk filial. Målet rörde det tyska bolaget Lidl Belgium som önskade avdrag för förlust hos en filial i Luxemburg. Mot bakgrund av att inkomster från den luxemburgska filialen enligt gällande dubbelbeskattningsavtal var undantagna från beskattning, och förluster därmed inte avdragsgilla, underkändes avdraget av den tyska skattemyndigheten. Lidl Belgium hävdade att detta stred mot etableringsfriheten eftersom ifall en etablering i stället hade ägt rum i Tyskland skulle avdrag ha medgivits.⁶⁶ EU-domstolen ansåg att denna olikbehandling definitivt utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten. Mot bakgrund av Marks & Spencer-principen ansåg domstolen emellertid att hindret kunde rättfärdigas vid ett tungt vägande allmänintresse, i detta fall den rättvisa fördelningen av beskattningsrätten samt att motverka risken att förluster utnyttjas flera gånger.⁶⁷ Om avdraget skulle beviljas skulle det innebära att bolag fritt kan välja var det vill göra förlustavdrag. Dessutom fanns i detta fall en risk för att förlusten i ett senare beskattningsår kunde

⁶³ Jfr. bl.a. mål C-123/11 *A*, mål C-414/06 *Lidl Belgium* och mål C-48/13 *Nordea Bank*. Jfr även EFTA domstolens dom i mål E-15/16 *Yara* och generaladvokat Sánchez-Bordonas förslag till avgörande i mål C-650/16 *Bevola*.

⁶⁴ Se generaladvokat Mengozzis förslag till avgörande i mål C-322/11 *K*, och generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-231/05 *Oy AA*, samt i mål C-172/13 *Kommissionen mot Förenade Kungariket*.

⁶⁵ Se Väljemark (2018) s. 285.

⁶⁶ Se mål C-414/06 *Lidl Belgium* punkterna 10-14.

⁶⁷ *Ibid.* punkt 42 f.

utnyttjas även i Luxemburg. Mot bakgrund av nyss nämnda skäl menade EU-domstolen att den tyska lagstiftningen var proportionerlig och därmed förenlig med etableringsfriheten. Avdraget skulle vägras.⁶⁸

Mål C-231/05 *Oy AA* handlade om behandlingen av underskott i Finland, hänförliga till ett svenskt dotterbolag. Tanken var att verksamheten i det helägda svenska dotterbolaget skulle avslutas och därefter skulle det fusioneras med det finska moderbolaget. Moderbolaget ämnade utnyttja det sparade underskottet i dotterbolaget, vilket inte var möjligt enligt finländsk rätt av den anledning att dotterbolaget var utländskt.⁶⁹ Detta ansåg EU-domstolen utgöra ett hinder mot etableringsfriheten.⁷⁰ Hindret kunde emellertid rättfärdigas med hänsyn till den rättvisa fördelningen av beskattningsrätten samt behovet att förhindra skatteflykt.⁷¹ Skulle moderbolaget dock ha uttömt alla dess möjligheter att göra avdrag för underskotten i Sverige, hade Finlands vägran av avdrag för underskottet inte varit proportionerligt.⁷²

Mål C-337/08 *X Holding BV* gällde ett moderbolag med hemvist i Nederländerna som ägde ett helägt dotterbolag i Belgien. Enligt nederländsk rätt fanns en möjlighet till resultatutjämning mellan vissa bolag i en koncern genom bestämmelser som medgav att bolagen skulle ses som en skattemässig enhet. Då dotterbolaget inte hade skattemässig hemvist i Nederländerna kunde dessa regler inte anses tillämpliga och detta menade moderbolaget stod i strid med etableringsfriheten. EU-domstolen konstaterade att reglerna medförde ett hinder av friheten och prövade därefter om hindret kunde rättfärdigas.⁷³ EU-domstolen ansåg att hindret kunde rättfärdigas med stöd av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. I domskälen yttrar domstolen följande: ”*Om bolag gavs möjlighet att välja huruvida deras förluster ska beaktas i den medlemsstat där deras hemvist är beläget eller i en annan*

⁶⁸ Se mål C-414/06 *Lidl Belgium* punkterna 47-54.

⁶⁹ Se mål C-231/05 *Oy AA* punkterna 11-16.

⁷⁰ *Ibid.* punkterna 42-43.

⁷¹ *Ibid.* punkt 60.

⁷² *Ibid.* punkt 65.

⁷³ Se mål C-337/08 *X Holding BV* punkterna 6-9.

*medlemsstat, skulle detta nämligen påtagligt äventyra en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom beskattningsunderlaget ökas i den första medlemsstaten och minskas i den andra, med ett belopp motsvarande de förluster som överförs.*⁷⁴ Denna grund ansåg alltså EU-domstolen var tillräckligt stark för att ensam godtas som rättfärdigande grund.

Mål C-650/16 *Bevola* är ett av de senare fallen på området. Fallet avser ett danskt bolag med en filial i Finland vilken stängdes ner år 2009. Filialen hade förluster som inte kunde dras av i Finland och dessa ville det danska bolaget göra avdrag för i sin deklaration. Bolaget hade emellertid valt att inte omfattas av det danska systemet för internationell sambeskattnings, och av den anledningen var det inte möjligt med ett avdrag i Danmark. EU-domstolen menade att en sådan vägran kunde stå i strid med etableringsfriheten. Vägran skulle dock kunna rättfärdigas med hänsyn till den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, upprätthållandet av det danska skattesystemets inre sammanhang och behovet av att förhindra risken för dubbla avdrag för förluster.⁷⁵ I målet öppnar EU-domstolen således upp för att behovet av att bevara samstämmigheten i en medlemsstats skattesystem kan utgöra en accepterad motivering under de aktuella omständigheterna. Domstolen ansåg emellertid inte att den danska lagstiftningen var proportionerlig, och av den anledningen ansågs den utgöra ett hinder för etableringsfriheten. Förutsatt att det var fråga om slutliga förluster i enlighet med proportionalitetsbedömningen i *Marks & Spencer*-fallet skulle förlustavdrag medges.⁷⁶

2.4.3 Sammanfattande kommentarer

Ett sammanfattande intryck avseende ovanstående rättspraxis är att domstolen till största del håller fast vid *Marks & Spencer*-principen. Ett bolag ska inte fritt kunna välja i vilken medlemsstat det vill göra förlustavdrag då

⁷⁴ Se mål C 337/08 *X Holding BV* punkt 29 (med hänvisning till målen C-446/03 *Marks & Spencer* punkt 46, C-231/05 *Oy AA* punkt 55, och C-414/06 *Lidl Belgium* punkt 32).

⁷⁵ Se mål C-650/16 *Bevola* punkterna 41, 45 och 52.

⁷⁶ *Ibid.* punkterna 61-65 (med hänvisning till mål C-446/03 *Marks & Spencer* punkt 55).

detta påtagligt skulle äventyra en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Däremot har bolaget rätt att utnyttja förlusten om det redan uttömt alla möjligheter att göra detta i dotterbolagsstaten. I det sistnämnda rättsfallet öppnade domstolen upp för upprätthållandet av det nationella skattesystemets inre sammanhang som rättfärdigandegrund. Denna grund kan enligt min uppfattning dock antagligen inte ses som en självständig rättfärdigandegrund. Sammantaget verkar domstolen successivt visa en större generositet vid bedömningen av om en nationell åtgärd kan rättfärdigas, samtidigt som högre krav ställs i proportionalitetsbedömningen.

3 Svensk gällande rätt

3.1 Inledning

Under detta kapitel kommer det inledningsvis att redogöras för de svenska koncernavdragsreglerna i 35a kap. IL. En bakgrundsförståelse av dessa regler är nödvändig för att förstå HFD:s resonemang vid dess begäran av förhandsavgörande i målen Holmen och Memira.

Fortsättningsvis redogör jag i avsnitt [3.3 Bevisningen i skatteprocessen](#) för betydelsen av bevisreglerna i den svenska skatteprocessen. Bevisreglernas betydelse är väsentlig mot bakgrund av uppsatsens syfte att undersöka moderbolagets bevisbörda avseende huruvida förlusterna i dotterbolagslandet är så kallade *slutliga*.

Avslutningsvis skildrar avsnitt [3.4 Rättssäkerhet i skatteprocessen](#) vikten av rättssäkerhet och hur denna säkerställs. Avsnittet ämnar bygga en viss bakgrundsförståelse i syfte att möjliggöra en diskussion av den rättsosäkerhet hos svenska företag som följt av HFD:s agerande.

3.2 Koncernavdragsreglernas utformning i 35a kap. IL

3.2.1 Bakgrund

Enligt 35 kap. IL kan koncernbidrag endast ges och tas emot av vissa begränsade företagsformer⁷⁷ där företaget måste vara hemmahörande i Sverige.⁷⁸ Utländska bolag som är hemmahörande i en EES-stat ska behandlas som ett svenskt företag, under förutsättning att det motsvarar ett sådant svenskt företag som omfattas av reglerna. Mottagaren av

⁷⁷ Dessa företagsformer är svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska sparbanker, svenska ömsesidiga försäkringsföretag, svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som inte omfattas av undantagen från skattskyldighet i 7 kap. Inkomstskattelagen (1999:1229).

⁷⁸ Se 35 kap. 2 § Inkomstskattelagen (1999:1229).

koncernbidraget måste i detta fall vara skattskyldig i Sverige för näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.⁷⁹ Som ovan nämnt ansåg EU-domstolen i domen Marks & Spencer att en sådan begränsning strider mot bestämmelsen om fri etableringsrätt i EU.

Den svenska domstolen inhämtade aldrig ett förhandsavgörande från EU-domstolen i frågan, men ansåg att de principer som låg till grund för EU-domstolens avgörande i målet Marks & Spencer skulle anses vägledande vid bedömningen av huruvida avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag förelåg eller ej. I mars år 2009 avkunnade HFD domar i tio stycken mål gällande rätten till avdrag för gränsöverskridande koncernbidrag.⁸⁰ HFD beviljade mot bakgrund av principerna i Marks & Spencer avdragsrätt för koncernbidrag för täckning av definitiva förluster i utländska dotterbolag i flera av målen.⁸¹ Med anledning av HFD:s avgöranden inleddes ett lagstiftningsarbete med syfte att tillgodose etableringsfriheten vid gränsöverskridande förlustutjämningsituationer. Lagstiftningsarbetet utmynnade i 35a kap. IL.⁸²

3.2.2 Reglernas utformning

Enligt 35a kap. kan ett moderbolag under vissa förutsättningar få koncernavdrag för förlust i dotterbolag. Det ska röra sig om ett svenskt moderbolag som gör avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).⁸³ Definitionen av svenskt moderbolag återfinns i 35a kap. 2 § första stycket som stadgar att ett svenskt moderbolag är ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett utländskt dotterföretag och som är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller en svensk stiftelse eller ideell förening

⁷⁹ Se 35 kap. 2 a § Inkomstskattelagen (1999:1229).

⁸⁰ Se RÅ 2009 ref. 13, RÅ 2009 ref. 14, RÅ 2009 ref. 15, RÅ 2009 ref. 37 m. fl.

⁸¹ En praxis som utvecklats i senare domar av EU-domstolen: se mål C-231/05 *Oy AA* och mål C-414/06 *Lidl Belgium*.

⁸² Se prop. 2009/10:194 s. 16 f.

⁸³ Se 35a kap. 1-2 §§ Inkomstskattelagen (1999:1229).

som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL.

I 2 kap. 5 a § stadgas att med utländskt bolag avses en utländsk juridisk person som antingen är föremål för en viss minimibesättning, eller omfattas av de svenska skatteavtalen. För att ett utländskt bolag ska omfattas av de svenska skatteavtalen krävs det dock normalt att skattesubjektet är underkastad en viss minimibesättning. Dahlberg ifrågasätter om detta krav på viss minimibesättning strider mot etableringsfriheten. Han uppmärksammar också kravet på direkt ägande som en ytterligare bestämmelse i strid med friheten.⁸⁴ Att dotterbolaget ska vara direktägt är något som ifrågasätts i Holmen. Vidare diskussion om detta förs under [kapitel 4.2](#). Utöver ovanstående måste det helägda utländska dotterbolaget enligt kapitlet motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och varken moderbolaget eller dotterbolaget får vara ett privatbostadsföretag eller ett investmentföretag.⁸⁵

Vid bedömningen av ett bolags hemvist ska avgörande vara ifall företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget anses ha hemvist i annan stat enligt ett skatteavtal, ska det anses höra hemma i denna andra stat.⁸⁶

Ytterligare förutsättningar för att få göra koncernavdrag enligt kapitlet framgår av 35a kap. 5 § som stadgar att dotterbolaget måste ha försatts i likvidation som ska ha avslutats. Avdraget för förlusten får inte heller leda till ett underskott i den svenska delen av koncernen.⁸⁷ Dahlberg ifrågasätter varför inte även konkurser omfattas eftersom ett sådant förfarande också kan medföra slutliga förluster.⁸⁸

⁸⁴ Se Dahlberg (2020) s. 157 (som hänvisar vidare till mål C-294/97 *Eurowings*).

⁸⁵ Se 35a kap. 2 § andra och tredje stycket Inkomstskattelagen (1999:1229).

⁸⁶ Se 35a kap. 3 § Inkomstskattelagen (1999:1229).

⁸⁷ Se 35a kap. 7 § Inkomstskattelagen (1999:1229).

⁸⁸ Se Dahlberg (2020) s. 160 ff.

Begreppet slutlig förlust definieras i 35a kap. 6 §. Lagrummet kräver att en förlust inte ska ha kunnat utnyttjas och inte heller ska kunna komma att utnyttjas av dotterbolaget eller någon annan i den stat där dotterbolaget hör hemma. Detta krav är det som EU-domstolen utmejslade i proportionalitetsbedömningen i Marks & Spencer. Möjligheten ska bedömas från det att förlusten uppstod till dess likvidationen avslutades. Det innebär att dotterbolaget måste göra vad som är möjligt för att förlusten ska komma till användning i dotterbolagets hemvissstat. Detta inkluderar användandet av alla kända möjligheter att utnyttja förlusten. Enligt propositionen är det moderbolagets ansvar att göra sannolikt att så har skett. Alla möjligheter att lägga förlusten till grund för skattemässiga lättnader eller förmåner ska beaktas.⁸⁹

Utöver ovanstående får skälet till att förlusten inte kan utnyttjas av dotterbolaget inte vara att det saknas en rättslig möjlighet till detta eller att möjligheten är begränsad i tiden.⁹⁰ Det måste alltså finnas en rättslig möjlighet att kunna dra nytta av förlusten, men att omständigheterna i fallet inneburit att möjligheten inte kunnat utnyttjas. Är så inte fallet är förlusten inte slutlig.⁹¹

De mycket strikta kraven som uppställs i lagtexten torde ofta vara svåra att uppfylla. De inhemska koncernbidragsreglerna ger möjlighet till resultatutjämning under löpande verksamhet vilket det inte är fråga om i det här fallet.⁹² Det skulle däremot också kunna vara en fördel att det inte ställs något krav på förmögenhetsöverföring.

⁸⁹ Se prop. 2009/10:194 s. 45 f.

⁹⁰ Se 35a kap. 6 § Inkomstskattelagen (1999:1229).

⁹¹ Se prop. 2009/10:194 s. 46.

⁹² Se Lodin m.fl. (2019) s. 414; Rabe och Hellenius (2011) s. 366 f.

3.2.3 Sammanfattande kommentarer

35a kap. utgör således i huvudsak en kodifiering av de rättsfall som år 2009 avgjordes av HFD.⁹³ Avgörandena är relativt begränsade till sitt omfång, vilket i sig resulterat i att även de svenska koncernavdragsreglerna är begränsade. Ett exempel på detta är att avdrag enbart ges för svenskt moderbolag med ett förlustbärande utländskt dotterbolag, men inte tvärt om.⁹⁴ Andra identifierbara bestämmelser som riskerar att strida mot etableringsfriheten är kravet på likvidation samt kravet på direkt ägande. Lagstiftningen kan sägas vara utformad för att uppfylla EU-rättens minimikrav men inte mer än så. Dahlberg kritiserar dessa begränsningar, och menar att dessa inte har något uttryckligt stöd i EU-domstolens praxis, utan är självständigt formulerade av den svenska lagstiftaren. Han menar att de strider mot etableringsfriheten och påpekar att det vore önskvärt med tydligare anvisningar från EU om hur bestämmelser om gränsöverskridande resultatutjämnning ska utformas för att de ska vara förenliga med EU-rätten.⁹⁵ Jag instämmer med Dahlberg om att tydligare anvisningar krävs. Kapitlets sjätte paragraf som stadgar att en förlust är slutlig om *”den inte har kunnat utnyttjas och inte kan komma att utnyttjas (...) i den stat där dotterbolaget hör hemma”* verkar indikera att en förlust inte bör anses vara slutlig om det tidigare funnits möjlighet att utnyttja förlusten, även om denna möjlighet inte längre finns när moderbolaget begär rätten till koncernavdrag. Något sådant krav har EU-domstolen inte ställt.

Till följd av de av EU-domstolen lämnade förhandsavgörandena i målen Holmen och Memira har det nu uppdragats att 35a kap. faktiskt *inte* är tillräckligt för att uppnå EU-rättens krav på etableringsfrihet.⁹⁶ Under kapitel 4 följer en analys av de tolkningsfrågor som ställdes beträffande gränsöverskridande förlustutjämnning i de två målen. För att få en djupare förståelse för skatteprocessen – och framförallt de krav på bevisning och

⁹³ Se prop. 2009/10:194 s. 42 & 58.

⁹⁴ Se Dahlberg (2020) s. 162.

⁹⁵ Ibid. s. 162 f.

⁹⁶ Se mål C-608/17 *Holmen* och mål C-607/17 *Memira*.

rättssäkerhet som ställs – följer härefter en redogörelse för några huvudsakliga principer inom skatteprocessen. Syftet är att sedan applicera dessa kunskaper på ovannämnda mål.

3.3 Bevisningen i skatteprocessen

3.3.1 Inledande om skatteprocessen

Under de senaste åren har det skett en del förändringar inom skatteprocessen i syfte att stärka rättssäkerheten och den skattskyldiges position i skatteprocessen.⁹⁷ Det har framkommit kritik om bland annat bevisvärderingen inom processerna, samt att det sällan går att utläsa av domskälen hur domstolen resonerat för att komma fram till domslutet. Sådana problem är emellertid svåra att lagstifta bort då bevisvärderingen formas av den allmänna *principen om fri bevisvärdering* som kommer till uttryck i 35 kap. 1 § rättegångsbalken (1942:740).⁹⁸ Principen fastslår att det är upp till domstolen att fritt avgöra vilket bevisvärde ett åberopat bevis har i en rättegång.⁹⁹

Bevisfrågor är relevanta i alla slags olika rättsprocesser. Ett företag som har planer på att inleda en skatteprocess överväger troligtvis innan det väljer att gå in i en process sina chanser att vinna processen. Detta övervägande inkluderar normalt frågor som:

- (i) Vad är det som ska bevisas i målet och vem har bevisbördan för detta?
- (ii) Hur högt ställs beviskravet?
- (iii) Vilket bevisvärde har den bevisning som ges in i målet?¹⁰⁰

För att kunna besvara ovanstående frågor kommer detta delkapitel att klargöra de bevisregler som finns i skatteprocessen och försöka ge läsaren en förståelse för vilka regler och principer domstolen har att anpassa sig efter.

⁹⁷ Se t.ex. prop. 2010/11:165; SOU 2014:75; prop. 2014/15:131; prop. 2017/18:279.

⁹⁸ Se Nordklint (2019) s. 17.

⁹⁹ Se SOU 1938:44 s. 377 f.; NJA II 1943 s. 444 ff.

¹⁰⁰ Se Leidhammar (1995) s. 21.

3.3.2 Bevisbördan

Domstolens avgörande av mål ska grundas på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt framkommit i målet. Oavsett hur säker eller inte rätten är på vad som inträffat måste den komma till ett avgörande.¹⁰¹ Vid ett avgörande måste domstolen anpassa sig efter de bevisbörderegler som finns. Dessa regler avgör vad som behöver vara fastställt för att ett visst yrkande ska bifallas. De avgör också vem av parterna som bär bevisbördan för ett visst faktum. Eftersom den som bär bevisbördan förlorar målet om denne inte når upp till kravet har bevisbörderegler en avgörande betydelse.¹⁰² Reglerna om beviskrav och bevisbörda skapar grundläggande förutsättningar för en rättssäker skatteprocess med fokus på förutsebarhet och likabehandling.¹⁰³ Den bevisbärande har ett starkt intresse av att klargöra vilka fakta det är som rätten kan komma att lägga till grund för domen i ledet att kunna bevisa dessa med tillräcklig styrka.¹⁰⁴

Vid en tvist lägger vanligtvis båda parterna fram bevisning för sin sak. Den part som bär bevisbördan blir den part som påverkas av om bevisningens värde når upp till de krav som ställts eller inte.¹⁰⁵ Bevisbördan ska däremot inte ses som en plikt att frambringa bevisning, utan som ett uttryck för att parten som bär bevisbördan riskerar att förlora målet om bevisningen inte skulle anses vara tillräcklig. Beviskravet kan nämligen likväl fullgöras genom att motparten tar fram relevant material, eller att rätten på eget initiativ anskaffar detsamma.¹⁰⁶

Trots att bevisbördan normalt ankommer ena parten innebär inte det att motparten kan vara passiv. Om den bevisbärande parten uppfyller sin bevisbörda behöver motparten prestera motbevisning för att inte förlora målet.¹⁰⁷

¹⁰¹ Se 30 § 1 st Förvaltningsprocesslagen (1971:291).

¹⁰² Se Leidhammar (1995) s. 63; Olivecrona (1930) s. 8; Bolding (1951) s. 157.

¹⁰³ Se Nordklint (2019) s. 162.

¹⁰⁴ Se Leidhammar (1995) s. 63; Olivecrona (1930) s. 8; Bolding (1951) s. 157.

¹⁰⁵ Se Nordklint (2019) s. 163; Heuman (2005) s. 17.

¹⁰⁶ Se Lindell (2017) s. 614; Leidhammar (1995) s. 63.

¹⁰⁷ Se Nordklint (2019) s. 199.

Det är inte ovanligt att det i ett mål förekommer flera eller alternativa rättsfakta. Frågan om bevisbördan ska i sådana fall bedömas separat för varje rättsfaktum och för att ha uppfyllt sin bevisbörda måste sålunda samtliga rättsfakta vara styrkt.¹⁰⁸ Peter Westberg, professor i processrätt vid Lunds universitet, är positiv till att ta uppdelningen ett steg längre och sönderdela rekvisit, så att varje delmoment får sin egen bevisbörderegel.¹⁰⁹

Vanligtvis föreligger det en viss osäkerhet kring de flesta rättsfakta och det är nästintill omöjligt att bevisa den absoluta sanningen.¹¹⁰ Enligt doktrin ska osäkerhetsmoment för enskilda rättsfaktum inte beaktas vid den slutliga sammanvägningen av bevisningen.¹¹¹ Lars Heuman, professor i processrätt vid Stockholms universitet, menar att den samlade osäkerheten skulle bli oproportionerligt hög i relation till osäkerheten för varje enskilt rättsfaktum. Han framhåller ytterligare att det råder en betydande skillnad mellan rättsfaktumet och bevisfaktumets betydelse för bevisprövningen.¹¹²

Heumans uppfattning kan dock ifrågasättas ur ett kunskapsteoretiskt perspektiv.¹¹³ Enligt kunskapsteorin har parten inte fullgjort sin bevisbörda om den kumulativa osäkerheten understiger det relevanta beviskravet.¹¹⁴ Det är dock, som ovan nämnt, omöjligt att styrka något längre än till en mer eller mindre hög grad av sannolikhet.¹¹⁵ Caroline Nordklint, universitetslektor i skatterätt vid Stockholms universitet, tar i sin bok *Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen* upp detta som ett typexempel på när juridiken behöver få

¹⁰⁸ Se Nordklint (2019) s. 164.

¹⁰⁹ Se Westberg (2004) s. 741.

¹¹⁰ Se Bolding (1951) s. 14; Leidhammar (1995) s. 62 f.

¹¹¹ Se Nordklint (2019) s. 164 (som hänvisar vidare till Ekelöf, Edelstam och Heuman (2009) s. 81 och Heuman (2005) s. 96). Jfr även Lindell (1987) s. 209 ff. som pekar på samma problem, men som tycks mena att andra bevisrättsliga aspekter i första hand bör anpassas, t.ex. formuleringen av bevisemat, för att undvika kumulationseffekter.

¹¹² Se Heuman (2005) s. 96.

¹¹³ Jfr Ekelöfs, tidigare professor i processrätt vid Uppsala universitet, argumentation i Ekelöf, Edelstam och Heuman (2009) s. 81.

¹¹⁴ Se Ekelöf, Edelstam och Heuman (2009) s. 81; Nordklint (2019) s. 164.

¹¹⁵ Se Bolding (1951) s. 14.

företräde framför annan vetenskap inom kunskapsteorin, i annat fall skulle juridiken och bevisrätten nästintill vara omöjliga att förena.¹¹⁶

Ytterligare en distinktion som behöver göras när bevisbördan diskuteras, är att skilja på den så kallade *äkta bevisbördan* och den *falska bevisbördan*.¹¹⁷ Den äkta bevisbördan åligger alltid samma part i målet, medan den falska bevisbördan kan flyttas mellan parterna beroende på argumentationens gång i målet. Har den bevisbärande parten uppfyllt beviskravet, åligger det motparten att lägga fram motbevisning som sänker bevisvärdet på den bevisning som den bevisbärande parten presenterat, för att inte förlora målet. Lyckas motparten lägga fram tillräckligt stark motbevisning, blir det återigen den förstnämnda partens tur att lägga fram bevisning. Det är detta som menas med falsk bevisbörda.¹¹⁸

Ibland kan det upplevas som att möjligheten att inkomma med motbevis är densamma som att bevisbördan förflyttats mellan parterna, detta beror på de eventuella svårigheterna att försvara sig när motbevisning krävs. Exempelvis kan det vara svårt att bevisa oredovisade intäkter, om dessa intäkter aldrig funnits. Av denna anledning är det väsentligt att hålla isär begreppen *bevisbörda* och *bevisföring*. Båda parterna kan vara involverade i bevisföringen, men den äkta bevisbördan åligger bara den bevisbärande parten.¹¹⁹

För yrkanden och faktiska uppgifter som den *skattskyldige* åberopar i deklARATIONEN ska det finnas ett underlag.¹²⁰ Att den skattskyldige bär bevisbördan för dessa typer av uppgifter beror delvis på att den skattskyldige har lättast att själv bevisa att kostnader för vilka avdrag yrkas har förekommit

¹¹⁶ Se Nordklint (2019) s. 165.

¹¹⁷ Se Nordklint (2019) s. 167 f.; Ekelöf (2009) s. 87; Leidhammar (1995) s. 68 ff.; Lindell (2017) s. 619 f.

¹¹⁸ Se Nordklint (2019) s. 167; Ekelöf (1947) s. 6.

¹¹⁹ Se Nordklint (2019) s. 168.

¹²⁰ Jfr 4 kap. 3 § Taxeringslagen (1990:324).

i verkligheten, samt att det ligger ett intresse hos denne att själv få så låg skatt som möjligt.¹²¹

När det gäller *Skatteverket* aktualiseras bevisbördereglerna såväl under berednings- och besluts- som processtadiet. I bevisrättsligt hänseende är det av avgörande betydelse för den skattskyldige att denne under dessa stadier får en klarhet i varför och på vilka grunder myndigheten agerar som den gör, särskilt när avvikelser förs till nackdel för den skattskyldige. Detta beror på den skattskyldiges möjligheter att inkomma med motbevisning.¹²²

Gällande rätten till koncernavdrag står det klart att moderbolaget bär den äkta bevisbördan för att förlusten i dotterbolaget är att anse som *slutlig*.¹²³ Kvar att utreda är således vilka krav som ställs på bevisningen.

3.3.3 Beviskravet

För att den bevisbärande parten ska kunna uppfylla sin bevisbörda behöver denne veta vilka krav som ställs på bevisningens styrka. Genom ett uppställt beviskrav kan även bevisvärderingen konkretiseras.¹²⁴

Beviskravet kan beskrivas som den lägsta godtagbara styrkan på bevisningen. Det är alltså ett sätt att ange hur stor osäkerhet som kan accepteras i det enskilda fallet. Vanligtvis är beviskravet tydligt fastställt i lag eller praxis, alternativt framgår det av doktrin.¹²⁵ I samband med rättsutvecklingen, exempelvis vid nya förhandsavgöranden från EU-domstolen, kan det emellertid uppstå luckor i de – annars väldigt tydliga – beviskraven.¹²⁶

Beviskravets styrka kan variera från mål till mål, men brukar oftast relatera till en sannolikhetsfaktor. Beviskravet kan till exempel utformas som *antagligt*, *visat*, *styrkt* eller *uppenbart*, men även i mer distinkt form såsom

¹²¹ Se Leidhammar (1995) s. 71 f.

¹²² Ibid. s. 72 f.

¹²³ Jfr t.ex. mål C-446/03 *Marks & Spencer*; mål C-608/17 *Holmen*; mål C-607/17 *Memira*.

¹²⁴ Se Nordklint (2019) s. 188; Andersson (2014) s. 443.

¹²⁵ Se Nordklint (2019) s. 161.

¹²⁶ Jfr mål C-231/05 *Oy AA*; mål C-608/17 *Holmen*; mål C-607/17 *Memira*.

sannolikt, övervägande skäl, sannolika skäl och *mycket sannolikt*.¹²⁷ Inom skatterätten har inkonsekventa användningar av ovanstående termer varit ett återkommande problem.¹²⁸

Mot bakgrund av den återkommande problematiken förändrades terminologin under tidigt 2000-tal.¹²⁹ Därefter har HFD även förtydligat beviskraven genom att lämna prejudikat där bevisfrågor behandlats.¹³⁰ Trots detta fortsätter parter och domstolar att använda andra beviskrav än de fastställda.¹³¹ Nordklint kritiserar den inkonsekventa terminologin och menar att den kan leda till en begreppsförvirring där enskilda domare lägger olika vikt vid termernas skillnader. Att parterna inte med säkerhet kan veta vilket beviskrav som gäller, eller om deras uppfattning överensstämmer med domstolens uppfattning, riskerar påverka förutsebarheten i en negativ riktning.¹³²

I skatterättsliga processer är normalbeviskravet bestämt till *sannolikt*, och ska tillämpas i mål som rör det ordinarie förfarandet.¹³³ Vid extraordinära förfaranden kan beviskravet vara högre, exempelvis vid oriktiga uppgifter vid skattetillägg då det högre beviskravet *klart framgå* gäller.¹³⁴

Rangordningen av de fastställda beviskraven inom skatteprocessen kan konstateras genom följande beviskravsskala:

- Föreligger
- Uppenbart
- Styrkt
- Sannolikt

¹²⁷ Se Nordklint (2019) s. 188.

¹²⁸ Se t.ex. prop. 1999/2000:2 s. 490; prop. 2002/03:106 s. 119 f; SOU 2013:62, s. 523.

¹²⁹ Se t.ex. prop. 1999/2000:2 s. 490; prop. 2002/03:106 s. 119 f; prop. 2014/15:131 s. 136 f.

¹³⁰ Se t.ex. HFD 2012 ref. 69 och HFD 2013 ref. 3.

¹³¹ Nordklint (2019) s. 191 (som hänvisar vidare till Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2015-02-06, mål nr. 12542-14.).

¹³² Nordklint (2019) s. 189, 200 f.

¹³³ Se prop. 2002/03:106 s. 118 f.; RÅ 2001 ref. 22; Von Essen (2009) s. 37.

¹³⁴ Se Nordklint (2019) s. 161 f.

➤ Antagligt¹³⁵

I förarbetena till 35a kap. framgår det att moderbolaget ska göra *sannolikt* att dotterbolaget uttömt möjligheterna att utnyttja förlusten i dess hemvistsstat.¹³⁶ Med hänsyn till att utgångspunkten inom EU-rätten är nationell processuell autonomi är min uppfattning att det är detta, normalbeviskravet i det ordinarie förfarandet, som ska följas.¹³⁷ Det innebär således att trots att talan grundats på unionsrättens bestämmelser bör de svenska domstolarna tillämpa nationell processrätt vid prövning av talan. Men vad innebär beviskravet *rent faktisk*? Vad behöver moderbolaget visa för att nå upp till beviskravet att dotterbolagets förlust *sannolikt* är slutlig? Nordklint menar att den enda möjligheten att förklara innebörden av ett tillämpat beviskrav är genom att undersöka vad domstolen lagt vikt vid i det enskilda fallet. Detta görs genom att analysera bevisvärderingen i målet.¹³⁸

3.3.4 Bevisvärderingen

Det finns en stark koppling mellan *beviskravet* och *bevisvärderingen*. Dess komplexa förhållande kan illustreras med HFD:s uttalanden i HFD 2013 ref. 3. Huvudfrågan i målet var huruvida kostnader hänförliga till ett bedrägeri kunde vara avdragsgilla, samt om ett skuldebrev, som i det här fallet varit värdelöst redan vid förvärvet, kunde utgöra en verklig tillgång hos den skattskyldige.¹³⁹

HFD ansåg att det ankom på den skattskyldige att bevisa att skuldebrevet vid förvärvet utgjort en verklig tillgång. Den skattskyldige lade som bevis fram handlingar och viss brevväxling som berörde verksamheten skuldebrevet påstods hänföras till. HFD anförde därefter att den skattskyldige inte gjort *sannolikt* att avyttringen av skuldebrevet resulterat i en avdragsgill kapitalförlust.¹⁴⁰

¹³⁵ Se Leidhammar (1995) s. 65.

¹³⁶ Se prop. 2009/10:194; bet. 2009/10:SkU36.

¹³⁷ Jfr [kapitel 2.2 EU:s befogenheter](#).

¹³⁸ Se Nordklint (2019) s. 192 f.

¹³⁹ Se HFD 2013 ref. 3 s. 1.

¹⁴⁰ Ibid. s. 5.

HFD konstaterar således i målet att den skattskyldige ska göra *sannolikt* att avdragsrätt föreligger. Viss vägledning ges även kring vad för slags bevismaterial som förväntas.¹⁴¹ Då det rör sig om så speciella omständigheter kan det dock diskuteras huruvida HFD:s krav på den skattskyldige är högre än vad som normalt krävs för att uppfylla beviskravet sannolikt. Varje enskilt beviskrav kan framstå som olika högt beroende på hur komplext målet är. Nordklint framför att detta också borde innebära att även bevisvärderingen skiljer sig åt i olika situationer.¹⁴²

Bevisvärdering kan väcka flera bevisrättsliga frågeställningar. Nordklint uppmärksammar exempelvis problematiken med att göra en värderingsfråga, till exempel en förmåns marknadsvärde, till en bevisfråga. Hon drar slutsatsen att detta bör vara möjligt, men att frågan måste brytas ut från den primära rättsfrågan i målet. Nordklint anser även att det kan vara möjligt att den skattskyldige åläggs bevisbördan för att visa att värdet på den nämnda förmånen avviker från vad Skatteverket anfört är det normala. En alternativ lösning skulle emellertid kunna vara att den skattskyldige endast lämnar ett invändningsyrkande som får verkan som ett motbevis. Det senare alternativet skulle innebära en form av bevislättning för den skattskyldige då det visat sig tillräckligt att trycka ner Skatteverkets bevisning snarare än att presentera egen bevisning som når upp till beviskraven.¹⁴³

3.3.5 Sammanfattande kommentarer

Sammanfattningsvis kan konstateras att bevisreglerna spelar en central roll i rättsliga processer, inte minst på skatterättens område. Vilken part som bär bevisbördan och hur högt beviskravet är ställt avgör utfallet i målet. Gällande rekvisitet slutlig förlust kan konstateras att det är moderbolaget som bär bevisbördan samt att beviskravet till denna bevisbörda är ställd till *sannolikt*. För att förklara innebörden av beviskravet undersöks domstolens

¹⁴¹ Jfr Nordklint (2019) s. 290-294.

¹⁴² Ibid. s. 194.

¹⁴³ Ibid. s. 200 f.

bevisvärdering. Bevisvärderingen kan skilja sig åt i olika situationer då varje enskilt beviskrav kan framstå som olika högt beroende på hur komplext målet är. För att klarlägga bevisvärderingen, och därmed även *vad* som ska göras sannolikt enligt beviskravet, blir det nödvändigt att på en djupare nivå analysera rättsfall där frågan om slutlig förlust behandlas. Två sådana analyser återfinns under kapitel 4.

Då bevisreglerna spelar en central roll i målets utfall blir reglernas entydighet därmed en viktig rättssäkerhetsgaranti. Följande delkapitel kommer att gå djupare in på rättssäkerheten i skatteprocessen och belysa några av de mest väsentliga rättssäkerhetsgarantierna på området.

3.4 Rättssäkerhet i skatteprocessen

3.4.1 Begreppet rättssäkerhet

Trots att rättssäkerhet har varit ett etablerat begrepp sedan en lång tid tillbaka finns det inte någon entydig definition.¹⁴⁴ Anders Stening, tidigare professor i processrätt vid Uppsala universitet, beskriver begreppet som *”Den berömda elefanten är svår att definiera men lätt att känna igen när man ser den”*¹⁴⁵ och menar att trots att begreppet i sig är svårdefinierat är det desto enklare att urskilja ett förhållande som präglas av bristfällig rättssäkerhet. Oklarheten hindrar emellertid inte att det finns ett visst samförstånd vad gäller begreppets grundläggande betydelse.¹⁴⁶

Allmänt brukar begreppet vara ett uttryck för den enskilda medborgarens rätt till skydd mot orättvis eller felaktig maktutövning av staten. Det innebär exempelvis att ingen ska åtalas eller dömas utan tillräcklig bevisning eller stöd i lag.¹⁴⁷ Förutsebarheten av rättsliga besluts utfall skulle kunna sägas utgöra rättssäkerhetens kärna. Förutsebarheten kan i sin tur kan delas upp i

¹⁴⁴ Se Nationalencyklopedin: ”rättssäkerhet”. Jfr. även Frändberg (2005) s. 283; Nordklint (2019) s. 38; Zila (1990) s. 284.

¹⁴⁵ Se Stening (1996) s. 86.

¹⁴⁶ Se Zila (1990) s. 284.

¹⁴⁷ Se Nationalencyklopedin: ”rättssäkerhet”.

två delar. Den första delen handlar om rättens entydighet, det vill säga att lagar ska vara utformade på ett sådant bestämt sätt att det inte råder några oklarheter kring dess innebörd. Den andra delen behandlar de garantier som finns för att säkerställa att de rättigheter och skyldigheter som finns också ska motsvaras av den praktiska tillämpningen.¹⁴⁸

Inom skatteprocessen är rättssäkerheten central, vilket bland annat ges uttryck i att kraven på rättssäkerhet är en återkommande fråga hos domstolarna. Många av de mål som prövas i Europadomstolen och EU-domstolen har också ett fokus på rättssäkerhetsaspekten.¹⁴⁹ Ett exempel är mål C-318/10 *SIAT* som handlar om begränsande avdragsregler för utländska tjänster. Den i målet aktuella belgiska regeln innehöll två undantag som innebar att ersättning för prestationer och tjänster inte betraktades som kostnader i två olika situationer. Den första situationen gällde när ersättning betalas till mottagare i en annan medlemsstat, som i det landet inte omfattas av en skyldighet att betala inkomstskatt. Den andra situationen gällde när mottagaren omfattades av väsentligt förmånligare skatteregler än de som gällde i Belgien, såvida inte den skattskyldige i Belgien kunde visa att utgifterna motsvarade verkliga och legitima transaktioner som inte överskred normala nivåer.¹⁵⁰

Domstolen fann att regeln uppfyllde sitt syfte att förhindra skatteundandragande och därmed kunde rättfärdigas.¹⁵¹ Vad som är intressant med domen är emellertid att domstolen i proportionalitetsbedömningen väger in rättssäkerhetsaspekter. Detta resonemang är en nyhet och borde få betydelse för svårtolkade rekvisit i nationella regler, eftersom de kan anses brista i proportionalitet på grund av att de är svårtolkade.¹⁵²

¹⁴⁸ Se prop. 1984/85:32 s. 36; Zila (1990) s. 289 f.

¹⁴⁹ Se t.ex. mål C-282/12 *Itelcar* och mål C-318/10 *SIAT*.

¹⁵⁰ Se mål C-318/10 *SIAT* punkterna 8-14.

¹⁵¹ *Ibid.* punkt 42.

¹⁵² Se Ceije och Hilling (2012) s. 706; Hilling (2012b) s. 818 ff.

I målet klargjorde EU-domstolen att rekvisitet att den skattskyldige i Belgien skulle visa att transaktionerna var verkliga och legitima, och att ersättningen inte överskrider normala nivåer, är förenligt med proportionalitetsprincipen. Däremot ansåg inte domstolen att det var möjligt att med tillräcklig precision i förväg fastställa det andra rekvisitets tillämpningsområde – att nivån på den skatt där tjänstetillhandahållanden var hemmahörande skulle anses vara *väsentligt förmånligare* än den nivån som gällde i Belgien. Oklarheten i tillämpningen menade EU-domstolen resulterade i att regeln inte uppfyllde kraven på rättssäkerhet som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag. En regel som inte uppfyller sådant krav kan inte anses vara proportionerlig.¹⁵³

Mot bakgrund av SIAT-målet menar jag att det kan konstateras att i de fall rekvisiten gällande moderbolagets bevisning om dotterbolagets slutliga förlust inte är tillräckligt tydliga, riskerar reglerna att underkännas i proportionalitetsbedömningen med hänsyn till rättssäkerheten, även om regeln i sig uppfyller sitt syfte i enlighet med accepterad rättfärdigandegrund. Som tidigare nämnt råder det ingen *total* processuell autonomi. Medlemsstaterna har fortfarande en skyldighet att säkerställa ett effektivt domstolsskydd för enskildas rättigheter. Trots att det kan konstateras att en skattskyldig inte lyckats göra något *sannolikt*, skulle ett mål alltså kunna dömas till den skattskyldiges fördel om rekvisiten för *vad* det är som ska göras sannolikt inte är tillräckligt tydliga.

Olika rättssäkerhetsprinciper kan vara olika betydelsefulla beroende på vad frågan rör. I det följande har jag valt att ytterligare belysa några av de viktigaste rättssäkerhetsgarantierna av betydelse för just *bevisrättens tillämpning i skatteprocessen*.

¹⁵³ Se mål C-318/10 *SIAT* punkterna 53-59.

3.4.2 Rätten till en rättvis rättegång

Den mest centrala garantin inom bevisrätten är rätten till en rättvis rättegång, vilket innebär att få en korrekt och opartisk juridisk domstolshandläggning.¹⁵⁴ Rättigheten kommer till uttryck i 2 kap. 11 § 2 st. RF samt i artikel 6 EKMR. Den fastställs även i artikel 47 i rättighetsstadgan.

Rätten till en rättvis rättegång innefattar ett flertal grundläggande rättighetsgarantier, bland annat rätten till en domstolsprövning och rätten till att varje enskild person, fysisk eller juridisk, har en *rätt att bli hörd* och framföra vad han eller hon har att säga till stöd för sina ståndpunkter och söka övertyga domstolen om det rättmätiga i sin sak, innan personen åläggs en bestraffning eller annan åtgärd som är till skada för personens intresse.¹⁵⁵ Det är först efter rättegångens slut som frågan om kränkning av artikel 6 kan bedömas.¹⁵⁶ Detta beror på att det är först när rättegången slutförts som det kan avgöras om en part lidit någon skada av ett eventuellt brott mot principen. Har parten frikänts från sitt brott, är han i allmänhet inte att betrakta som ett offer för kränkning av konventionen, och har då inte rätt att få sin talan prövad.¹⁵⁷ Även oskuldspresumtionen slås fast i artikel 6 EKMR.¹⁵⁸

Utmärkande för en rättvis rättegång är att parterna är likställda i processen. Detta ligger nära principen om ett kontradiktoriskt förfarande, som ämnar garantera att båda parter får kännedom om allt material i processen och får tillfälle att framföra sina synpunkter avseende detta material. Båda parter ska dessutom ha lika goda möjligheter att åberopa bevisning och att föra sin talan i processen. Båda dessa principer är viktiga element i rätten till en rättvis rättegång.¹⁵⁹

¹⁵⁴ Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 172.

¹⁵⁵ Se *Georgiadis mot Grekland*; *Karakasis mot Grekland*; *Yiarenios mot Grekland och Sajtos mot Grekland*. Se även Bernitz och Kjellgren (2018) s. 173 f.

¹⁵⁶ Se *Dikme mot Turkiet*.

¹⁵⁷ Se Danelius (2015), s. 246.

¹⁵⁸ Oskuldspresumtionen innebär att var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

¹⁵⁹ Se Danelius (2015) s. 259; *Baumann mot Frankrike*; *Beer mot Österrike*.

Domstolen ska inte lägga något annat till grund för avgörandet än de omständigheter som berörts under rättegången. Domen ska med andra ord inte komma som en överraskning för någon part. Detta innebär bland annat att domstolen i vissa fall måste ge parterna tillfälle att yttra sig över en grund för avgörandet som de själva inte fört in i processen.¹⁶⁰ I *Skondrianos mot Grekland* hade Skondrianos talan blivit avvisad, men inte på den grund som åklagaren åberopat. Enligt Europadomstolens mening hade Skondrianos inte behövt räkna med att hans talan skulle avvisas på en grund som inte åberopats av åklagaren och som han inte haft anledning att bemöta.¹⁶¹

Rätten till domstolsprövning är en av de mest självklara rättssäkerhetsgarantierna. Det tycks däremot inte vara lika självklart hur långt denna rätt sträcker sig. Hans Danelius, före detta justitieråd, ställer sig i sin bok *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna* frågande till om rättigheten innefattar mål där det görs gällande att myndigheten grundat sitt avgörande på en oriktig bevisvärdering eller på en olämplig skönsmässig uppskattning, eller om sådana frågor faller utanför en laglighetsprövning.¹⁶²

En förutsättning för att rätten till domstolsprövning ska vara uppfylld är att domstolens behörighet är tillräckligt omfattande för att medge en fullständig bedömning av de civila rättigheterna och skyldigheterna. I vissa fall, som när en domstol överprövar en förvaltningsmyndighets beslut, är domstolens prövningsrätt begränsad till att avse lagligheten av det administrativa beslutet. I dessa situationer menar Danelius att det bör ifrågasättas om kravet kan anses vara uppfyllt.¹⁶³

Skatteprocessen faller emellertid utanför artikelns tillämpningsområde eftersom skattefrågor hör till det centrala offentlighetsliga området.

¹⁶⁰ Se *Saez Maeso mot Spanien; Hooper mot Förenade kungariket; Prikyan och Angelova mot Bulgarien; Donadze mot Georgien*.

¹⁶¹ Se Danelius (2012) s. 248; *Skondrianos mot Grekland*.

¹⁶² Se Danelius (2015) s. 204.

¹⁶³ *Ibid.* s. 204.

Relationen mellan den skattskyldige och skattemyndigheten gäller därför inte civila rättigheter och skyldigheter. Den rena skatteprocessen faller alltså utanför artikel 6 EKMR.¹⁶⁴ Om det däremot uppkommer sanktioner mot den skattskyldige i form av skattetillägg, blir bestämmelsen av betydelse.¹⁶⁵

Här blir det relevant att studera bestämmelsen om en rättvis rättegång enligt 2 kap. 11 § 2 st. RF som stadgar att en rättegång ska genomföras rättvist och inom skälig tid. Förhandlingar vid domstolar ska dessutom vara offentliga. Dessa rättssäkerhetskrav innefattar bland annat, precis som artikel 6 EKMR, en grundläggande rätt för en part att bli hörd inför domstolen, ett krav på att parterna ska vara likställda i ett kontradiktoriskt förfarande och att domstolen är både opartisk och oavhängig.¹⁶⁶

Regeringen ansåg det lämpligt att ge den grundlagsskyddade bestämmelsen en självständig betydelse.¹⁶⁷ Som skäl angavs att bestämmelsen i sig inte blir beroende av Europadomstolens utveckling av praxis, även om Europadomstolens praxis visserligen ska få betydelse när svenska lagar tolkas och tillämpas.¹⁶⁸ Detta innebär att 2 kap 11 § 2 st. RF omfattar mål som i allmänhet faller utanför tillämpningsområdet för artikel 6 EKMR, till exempel skattemålen.¹⁶⁹

De olika rättighetsbestämmelserna liknar varandra till stor del. Till skillnad från grundlagsbestämmelsen ställer konventionsbestämmelsen å ena sidan upp ett antal minimirättigheter vilket ger en starkare rättighetsgaranti. Å andra sidan har grundlagsbestämmelsen ett bredare tillämpningsområde och är ur det perspektivet mer utvidgad.

¹⁶⁴ Europadomstolen bekräftar denna rättspraxis i *Ferrazzini mot Italien*. Se även Danelius (2001) s. 816; Danelius (2012) s. 159.

¹⁶⁵ Jfr *Bendenoun mot Frankrike*; *J.J. mot Nederländerna*; *Julius Kloiber Schlachthof GmbH m.fl. mot Österrike*; *Janosevic mot Sverige*; *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*. Se även Danelius (2012) s. 160.

¹⁶⁶ Se Bylander (2017) s. 370.

¹⁶⁷ Se prop. 2009/10:80 s. 159 f.

¹⁶⁸ Jfr 2 kap. 19 § Regeringsformen (1974:152).

¹⁶⁹ Se prop. 2009/20:80 s. 162.

Mot bakgrund av att rätten till en rättvis rättegång skyddas i både svensk grundlag, Europakonventionen och Rättighetsstadgan blir det nödvändigt för Skatteverket såväl som svenska domstolar att förhålla sig till dessa, oavsett vilken typ av mål det rör. Omfattningen och betydelsen av rättigheten kan dock variera beroende på vilken eller vilka bestämmelser som blir tillämpliga.

3.4.3 Legalitetsprincipen och förutsebarhetskravet

Många verkar vara överens om att även *legalitetsprincipen* är en del av det skatterättsliga rättssäkerhetsbegreppet.¹⁷⁰ Principen kommer till uttryck i 2 kap. 10 § 2 st. RF som stadgar att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.

Den allmänna legalitetsprincipen kommer även till uttryck i 1 kap. 1 § 3 st. RF där det stadgas att den offentliga makten utövas under lagarna. Denna bestämmelse blir av mer direkt betydelse ur ett processuellt och bevismässigt perspektiv. Bestämmelsen innebär att alla samhällsorgan, inklusive domstolar, är underkastade rättsordningens regler.¹⁷¹

Legalitetsprincipen syftar främst till att skapa förutsebarhet och frihet från godtycke, vilket bland annat innefattar analogiförbud, retroaktivitetsförbud och ett klarhetskrav.¹⁷² För att säkerställa att legaliteten upprätthålls kompletteras bestämmelserna av andra regler, såsom fri- och rättigheterna i 2 kap. RF och reglerna om normgivningsmakten i 8 kap. RF.¹⁷³

Även *föreutsebarhetskravet* är en viktig rättssäkerhetsgaranti inom skatterätten.¹⁷⁴ Den skattskyldige ska på förhand kunna bedöma de skattemässiga och rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Den ska också kunna förutse

¹⁷⁰ Se t.ex. Nordklint (2019) s. 62; SOU 1993:62 s. 78 f.; Hultqvist (1995) s. 3.

¹⁷¹ Se prop. 2009/10:80 s. 126.

¹⁷² Se Nordklint (2019) s. 62; Hultqvist (1995) s. 6; SOU 1993:62 s. 78.

¹⁷³ Den intresserade läsaren hänvisas till Hultqvist avhandling, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*.

¹⁷⁴ Se SOU 1993:62 s. 77; Nordklint (2019) s. 63.

om det föreligger risk för bevisbörda ifall frågan tas upp i domstol.¹⁷⁵ Av den anledningen blir förutsebarhetskravet även viktigt ur en bevisrättslig aspekt.

Vad begreppet förutsebarhet har för rättslig karaktär är i sig omdebatterat. En del av förutsebarhetskravet har en direkt koppling till det faktum att de skatterättsliga besluten ska stödja sig på etablerade rättsregler.¹⁷⁶ Fortsättningsvis kan det vara svårt att avgöra hur tydliga lagreglerna behöver vara för att de ska anses vara tillräckligt förutsebara.¹⁷⁷ Detta väcker också frågan om för vem förutsebarheten ska vara god, likaså om det bör vara skillnad i förutsebarheten när det gäller ett gynnande eller betungande beslut.¹⁷⁸ Nordklint lyfter frågan om det är tillräckligt förutsebart att regler och principer endast framgår av praxis samtidigt som systemet behöver förhålla sig till legalitetsprincipen, och hur ingående tolkning av en lagregel kan krävas utan att den ska betraktas som oförutsebar?¹⁷⁹ Enligt mig är det självklart att det är med hänsyn till den skattskyldige som det är nödvändigt med ett krav på viss förutsebarhet. Förutsebarhet för en part innebär dock per automatik förutsebarhet även för motparten, varför det inte borde spela någon större roll för *vem* förutsebarheten ska vara god. Likaså torde en generell förutsebarhet vid betungande beslut per automatik innebära förutsebarhet även vid gynnande beslut. Vad gäller de frågor som Nordklint lyfter finns det inget enkelt svar. Om en part på egen hand behöver söka upp och analysera en stor mängd praxis för att på förhand kunna bedöma de skattemässiga konsekvenserna av sitt handlande torde detta inte anses uppfylla kraven på förutsebarhet enligt min uppfattning, med undantag för om rättsfrågan i sig är så pass komplex att lagstiftaren inte på förhand skulle kunna förutspå att den skulle uppstå. I SIAT-målet spelar förutsebarhetskravet en avgörande roll, vilket klart visar hur högt EU-domstolen värderar principen.

¹⁷⁵ Se Nordklint (2019) s. 63.

¹⁷⁶ Ibid. s. 64.

¹⁷⁷ Se SOU 1993:62 s. 77.

¹⁷⁸ Se SOU 1993:62 s. 77; Bergström (1987) s. 83 ff.

¹⁷⁹ Se Nordklint (2019) s. 64.

3.4.4 Sammanfattande kommentarer

Med ovanstående kapitel vill jag betona vikten av rättssäkerhet, vad det komplexa begreppet innebär, och hur stor inverkan bevisreglerna kan ha på rättssäkerheten. Kopplingen mellan bevisreglerna och rättssäkerheten är av relevans för uppsatsen då otydliga bevisregler gällande slutlig förlust kan generera rättsosäkerhet hos de skattskyldiga. Rättssäkerhet innebär som ovan nämnt inte enbart att den skattskyldige på förhand ska kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande, utan även vilken eventuell bevisbörda den bär på för den händelse att frågan tas upp i domstol. Bestämmelser med tvetydiga bevisregler bör enligt min uppfattning aldrig kunna anses leva upp till vare sig förutsebarhetskravet, eller legalitetsprincipens klarhetskrav.

4 Rättsfallsanalys

4.1 Inledning

I följande kapitel kommer en ingående redogörelse föras avseende rättsfallen Holmen och Memira. Ytterligare kommer det att undersökas hur väl EU-domstolens resonemang i målen överensstämmer med tidigare praxis. Jag kommer även att applicera mina slutsatser kring bevisreglernas och rättssäkerhetens centrala roll i skatteprocessen i syfte att besvara frågeställningen hur moderbolagets beviskrav ser ut gentemot dotterbolagets slutliga förlust.

Slutligen kommer jag att kritiskt granska HFD:s beslut att avvisa de båda målen och diskutera huruvida avvisningsbeslutet kan påverka rättssäkerheten hos svenska företag mot bakgrund av de olika rättssäkerhetsgarantierna som diskuterats under kapitel [3.4 Rättssäkerhet i skatteprocessen](#).

4.2 C-608/17 *Holmen*

4.2.1 Omständigheterna i målet

Det svenska bolaget Holmen AB har ett dotterdotterbolag i Spanien som har gått med förlust. Det förlustbärande bolaget ägs indirekt av Holmen via ett spanskt holdingbolag. På grund av de betydande förlusterna var Holmens tanke att avveckla den spanska verksamheten genom att antingen (i) fusionera det förlustbärande bolaget med sitt moderbolag och därefter likvidera den nya enheten, eller genom att (ii) likvidera samtliga spanska bolag. Båda alternativen hade resulterat i att Holmengruppen inte kunnat komma att bedriva någon verksamhet i Spanien efter omstruktureringen.¹⁸⁰

Ägandestrukturen i koncernen uppfyller inte de krav som de svenska reglerna om koncernavdrag ställer. Enligt svensk lagstiftning får avdrag för

¹⁸⁰ Se mål C-608/17 *Holmen* punkterna 10-12.

gränsöverskridande koncernbidrag endast göras för förlust i ett *helägt* utländskt dotterbolag. För att rekvisiten i de svenska reglerna skulle vara uppfyllda hade alltså dotterbolaget behövt ägas *direkt* av det svenska moderbolaget.¹⁸¹

Holmengruppen ansökte om förhandsbesked av Skatterättsnämnden för att få klarhet i huruvida de skulle ha rätt att göra koncernavdrag i Sverige för de nyss nämnda förlusterna eller inte. Skatterättsnämnden fann att Holmengruppen hade rätt till koncernavdrag enligt första alternativet (i), men ingen rätt till avdrag enligt det andra alternativet (ii). Att vägra koncernavdrag för ett förlustbärande dotterbolag som ägs indirekt via ett bolag i samma land, menar Skatterättsnämnden utgör en inskränkning av etableringsfriheten som inte är proportionerlig när förlusten är så kallad *slutlig*.¹⁸²

Förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden överklagades av både Skatteverket och Holmen till HFD som i sin tur begärde förhandsavgörande från EU-domstolen.¹⁸³

HFD ställde följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

- 1) ”Förutsätter den rätt – som följer av [bland annat Marks & Spencer-domen] – för ett moderbolag i en medlemsstat att med stöd av artikel 49 FEUF få dra av slutliga förluster i ett dotterbolag i en annan medlemsstat att dotterbolaget ägs direkt av moderbolaget?
- 2) Ska en förlust anses vara slutlig även till den del den, som en följd av reglerna i dotterbolagsstaten, inte har kunnat kvittas mot vinster som har uppkommit där under ett visst år utan istället har fått föras vidare för att eventuellt kunna dras av ett kommande år?

¹⁸¹ Se mål C-608/17 *Holmen* punkterna 3 f.

¹⁸² *Ibid.* punkterna 13 f.

¹⁸³ *Ibid.* punkt 15. För den intresserade läsaren rekommenderas en jämförelse med K-målet (C-322/11 *K*) som var upprinnelsen till Skatterättsnämndens beslut och intog en central roll i HFD:s begäran om EU-domstolens förhandsavgörande.

- 3) Ska det vid bedömningen av om en förlust är slutlig beaktas att det enligt reglerna i dotterbolagsstaten finns begränsningar i möjligheten för andra subjekt än förlustobjektet självt att dra av förlusten?
- 4) Om en sådan begränsning som avses i fråga 3 ska beaktas, ska hänsyn då tas till vilken utsträckning begränsningen rent faktiskt har lett till att någon del av förlusterna inte har kunnat kvittas mot vinster som har uppkommit hos ett annat subjekt?¹⁸⁴

4.2.2 Generaladvokatens förslag till avgörande

I Generaladvokat Juliane Kokotts förslag till avgörande konstaterar hon att det uppkommit ett stort antal problem kring begreppet slutliga förluster som domstolen infört. Trots att problemen uppmärksammats i ett flertal avgöranden har domstolen fortfarande inte slutgiltigt lyckats klargöra vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en förlust ska anses som slutlig. Domstolen får i detta mål, om den fortfarande vill stå fast vid undantaget för slutliga förluster, en möjlighet att avgränsa begreppet ytterligare.¹⁸⁵ Vissa ledamöter av domstolen har gett uttryck för uppfattningen att undantaget är onödigt.¹⁸⁶

Kokott redogör vidare för vilka slags förluster som kan anses slutliga i den mening som avses i domstolens praxis. Endast sådana förluster som rättsligt sett visserligen skulle kunna utnyttjas, men som rent faktiskt inte kan utnyttjas i framtiden, kan betraktas som slutliga förluster.¹⁸⁷ Kokott själv anser dock att det är tveksamt om det över huvud taget kan finnas några sådana förluster som rättsligt sett kan utnyttjas, men inte i praktiken. Hon skriver att: *”Det enda fallet där det kan kvarstå en förlust trots oinskränkt möjlighet till förlustutjämning framåt och bakåt, vore för företag som alltid haft ett*

¹⁸⁴ Se mål C-608/17 *Holmen* punkt 17.

¹⁸⁵ Se förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-608/17 *Holmen* punkterna 3-4.

¹⁸⁶ Se förslag till avgörande av generaladvokat Mengozzi i mål C-322/11 *K* punkt 66 ff. samt punkt 87; förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-172/13 *kommisionen mot Förenade kungariket* punkt 41 ff.; förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-123/11 *A* punkt 50 ff.

¹⁸⁷ Se förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-608/17 *Holmen* punkt 58.

*underskott och alltså aldrig uppnått lönsamma nivåer, även efter att alla tillgångar avyttrats. I detta fall skulle även förlusten från det sista året, trots möjligheten till överföring av förluster bakåt i tiden (faktiskt) inte kunna påverka situationen.*¹⁸⁸

Även i ett sådant fall finns dock fortfarande möjligheten att överlåta dessa förluster på en köpare genom att avyttra företaget, förutsatt att reglerna i hemviststaten tillåter detta. I köpeskillingen kommer förlusternas värde ha tagits i beaktande och på så sätt ”realiserar” köparen förlusterna. Mot den bakgrunden är det alltid möjligt att utnyttja förlusterna om den aktuella rättsordningen tillåter överlåtelse av förluster till andra personer. Den som förvärvar ett förlustbringande företag vill dock inte nödvändigtvis betala särskilt mycket pengar för det, men den omständigheten påverkar emellertid inte faktumet att förlusterna rent faktiskt kan utnyttjas.¹⁸⁹

Sammanfattningsvis menar Kokott att förlusternas definitiva karaktär därmed baseras på antingen medlemsstaternas rättsordning eller på den skattskyldiges personens beslut att inte avyttra bolaget, men att likvidera det. Kokott lägger vikt vid att det inte är utan orsak som domstolen kräver att alla möjligheter att beakta förluster ska vara uttömda. Detta innefattar även en överlåtelse av förlusterna till utomstående genom en försäljning.¹⁹⁰

Holmen har under förhandlingen bekräftat att det förekom diskussioner om försäljning, men att man därefter beslutade sig för likvidation. Mot denna bakgrund kan det enligt Kokott konstateras att det inte föreligger några slutliga förluster för Holmen.¹⁹¹

Utifrån generaladvokatens synsätt har de faktiska möjligheterna att utnyttja förlusten inte uttömts i målet. Skulle detta synsätt bekräftas av EU-domstolen hade det inneburit att den faktiska möjligheten att utnyttja en förlust i

¹⁸⁸ Se förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-608/17 *Holmen* punkt 59.

¹⁸⁹ Ibid. punkterna 60-61.

¹⁹⁰ Ibid. punkt 62.

¹⁹¹ Ibid. punkt 63.

praktiken aldrig kommer kunna vara uttömd, vilket i sin tur resulterar i att en förlust aldrig kommer kunna vara slutlig.¹⁹² EU-domstolen väljer emellertid att upprätthålla Marks & Spencer-principen och går därmed emot generaladvokaten som gång på gång uppmanat domstolen att ändra sin praxis och överge principen helt.¹⁹³

4.2.3 EU-domstolens förhandsavgörande

Den första frågan

I tolkningsfrågan som berör ägandevillkoret konstaterar EU-domstolen att det enligt svensk rätt måste finnas ett direkt ägarförhållande mellan moderbolaget och det förlustbärande dotterbolaget. Domstolen menar att ett sådant villkor visserligen strider mot etableringsfriheten, men att det kan rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse som anges i punkterna 43-51 i Marks & Spencer-domen.¹⁹⁴

Av Marks & Spencer-domen följer även att det för att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som är hemmahörande i en av medlemsstaterna, är väsentligt att enbart tillämpa skattereglerna i den medlemsstaten på såväl vinster som förluster. Om det gavs en möjlighet till bolag att välja om deras förluster ska beaktas i medlemsstaten där bolaget hör hemma eller i en annan medlemsstat, skulle det bli betydligt svårare att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten. Vidare behöver medlemsstaterna en möjlighet att undanröja risken för att förluster utnyttjas två gånger samt risken för att koncerner ägnar sig åt organiserade förlustöverföringar genom att förflytta förluster till medlemsstater där de kan utnyttja förlusternas högsta möjliga skattemässiga värde. Dessa risker kan undanröjas genom att neka gränsöverskridande koncernavdrag.¹⁹⁵ Villkor som ställs upp för att begränsa gränsöverskridande

¹⁹² Jfr Söderlund och Ohlsson: ”Koncernavdragsreglerna prövas i EU-domstolen”, PwC.

¹⁹³ Se förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-231/05 *Oy AA*, samt i mål C-172/13 *Kommissionen mot Förenade Kungariket*.

¹⁹⁴ Se mål C-608/17 *Holmen* punkt 21.

¹⁹⁵ *Ibid.* punkt 23.

koncernavdrag får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ovanstående mål.¹⁹⁶

EU-domstolen urskiljer två typfall och drar slutsatsen att om det mellanliggande dotterbolaget hör hemma i samma medlemsstat som förlustbolaget, vilket är den omständighet som föreligger i Holmen, är det oproportionerligt att kräva direktgående vid koncernavdrag. Om det mellanliggande dotterbolaget däremot hör hemma i en annan medlemsstat är ett sådant krav proportionerligt och utgör inte en inskränkning av etableringsfriheten. Det beror på att EU-domstolen här anser att risken för skatteplanering, och att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten skulle äventyras, är för hög.¹⁹⁷

Den tredje frågan

Den tredje tolkningsfrågan ställdes för att, vid bedömningen om huruvida förluster ska anses vara slutliga eller inte, reda ut betydelsen av om reglerna i dotterbolagsstaten förhindrar att förluster i ett bolag förs över till ett annat subjekt under likvidationsåret, ifall sådana förluster kan föras vidare till andra beskattningsår för det förlustbärande bolaget.¹⁹⁸

EU-domstolen menar att förluster inte kan betraktas som slutliga om det fortfarande är möjligt att utnyttja dessa förluster ekonomiskt genom att föra över dem till en utomstående part innan likvidationen har avslutats. Domstolen påpekar även att det inte på förhand kan uteslutas att en utomstående part kan ha möjlighet att skattemässigt utnyttja dotterbolagets förluster i bolagets hemviststat, till exempel vid en överlåtelse av bolaget till ett pris som tar hänsyn till det skattemässiga värdet av att kunna göra avdrag för förlusterna för framtiden.¹⁹⁹ Liknande resonemang förs i Memira-domen, samt i Generaladvokatens förslag till avgörande.²⁰⁰

¹⁹⁶ Se mål C-608/17 *Holmen* punkt 24.

¹⁹⁷ Ibid. punkterna 25-33.

¹⁹⁸ Ibid. punkt 34.

¹⁹⁹ Ibid. punkt 38.

²⁰⁰ Se mål C-607/17 *Memira* punkt 26; förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-607/17 *Memira* punkterna 57-63.

Mot bakgrund av ovanstående drar EU-domstolen slutsatsen att enbart den omständighet att reglerna i dotterbolagets hemviststat inte medger att förluster förs över under likvidationsåret i sig inte är tillräcklig för att betrakta förlusterna som slutliga.²⁰¹ Skulle moderbolaget dock visa att möjligheten att utnyttja dessa förluster genom att få till stånd att förlusterna utnyttjas av en utomstående part för framtida beskattningsår, exempelvis genom en överlåtelse, inte förelåg, kan det dock vara avgörande. Det anses då oproportionerligt att inte tillåta moderbolaget att utnyttja förlusterna.²⁰²

Den andra och fjärde frågan

Den andra och fjärde tolkningsfrågan prövar EU-domstolen tillsammans. För det fall att sådan begränsning som avses i fråga tre ska beaktas, ställs dessa frågor i syfte att klargöra huruvida hänsyn ska tas till att lagstiftningen i hemviststaten till dotterbolaget, vars förluster anses slutliga, har medfört att en del av förlusterna har fått föras vidare på grund av en begränsning i möjligheten till kvittning av förlusterna i dotterbolaget, eller inte kunnat kvittas mot vinster i andra subjekt inom samma koncern.²⁰³

Som angetts i svaret på fråga tre är möjligheterna till förlustöverföring enligt lagstiftningen i det förlustbärande dotterbolagets hemvistsstat inte avgörande så länge moderbolaget inte har visat att det saknar möjlighet att få till stånd att förlusterna utnyttjas av en utomstående part. Mot bakgrund av det drar EU-domstolen slutsatsen att det inte är relevant i vilken utsträckning bolagets möjligheter att föra vidare förluster har varit begränsade, eller i vilken utsträckning begränsningar skulle kunna ha gällt för möjligheterna att föra över dotterbolagets förluster till andra subjekt inom samma koncern. Detta blir alltså inte relevant.²⁰⁴

²⁰¹ Se mål C-608/17 *Holmen* punkt 39.

²⁰² *Ibid.* punkt 40.

²⁰³ *Ibid.* punkt 41.

²⁰⁴ *Ibid.* punkterna 41-45.

4.2.4 Holmens yttrande med anledning av EU-domstolens dom

Holmen har beretts tillfälle att yttra sig över EU-domstolens dom i målet och skickade i augusti 2019 in sitt yttrande till HFD.²⁰⁵

Holmen har att bevisa att de saknar möjlighet att få till stånd att förlusterna utnyttjas av utomstående part. I sitt yttrande bifogar Holmen ett uttalande från KPMG Madrid av vilket det framgår att de spanska reglerna är entydiga och att förlusterna inte kan utnyttjas efter en överlåtelse till en utomstående part.²⁰⁶

Holmen bemöter även Skatteverkets yttrande som fokuserade på den omständighet att även om det har visats att det inte är möjligt att överlåta dotterdotterbolaget med bibehållna förluster, så kan det historiskt sett ha varit möjligt att göra det och detta skulle då, enligt Skatteverket, innebära att förlusterna inte är slutliga. Enligt Holmen går inte detta synsätt ihop med EU-domstolens utgångspunkt och formuleringar.²⁰⁷

Holmen menar att EU-domstolens utgångspunkt är att säkerställa att det inte finns en risk att förlusterna i det utländska dotterbolaget utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår (se domen punkt 18, 19, 35, 36 och 38). Kravet på slutlig förlust bör därför läsas med detta syfte i beaktande, menar Holmen. I sina domskäl skriver EU-domstolen att förluster inte betraktas som slutliga ”om det fortfarande är möjligt att utnyttja dessa [...] innan likvidationen har avslutats” (se domen punkt 37). Att domstolen har använt ordet ”fortfarande” menar Holmen innebär att det tidigare kan ha varit möjligt att utnyttja förlusterna genom att föra över dem till en utomstående part. Tidpunkten för bevisning beskrivs genomgående i presens i domen med ord som ”är”, ”föreligger” och ”saknar” (se domen punkt 37, 39, 40, 42 och

²⁰⁵ Se Holmen AB:s yttrande (a) i mål nr 5544-16.

²⁰⁶ Ibid. punkt 21.

²⁰⁷ Se Holmen AB:s yttrande (b) i mål nr 5544-16 punkt 3; Skatteverkets yttrande i mål nr 5544-16 punkt 6.

43). Det är alltså, enligt Holmens mening, inte relevant om det *tidigare* funnits sådan möjlighet.²⁰⁸

Mot bakgrund av det menar de att kravet på att förlusten ska vara slutlig, i den mening som avses i p. 55 Marks & Spencer, är uppfyllt och att avdrag därmed ska medges.²⁰⁹

Enligt Helena Andersson, skattejurist på Holmen AB, är Holmen mycket nöjda med EU-domstolens förhandsavgörande. De kan nu vara säkra på att (i) det inte spelar någon roll om de spanska reglerna innehåller begränsningar kring nyttjandet av förlusterna och att (ii) det inte spelar någon roll att förlusterna finns i ett bolag som ägs indirekt av det svenska moderbolaget. Att det kan finnas andra omständigheter som gör att förlusten inte är slutlig, såsom möjligheten att överlåta förlusten till en utomstående part, kom inte som en nyhet för Holmen då detta är i linje med vad som framgår av Marks & Spencer-målet.²¹⁰

4.2.5 HFD:s avvisningsbeslut

Efter det att HFD fått ta del av EU-domstolens dom väljer den att undanröja Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen. Anledningen till detta är att Holmen efter EU-domstolens dom inkommit med nya uppgifter. De har dels inkommit med uppgifter om möjligheterna för en utomstående köpare av dotterbolaget att i enlighet med spansk skattelagstiftning tillgodogöra sig förlusterna i detta, och dels fört en argumentation kring de kommersiella möjligheterna att överlåta dotterbolaget. Framför allt det sistnämnda menar HFD aktualiserar bedömningar som inte lämpar sig att göras i ett förhandsbesked.²¹¹

²⁰⁸ Se Holmen AB:s yttrande (b) i mål nr 5544-16 punkterna 4-9.

²⁰⁹ Se Holmen AB:s yttranden (a) (b) i mål nr 5544-16.

²¹⁰ E-postkorrespondens med Helena Andersson, 24 juni 2020.

²¹¹ Se HFD mål nr 5544-16 punkterna 48-52.

4.2.6 Sammanfattande kommentarer

Domen i Holmen-målet bekräftar att det är oproportionerligt för en medlemsstat, för att ett företag ska beviljas koncernavdrag, ställa krav på direkt ägande när det mellanliggande bolaget har hemvist i samma stat som förlustbolaget. Det blir sålunda tydligt att de svenska reglerna behöver uppdateras för att ta hänsyn till den nya praxis som byggts upp. Enligt min mening accepterade EU-domstolen denna praxis redan i Marks & Spencer-domen. Frågan i sig var emellertid inte uppe för prövning i målet, varför ett fastställande av vad som gäller ändå var nödvändigt.

EU-domstolen verkar genom Holmen-domen ha begränsat räckvidden av den möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning som medgavs i Marks & Spencer-målet. Dahlberg lyfter att många av EU-domstolens resonemang ligger i linje med Marks & Spencer-domen, medan vissa tar en annan svängning. Omständigheterna i Marks & Spencer är som tidigare lyfts att de förlustbärande bolagen ägs av ett dotterbolag till det brittiska moderbolaget, som var hemmahörande i Nederländerna. I Marks & Spencer-domen medgav EU-domstolen med andra ord gränsöverskridande resultatutjämnning i en situation där det enligt Holmen-domen inte ska medges, alltså där moderbolag, dotterbolag och det förlustbärande dotterdotterbolagen alla var hemmahörande i olika medlemsstater.²¹² Detta är emellertid inte första gången EU-domstolen inskränker Marks & Spencer-principen.²¹³

Vidare ger domen upphov till möjligheten att ifrågasätta ifall det svenska kravet på likvidation är nödvändigt eller ens proportionerligt. Något sådant krav har nämligen aldrig indikerats av EU-domstolen.²¹⁴ I praktiken är likvidation ett bra sätt att bekräfta att förlusterna är slutliga, men det kan inte uteslutas att det finns andra situationer då förluster också måste anses slutliga, som till exempel fusion eller när tidsfristen för att ha utnyttjat förlusten har

²¹² Se Dahlgren (2019) s. 90 ff.

²¹³ Jfr [kapitel 2.4.1 C-446/03 Marks & Spencer](#).

²¹⁴ Jfr mål C-172/13 *Kommissionen mot Förenade Kungariket*.

överstigits.²¹⁵ Här identifieras alltså ännu en situation som de svenska reglerna behöver anpassas till. Detta ges ytterligare stöd för i *Memira*-domen.²¹⁶

Vad gäller frågan om slutlig förlust bekräftar EU-domstolen i *Holmen*-målet att en förlust kan anses slutlig enligt Marks & Spencer även när det finns begränsningar i rätten att utnyttja förlusten enligt lagstiftningen i dotterbolagsstaten, så länge det visats att alla möjligheter att använda förluster har uttömts och det inte finns möjlighet att använda förlusten i framtiden, varken av förlustbolaget självt eller av utomstående part efter en överlåtelse. Denna slutsats är även i linje med EU-domstolens rättspraxis i övrigt, exempelvis *Bevola*-målet.²¹⁷

Syftet med det krav som ställs upp i Marks & Spencer-domen är att förhindra att förlusten utnyttjas två gånger, att motverka skatteundandragande, samt att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater.²¹⁸ Eftersom EU-domstolen vid bedömningen om den slutliga förlusten i *Holmen*-målet hänvisar till detta syfte, är det enligt mig självklart att det beviskrav som domstolen ställer upp i *Holmen*-domen ska tolkas mot bakgrund av det. Det torde således aldrig bli relevant, som *Holmen* själva skriver i sitt yttrande, om det tidigare funnits en möjlighet att utnyttja förlusten eller inte. Caroline Väljemark, partner och verksam skattejurist på KPMG, står också bakom detta resonemang. Hon skriver att om ingen överlåtelse av förlustbolaget har skett vid tidpunkten då moderbolaget ansöker om gränsöverskridande koncernavdrag är det självklart bara möjligheten att en sådan överlåtelse med bibehållna förluster sker i framtiden som är relevant att beakta. Hon menar att detta är den enda rimliga tolkningen

²¹⁵ Jfr Väljemark (2019) s. 445-455.

²¹⁶ Att gränsöverskridande förlustavdrag ska vara möjligt vid fusion avgjordes enhälligt av Skatterättsnämnden och var inte föremål för prövning av EU-domstolen (Se HFD mål nr 4165-16; HFD mål nr 5544-16). Den svenska tolkningen av koncernavdragsreglerna blir än mer betvivlad då EU-domstolen inte ens nämnde den rättspraxis kring rättslig begränsning som HFD hänvisar till i sin begäran om förhandsavgörande (mål C-322/11 *K*).

²¹⁷ Jfr även mål C-607-17 *Memira*; Väljemark (2019) s. 458.

²¹⁸ Se mål C-446/03 *Marks & Spencer* punkterna 45–55.

av EU-domstolens beviskrav.²¹⁹ Kan förlusten inte längre utnyttjas i landet finns det ju inte längre en risk för att förlusten utnyttjas två gånger.

Vad gäller möjligheten av att förlusten kan utnyttjas av moderbolaget genom att förlustbolaget avyttras lyfter Dahlberg fram en lucka i EU-domstolens resonemang i Holmen-målet. En sådan möjlighet bygger nämligen på att moderbolaget får en ekonomisk ersättning av att någon annan kan utnyttja förlusten, men i praktiken kommer denna ersättning ofta att vara kraftigt begränsad. Enligt många stater interna rätt finns det nämligen begränsningar i rätten för det förvärvande bolaget att utnyttja förlusterna i det förvärvade bolaget. Ersättningen kommer därför aldrig att bli särskilt hög. I svensk skatterätt finns sådana begränsningar i de så kallade skalbolagsreglerna i 25 a kap. 9-18 §§ IL och begränsningarna i 40 kap. IL.²²⁰

Holmen är kritiskt till att HFD inte tog tillfället i akt att skapa prejudikat. En förutsättning i frågan som ställdes i förhandsbeskedet var att alla möjligheter att nyttja förlusterna i Spanien var uttömda och att förlusten därmed var slutlig. Företaget menar att det därmed är märkligt att domstolen väljer att avvisa med hänvisning till att bedömningen av om en förlust är slutlig innefattar bevisfrågor. Med tanke på att HFD:s avvisande av förhandsbesked har ökat de senaste åren är Holmen dock inte helt förvånade över att det blev så även i detta fall.²²¹

4.3 C-607/17 Memira

4.3.1 Omständigheterna i målet

Det svenska moderbolaget Memira AB har ett tyskt dotterbolag som har gått med förlust. Memira lämnade ett lån för att finansiera verksamheten, men dotterbolagets resultat förbättrades inte. Dotterbolagets verksamhet

²¹⁹ Se Väljemark (2019) s. 445.

²²⁰ Se Dahlberg (2019) s. 90 ff.

²²¹ E-postkorrespondens med Helena Andersson, 24 juni 2020.

avvecklades vilket resulterade i att det enda som fanns kvar i bolaget var skulder och vissa likvida tillgångar.²²²

Koncernen övervägde att fusionera bolagen så att dotterbolaget skulle upplösas utan likvidation. Koncernen skulle efter sådan fusionen inte längre bedriva någon verksamhet eller ha kvar något bolag i Tyskland. Scenariot kunde vare sig genom svensk eller tysk rätt ge möjlighet till att utnyttja förlusterna. Mot bakgrund av detta sökte Memira AB förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.²²³

Skatterättsnämnden fann att en vägran av avdrag av förlusterna visserligen inskränker etableringsfriheten, däremot kan inskränkningen rättfärdigas med stöd av principer från EU-domstolens avgörande i Marks & Spencer, under förutsättning att hänsyn tas till proportionalitetsprincipen samt att förlusterna inte anses vara *slutliga*. Skatterättsnämnden drog slutsatsen att förlusterna inte ska anses vara slutliga då det enligt tysk rätt inte finns någon möjlighet att utnyttja förlusterna vid en fusion med ett annat bolag som är skattskyldigt i Tyskland. Tre ledamöter var dock skiljaktiga och ville bedöma förlusterna som *slutliga*.²²⁴

Förhandsbeskedet överklagades av båda parter till HFD, som sedan begärde om förhandsavgörande från EU-domstolen.²²⁵

HFD ställde följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

- 1) ”Ska det vid bedömningen av om en förlust i ett dotterbolag i en annan medlemsstat är slutlig i den mening som avses i bland annat [dom av den 21 februari 2013, A (C-123/11, ECLI:EU:C:2013:84)] – och moderbolaget därmed får dra av förlusten med stöd av artikel 49 FEUF – beaktas att det enligt reglerna i dotterbolagsstaten finns

²²² Se mål C-607/17 *Memira* punkt 9.

²²³ *Ibid.* punkt 10.

²²⁴ *Ibid.* punkterna 12-16.

²²⁵ *Ibid.* punkt 17.

begränsningar i möjligheten för andra subjekt än förlustsubjektet självt att dra av förlusten?

- 2) Om en sådan begränsning som avses i fråga 1 ska beaktas, ska hänsyn då tas till om det i det aktuella fallet rent faktiskt finns något annat subjekt i dotterbolagsstaten som hade kunnat dra av förlusterna om detta hade varit tillåtet där?”²²⁶

4.3.2 Generaladvokatens förslag till avgörande

Generaladvokat Julianne Kokott skriver i sitt förslag till avgörande att alla förluster som kan överföras – i vart fall i början – inte är slutliga.²²⁷ Memiramålet avser en förlustutjämnning avseende förluster som överförts framåt under flera år i Tyskland. Eftersom dessa förluster tidigare, då de kunnat överföras, inte kunnat anses som slutliga, kan de inte heller senare bli slutliga förluster menar Kokott.²²⁸ En sådan möjlighet hade det inneburit att den till en början framgångsrika verksamheten i Tyskland endast beskattas i Tyskland, medan den senare förlustbringande verksamheten skulle finansieras genom skatteintäkter i Sverige. En sådan struktur hade stridit mot principen om säkerställande av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²²⁹

Kokott menar att det ankommer på den skattskyldige personen att visa att det inte finns någon möjlighet att utnyttja förlusterna. Det åligger sedan den nationella domstolen att avgöra huruvida moderbolaget faktiskt har visat detta.²³⁰ Det räcker dock inte att visa att det saknas möjligheter att utnyttja förlusterna i det förlustbärande bolagets hemviststat genom en likvidation efter en fusion.²³¹

Kokotts slutsats blir att en gränsöverskridande förlustutjämnning endast är tillåten om det rättsligt är möjligt att dra av förlusterna i dotterbolagets

²²⁶ Se mål C-607/17 *Memira* punkt 19.

²²⁷ Se förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-607/17 *Memira* punkt 57.

²²⁸ *Ibid.* punkt 58.

²²⁹ *Ibid.* punkt 59.

²³⁰ *Ibid.* (hänvisar vidare till mål C-123/11 *A*).

²³¹ Se förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-607/17 *Memira* punkt 50 f.

hemvistsstat och att denna möjlighet har tillvaratagits av bolaget. En sådan möjlighet innefattar bland annat att förluster realiserats genom en fusion med tredje part eller genom att bolaget säljs till utomstående part. Den sistnämnda möjligheten finns i Tyskland, men utnyttjades inte av Memira. Mot den bakgrunden är förutsättningarna för att en förlust ska anses slutlig inte uppfyllda.²³²

4.3.3 EU-domstolens förhandsavgörande

Den första frågan

Vid bedömningen av den första tolkningsfrågan gällande huruvida förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet är slutliga förs samma resonemang som i Holmen-domen. Förluster kan inte betraktas som slutliga om det fortfarande är möjligt att utnyttja förlusterna ekonomiskt genom att föra över dem till en utomstående part. Den omständighet att reglerna i dotterbolagsstaten inte medför att förlusterna förs över till ett annat skattesubjekt vid en fusion mellan bolag som har hemvist i samma stat är således inte avgörande, såvida moderbolaget inte visat att möjligheten att utnyttja dessa förluster genom att få till stånd att förlusterna utnyttjas av en utomstående part för framtida beskattningsår, exempelvis genom en överlåtelse, inte föreligger. Skulle moderbolaget visa detta anses det oproportionerligt att inte tillåta moderbolaget att utnyttja förlusterna. Detta anses då inte vara i strid med etableringsfriheten.²³³

Den andra frågan

Den andra tolkningsfrågan ställs för att få svar på, för det fall att sådana begränsningar som avses i första frågan ska beaktas, om hänsyn ska tas till att det då inte finns något subjekt i dotterbolagsstaten som hade kunnat dra av förlusterna vid en fusion om ett sådant avdrag hade varit tillåtet där. EU-domstolen kommer fram till att det saknar betydelse att det inte finns något sådant subjekt i dotterbolagsstaten.²³⁴

²³² Se förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-607/17 *Memira* punkt 85.

²³³ Se mål C-607/17 *Memira* punkterna 22-28.

²³⁴ *Ibid.* punkterna 29-33.

4.3.4 Memiras yttrande med anledning av EU-domstolens dom

Mot bakgrund av EU-domstolens dom i målet skickade Memira in ett yttrande till HFD där de besvarade de frågeställningar och kriterier som EU-domstolen ställt upp i sitt förhandsavgörande.²³⁵

Memira understryker i sitt yttrande att EU-domstolen genom domen fokuserar på möjligheten för moderbolaget att genom försäljning av dotterbolaget som ett förlustbolag få ekonomisk ersättning för värdet av dotterbolagets skattemässiga underskott. Bolaget menar att det är verklighetsfrämmande att tro att en säljare kan tillgodoräkna sig hela värdet av underskottet vid en överlåtelse då det vid en försäljning av förlustbolag aldrig går att få betalt för mer än en bråkdel av underskottets värde. Vidare poängterar de att verksamheten i det tyska dotterbolaget överläts till en utomstående köpare år 2012 just av den anledningen att ingen köpare var villig att köpa själva bolaget. Verksamheten i dotterbolaget bestod av ögonlaserkirurgi, vilken är förenad med stora skadeståndsrisker. Att köpa den legala enheten skulle därmed innebära att för framtiden ta över de riskerna. Det var alltså av affärsrättsliga skäl som en inkråmsöverlåtelse gjordes och sedan dess har dotterbolaget varit tomt och vilande.²³⁶

Även om det rent teoretiskt skulle gå att överlåta dotterbolaget förklarar Memira att de tyska spärreglerna innebär att den utomstående köparen inte kan tillgodoräkna sig underskottet. Enligt de tyska reglerna så förloras samtliga underskott i ett bolag om mer än 50 procent av ett underskottsbolag överläts. Från denna huvudregel finns ett antal undantag. Det ska dock poängteras att dessa undantag inte fanns år 2012 när dotterbolagets verksamhet såldes, och vid en eventuell överlåtelse nu hade det inte funnits någon möjlighet att tillämpa dem.²³⁷

²³⁵ Se Memiras yttrande i mål nr 4165-16.

²³⁶ Ibid. s. 2.

²³⁷ Ibid. s. 2-5.

Sammanfattningsvis menar Memira att det visat att det inte finns några möjligheter för dem att utnyttja förlusterna i dotterbolaget genom att få tillstånd att förlusterna utnyttjas skattemässigt av en utomstående part för framtida beskattningsår. Företaget understryker att beviskravet är ”sannolikt” (HFD 2013 ref. 3) och att detta krav är med råge uppfyllt. Förlusterna bör därmed anses som slutliga och föras över till moderbolaget genom fusion.²³⁸

4.3.5 HFD:s avvisningsbeslut

Efter det att HFD fått ta del av EU-domstolens dom väljer de att undanröja Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisas ansökningen. Precis som i Holmen-målet har Memira efter EU-domstolens dom dels gett in uppgifter om innehållet i tysk skattelagstiftning när det gäller möjligheterna för en utomstående köpare av dotterbolaget att tillgodogöra sig förlusterna i detta, dels fört en argumentation kring de kommersiella möjligheterna att överlåta dotterbolaget. Framför allt det sistnämnda menar HFD aktualiserar bedömningar som inte lämnar sig att göras i ett förhandsbesked.²³⁹

4.3.6 Sammanfattande kommentarer

Memiras ombud, Lennart Staberg (Pwc) blev förvånad av HFD:s avvisningsbeslut och ställer sig starkt kritisk till avgörandet. Han menar att Memira tveklöst nått upp till de beviskrav som ställts mot bakgrund av EU-domstolens förhandsavgörande – det vill säga visat att det förelåg en rättslig omöjlighet för underskotten att överleva vid en tänkt överlåtelse av dotterbolaget. Enbart som förstärkande argument påtalade företaget att det dessutom var kommersiellt omöjligt att sälja dotterbolaget, något som de framhöll var en självklarhet och som knappast behöver bevisas för alla jurister med tanke på bolagets historiska verksamhet. Staberg drar en liknelse med att notoriska fakta rent allmänt aldrig behöver bevisas i domstol. Han menar att HFD ville ha en ursäkt att slippa ta ställning i frågan och skriver att *”den som bara läser HFD:s domskäl får uppfattningen att det rörde sig om bevisfrågor, men sanningen är att HFD kunde ha dömt till Memiras fördel utan att alls*

²³⁸ Se Memiras yttrande i mål nr 4165-16 s. 5 f.

²³⁹ HFD mål nr 4165-16 punkterna 36-40.

behöva pröva någon bevisning i egentlig bemärkelse.”²⁴⁰ Jag förstår Stabergs kritik till HFD:s avvisning. På ett sådant komplext rättsområde är en tydlig vägledning nödvändig och HFD valde att inte utnyttja sin möjlighet att skapa prejudikat trots att EU-domstolen, enligt min uppfattning, varit tillräckligt tydliga i sina domskäl för att HFD skulle kunna fatta ett välgrundat beslut. Det blir även tydligt att rättsområdet saknar bestämda bevisregler vilket, som nämnts ovan, enligt min uppfattning är en förutsättning för att bestämmelserna ska kunna anses vara klara och förutsebara. En bestämmelse som inte är förutsebar torde inte kunna anses vara rättssäker. Svårtolkade rekvisit kan dessutom, som vi lärt oss av SIAT-målet, leda till att en regel inte anses vara proportionerlig mot bakgrund av att den brister i rättssäkerhet.

EU-domstolens slutsats i andra frågan är enligt mig självklar. Om moderbolaget redan visat att det finns begränsningar i möjligheten till förlustöverföring finns det ingen mening med att visa avsaknaden av subjekt som kunnat dra nytta av förlusten om dessa begränsningar *inte* funnits.

Vad gäller andra rättssäkerhetsaspekter, såsom rätten till domstolsprövning och rätten en rättvis rättegång, innefattande rätten att bli hörd och inkomma med bevisning, är dessa svåra att bedöma då HFD enbart avvisade förfrågan om ett förhandsavgörande. Parterna kan fortfarande driva frågan den vanliga vägen och torde då kunna luta sig tillbaka mot EU-domstolens förhandsavgörande.

Värt att nämna är att EU-domstolen, i både Holmen och Memira, fäster stor vikt vid frågan om huruvida förlusten kan utnyttjas genom en avyttring till utomstående part. Som tidigare nämnt är denna situation mer komplex i många staters interna skattelagstiftning än vad EU-domstolen ger uttryck för. Exempelvis fanns det i Memira-målet tyska spärregler som innebär att den utomstående köparen inte *kan* tillgodoräkna sig underskottet. Motsvarande lagstiftning finns även i andra medlemsstater. Skälen bakom sådan reglering

²⁴⁰ E-postkorrespondens med Helena Andersson, 24 juni 2020.

är att motverka skatteplanering och skatteflykt genom förvärv av förlustbolag i såväl interna som gränsöverskridande situationer. Av ovanstående går det att dra en viktig slutsats från de båda domarna. De understryker nämligen att den inre marknaden och de fria rörligheterna inte innebär att en medlemsstats nationella skattelagstiftning är förpliktad att behandla en rent intern situation på samma sätt som en gränsöverskridande situation. Denna slutsats har även Dahlberg identifierat i sin rapport *EU och svensk företagsbeskattning*.²⁴¹ Genom att EU-domstolen betonar möjligheten att avyttra förlustbolaget externt, har de dessutom egentligen bara förskjutit en del av problemet med proportionalitetsbedömningen till den frågande nationella domstolen. Det blir då upp till den nationella domstolen att ta ställning till om de begränsningarna som finns i möjligheten för det förvärvande bolaget att utnyttja förlusterna, utgör en sådan kraftig begränsning att förlusten ändå ska anses vara slutlig.²⁴²

Eftersom alternativet att avyttra förlustbolaget i många fall kan finnas kvar som en ”sista utväg” kan det tämligen bli svårt att nå upp till kraven på en slutlig förlust. En seriös aktör skulle kanske dessutom välja att avstå från att sälja sitt förlustbolag av etiska skäl, eller för att undvika risker, om alternativet var att sälja det till en tvivelaktig aktör. Väljemark lyfter att EU-domstolens avsikt med nämnda beviskrav inte kan vara att tvinga fram en avyttring av förlustbolaget. Skulle moderbolaget välja likvidation eller fusion framför att avyttra förlustbolaget till en utomstående part där den utomstående parten haft möjlighet att utnyttja förlusten, kan detta ändå inte innebära att möjligheten till gränsöverskridande förlustavdrag går förlorad. Någon sådan intention tycks inte framgå av domarna menar Väljemark. Dessutom skulle det främja oetisk skatteplanering i form av handel med underskottsbolag, något som EU ämnar motverka.²⁴³ Detta resonemang går även ihop med slutsatsen att det enbart är möjligheten för förlustbolaget eller utomstående part att använda förlusten i framtiden som är relevant att beakta.

²⁴¹ Jfr Dahlgren (2019) s. 96 f.

²⁴² Ibid. s. 95 f.

²⁴³ Se Väljemark (2019) s. 445-455.

Staberg förväntade sig ett avgörande av HFD och ser avvisningen som ett utslag av HFD:s allt mer restriktiva inställning till att pröva förhandsbesked. Han menar att HFD på senare tid verkar anse att det nästan aldrig är av vikt för skattskyldiga att få förhandsbesked, och att HFD använder sig av allt mer konstruerade motiveringar för att undanröja meddelade förhandsbesked. Detta skulle kunna tolkas som att HFD på egen hand –utan lagstiftning – har infört vad som i praktiken är ett krav på prövningstillstånd för förhandsbesked. Sådant indirekt krav kan resultera i att färre söker förhandsbesked eftersom många förhandsbesked numera undanröjs av HFD. Detta kan i sin tur resultera i att Skatterättsnämnden kan komma att lägga ner i brist på ansökningar.²⁴⁴

Mot bakgrund av Holmen och Memira råder det inga tvivel om att det krävs en justering av 35a kap. IL. Reglerna behöver justeras så att de inkluderar indirekt ägande, åtminstone när det mellanliggande bolaget har hemvist i samma stat som förlustbolaget. Kravet på likvidation bör utvidgas till att inkludera fusion och möjligtvis även konkurs. Likaså måste bestämmelsen om att en förlust inte är slutlig om skälet till att den inte kan utnyttjas av dotterbolaget är att det saknas en rättslig möjlighet till detta justeras.

²⁴⁴ E-postkorrespondens med Lennart Staberg, 3 juni 2020.

5 Sammanfattande slutsatser

5.1 Inledning

Under detta avsnitt kommer mina avslutande reflektioner och slutsatser att presenteras och den analys som förts löpande genom uppsatsen kommer att sammanfattas.

Avsnitt 5.2 ämnar redogöra för moderbolagets beviskrav avseende dotterbolagets slutliga förlust, samt hur beviskravet påverkas av EU-domstolens uttalande att avsaknaden av andra subjekt som kan utnyttja förluster inte är betydelsefull för domstolens bedömning.

Avsnitt 5.3 ämnar besvara frågan om huruvida HFD:s avvisningsbeslut av begärda förhandsbesked och därmed undanröjande av EU-domstolens tidigare meddelade förhandsbesked kan påverka rättsosäkerheten hos svenska företag.

5.2 Moderbolagets beviskrav

Av EU-domstolens förhandsavgörande kan vi konstatera att de håller fast vid Marks & Spencer-principen. För att ett moderbolag ska beviljas koncernavdrag för dotterbolagets slutliga förlust krävs det därmed att moderbolaget visat att alla möjligheter att använda förlusten har uttömts och det inte finns möjlighet att använda förlusten i framtiden, varken av förlustbolaget själv eller utomstående part efter en överlåtelse. Huruvida det tidigare funnits möjligheter att utnyttja förlusten eller inte ska inte beaktas vid bedömningen.

EU-domstolen har genom praxis gett en antydning om vad som är att anse som slutlig förlust. Den har dock inte gett någon tydlig vägledning gällande själva beviskravet, utan verkar lämna det åt de nationella domstolarna att avgöra. Det som är klarlagt är att om moderbolaget kan visa att det inte finns någon

möjlighet för förlusterna att utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående part, har det nått upp till sitt beviskrav. Det faller ofta tillbaka på vilka möjligheter det finns att sälja bolaget. Det är i denna så kallade ”sista utvägen” som det verkar finnas vissa bevisvårigheter. Även detta verkar vara upp till den nationella domstolen att avgöra.

EU-domstolen ger alltså viss vägledning vad gäller den slutliga förlusten. Det finns därmed en poäng i att finna EU-domstolens uppfattning om vad som är slutligt. Själva bevisreglerna hamnar dock på den nationella domstolen. Det enda kravet från EU-domstolen är att rekvisiten ska vara tydliga för att i sin tur kunna räknas som rättssäkra, vilket framgår av mål C-318/10 *SIAT*. På så vis kan alltså bevisreglerna, och därmed även koncernavdragsreglerna, till viss del se olika ut i olika medlemsstater.

Beviskravet är i svensk skatteprocess ställt vid sannolikt. Det är dock inte helt tydligt vad det kravet faktiskt innebär. Att göra sannolikt att förlustbolaget själv inte kan utnyttja förlusterna torde inte vara så svårt. Moderbolaget kan helt enkelt visa att dotterbolaget likviderats, fusionerats, gått i konkurs eller att tidsfristen för att utnyttja förlusten har passerat. När det gäller att göra sannolikt att det inte finns möjlighet för utomstående part att efter en överlåtelse utnyttja förlusten är svaret inte lika enkelt. Möjligheten att avyttra förlustbolagen förutsätter att moderbolaget får en ekonomisk ersättning av att någon annan kan utnyttja förlusten. Jag anser att det kan argumenteras för att den enkla omständigheten att det rör sig om ett kraftigt förlustdrabbat bolag på egen hand vara tillräckligt för att nå upp till kravet, eftersom sådan ersättning i praktiken kommer att vara kraftigt begränsad borde. Åtminstone borde det vara tillräckligt i fall, likt *Memira*, då endast ett skalbolag finns kvar. Denna slutsats kan dock inte utläsas av EU-domstolens praxis. Moderbolaget måste alltså inkomma med någon ytterligare bevisning utöver att bolaget är förlustdrabbat för att inte drabbas negativt av sin bevisbörda.

Om EU-domstolen enbart syftat på den teoretiska möjligheten att avyttra bolaget till en utomstående part som kan utnyttja förlusterna, blir det enda sättet ett moderbolag kan nå upp till beviskravet att visa på att det finns bestämmelser i dotterbolagsstaten som begränsar en sådan möjlighet. Den enda bedömningspunkten blir alltså huruvida det teoretiskt sett är tillåtet att sälja, oavsett om det finns någon intresserad köpare eller inte. Ett sådant resonemang tycker jag mig dock inte se i domstolens förhandsavgöranden. Finns inga begränsningar i dotterbolagsstaten måste moderbolaget alltså kunna nå upp till sitt beviskrav genom att visa att det inte finns någon köpare till bolaget. Att visa på avsaknaden av köpare känns emellertid som ett relativt högt och oproportionerligt krav att ställa på den skattskyldige. Dessutom vållar ett sådant krav ytterligare bevisfrågor. Hur noga ska intresset på marknaden undersökas? Räcker det med att visa att ingen har visat intresse för att köpa bolaget? Vilka krav kan anses vara okej att ställa på en eventuell köpare? Borde vilken köpeskilling som helst accepteras av bolaget? Ett rimligt alternativ är istället att moderbolaget ska visa att en avyttring av affärsmässiga skäl vore omotiverad, eller åtminstone oetisk, med hänsyn till andra alternativ, såsom fusion eller likvidation. Lyckas moderbolaget visa något av ovanstående har det enligt mig uppnått sitt beviskrav. Då det är upp till den enskilda domstolen själv att avgöra vilket bevisvärde ett åberopat bevis har går det däremot inte att konstatera exakt vilken slags bevisning som är tillräcklig, ens inom Sverige, eftersom det skiljer sig från fall till fall.

Värt att uppmärksamma i bedömningen är att det inte framgår av EU-domstolens förhandsavgöranden huruvida den utomstående parten måste kunna utnyttja hela förlusten, eller endast en del av den, för att en avyttring ska bli relevant i bedömningen. En sådan förutsättning är självklart av relevans vid fastställandet av beviskravet. Ytterligare en intressant aspekt är vad som gäller vid en eventuell avyttring då ersättningen blivit begränsad. I en situation där den nationella domstolen påstår att ett bolag hade kunnat avyttras till en utomstående part för en ersättning om 50% av förlustsumman, men moderbolaget valde att inte göra detta. Ska moderbolaget då inte få något

avdrag beviljat överhuvudtaget eller ska de få dra av 50%? Detta säger EU-domstolen ingenting om.

EU-domstolens uttalande om att avsaknaden av andra subjekt som kan utnyttja förlusterna inte är betydelsefullt för domstolens bedömning påverkar beviskravet på så sätt att om moderbolaget redan visat att förlusten inte kan utnyttjas, varken av dotterbolaget självt eller av en utomstående part, behöver moderbolaget inte visa avsaknaden av annat subjekt som kunnat utnyttja förlusterna. I praktiken torde detta emellertid inte påverka beviskravet. Det finns ingen mening för moderbolaget att visa avsaknaden av subjekt som kunnat dra nytta av förlusten, om det redan visat att det finns begränsningar i möjligheten till förlustöverföring.

Det råder inga tvivel om att 35a kap. IL är oförenligt med etableringsfriheten. En justering av bestämmelserna kommer att öka förutsebarheten för de skattskyldiga och även tydliggöra det beviskrav som ställs på moderbolaget. Tydligare bevisregler är nödvändigt för att bestämmelserna ska kunna anses vara mer rättssäkra. Om bevisreglerna inte är utformade i lagtexten kan de istället komma till uttryck genom prejudikat från HFD.

5.3 HFD:s avvisningsbeslut

Trots att HFD fick svar på de frågor de ställt EU-domstolen i sin ansökan om förhandsavgörande valde de att avvisa de båda ansökningarna om förhandsbesked med motiveringen att det rörde sig om bevisfrågor. EU-domstolen försköt visserligen en del av problemet med proportionalitetsbedömningen till den frågande nationella domstolen genom att betona möjligheten att avyttra förlustbolaget externt. Det innebär att det blir HFD som får ta ställning till om de begränsningar som finns i möjligheten för det förvärvade bolaget att utnyttja förlusterna utgör en sådan kraftig begränsning att förlusten ändå ska anses vara slutlig. I Holmen fanns tydliga begränsningar i spansk rätt som hindrar en extern part från att utnyttja förlusterna efter en avyttring. Även Memira kunde visa på att sådana begränsningar fanns i de

tyska spärreglerna. Det borde således inte råda någon tvekan om att moderbolagen nått upp till de beviskrav som ställts.

Jag håller med Memiras ombud, Lennart Staberg, om att HFD:s avvisningsbeslut snarare ligger i linje med att HFD verkar vilja införa prövningstillstånd på förhandsavgörande. Den hade en möjlighet att skapa prejudikat och därmed skapa förutsebarhet på rättsområdet, men valde att inte göra detta – något som starkt kan kritiseras. HFD:s avvisningsbeslut innebär att rättsosäkerheten hos svenska företag fortfarande är lika stor. Företag borde å andra sidan kunna förutse sitt utfall genom att titta på EU-domstolens förhandsavgörande. Både Holmen och Memira torde således kunna känna sig säkra på att få sina koncernavdrag beviljade med hänsyn till EU-domstolens resonemang. Skulle Skatteverket eller en domstol mot förmodan neka bolagen rätt till koncernavdrag, motiverat av möjligheten till avyttring till utomstående part, är det min uppfattning att detta gått emot EU-domstolens resonemang. Det kan även ifrågasättas om ett sådant beslut inte också brustit i EU-domstolens proportionalitetsbedömning med hänsyn till rättssäkerheten då reglerna inte är tillräckligt tydliga.

Käll- och litteraturförteckning

Otryckta källor

Helena Andersson, skattejurist på Holmen, e-post
<Helena.Andersson2@holmen.com> den 24 juni 2020.

Lennart Staberg, partner på PwC (ombud för Memira), e-post
<lennart.staberg@pwc.com> den 3 juni 2020.

Tryckta källor

Offentligt tryck

Sverige

Propositioner

Prop. 1984/85:32 om riktlinjer för det framtida arbete mot ekonomisk brottslighet.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

Prop. 2009/10:80 En reformerad grundlag.

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

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.

Prop. 2014/15:131 Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor.

Prop. 2017/18:279 Stärkt rättssäkerhet i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Statens offentliga utredningar

SOU 1938:44 Processlagberedningens förslag till rättegångsbalk.

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattning.

SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet.

SOU 2014:75 Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål.

Utskottsbetänkanden

Bet. 2009/10:SkU36 Koncernavdrag i vissa fall.

Europarätt

Primärrätt

Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

Fördraget om Europeiska unionen.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Sekundärrätt

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

Rådets direktiv om ändring av direktiv 2016/1164/EU vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

Rådets direktiv 2017/1872/EU av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen.

Litteratur

Andersson, Simon: ”Rättsdogmatisk metod och bevisvärdering” s. 427-450. I Lainpelto, Katrin – Andersson, Simon (red.), *Festskrift till Christian Diesen*. Stockholm 2014.

Bergström, Sture: *Förutsebarhet: en studie i Regeringsrättens rättslämning*. Uppsala 1987.

Bernitz, Ulf – Kjellgren, Anders: *Europarättens grunder*. 6 uppl., Stockholm 2018.

- Bolding, Per Olof: *Bevisbördan och den juridiska tekniken*. Uppsala 1951.
- Bylander, Eric: ”Regeringsformens krav på alla rättegångars genomförande rättvist och inom skälig tid”. I: SvJT 2017 s. 370-398.
- Cejie, Katia – Hilling, Maria: ”Aktuellt om EU-domstolens praxis - direktbeskattning”. I: *Skattenytt* 2012 s. 700-708.
- Craig, Paul – De Búrca, Gráinne: *EU Law, text, cases and materials*. 6 uppl., Oxford 2015.
- Dahlberg, Mattias: *EU och svensk företagsbeskattning*. Stockholm 2019.
- Danelius, Hans: ”Europadomstolens domar – tredje kvartalet 2001”. I: SvJT 2001 s. 806-840.
- Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*. 4 uppl. Stockholm 2012.
- Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*. 5 uppl. Stockholm 2015.
- Dahlberg, Mattias: *Internationell Beskattning*. 5 uppl., Lund 2020.
- Dahlberg, Mattias: ”Rättsfall”. I: *Skattenytt* 2006 s. 142-146.
- Ekelöf, Per Olof: ”Bevisvärde, tillräckligt bevis och bevisbörda”, s. 1-7. I Lundstedt, Vilhelm – Berglund, Hadar (red.), *Festskrift tillägnad Vilhelm Lundstedt*. Uppsala 1947.
- Ekelöf, Per Olof – Edelstam, Henrik – Heuman, Lars: *Rättegång H.4*. 7 uppl., Stockholm 2009.
- Frändberg, Åke: *Rättsordningens idé - En analogi i allmän rättslära*. Uppsala 2005.
- Hartley, Trevor C.: *The foundation of European Community Law*. 6 uppl., Oxford 2007.
- Heuman, Lars: *Bevisbörda och beviskrav i tvistemål*. Stockholm 2005.
- Hilling, Maria: ”Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?” I: *SvSkT* 2012(a) s. 754-772.
- Hilling, Maria: ”Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?” I: *SvSkT* 2012(b) s. 814-827.

- Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*. Stockholm 1995.
- Jareborg, Nils: "Rättsdogmatik som vetenskap". I: *SvJT* 2004 s. 1-10.
- Kleineman, Jan: "Rättsdogmatisk metod", s. 21-46. I Nääv, Maria – Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. 2 uppl., Lund 2018.
- Lang Michael: "Direct taxation: is the ECJ heading in a new direction?". I: *European Taxation* 2006, vol. 46 nr 9, s. 421-430.
- Leidhammar, Börje: *Bevisprövning i taxeringsmål*. Stockholm 1995.
- Lindell, Bengt: *Civilprocessen: rättegång samt skiljeförfarande och medling*. 4 uppl., Uppsala 2017.
- Lindell, Bengt: *Sakfrågor och rättsfrågor: en studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt*. Uppsala 1987.
- Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer – Simon-Alemdal, Teresa – Persson Österman, Roger: *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt*. 17 uppl., Lund 2019.
- Nordklint, Caroline: *Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen*. Stockholm 2019.
- Olivecrona, Karl: *Beviskyldigheten och den materiella rätten*. Uppsala 1930.
- Rabe, Gunnar – Hellenius, Richard: *Det svenska skattesystemet*. 24 uppl., Visby 2011.
- Ramberg, Christina – Beshar, Alexander – Carlson, Laura – Croon, Adam – Granmar, Claes – Kleist, David – Leviner, Pernilla – Norée, Annika: *Rättskällor - en introduktion i kritiskt tänkande*. Uppsala 2018.
- Reichel, Jane: "EU-rättslig metod", s. 109-142. I I Nääv, Maria – Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. 2 uppl., Lund 2018.
- Sandgren, Claes: *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*. 4 uppl., Uppsala 2018.
- Stening, Anders: "Rättssäkerhet och bevisning". I Sterzel, Fredrik (red.) *Rättsstaten – rätt, politik och moral*. Stockholm 1996.
- Ståhl, Kristina – Persson Österman, Roger – Hilling, Maria – Öberg, Jesper: *EU Skatterätt*. 3 uppl., Uppsala 2011.

Vanistendael, Frans: ”The ECJ at the crossroads: balancing tax sovereignty against the imperatives of the Single Market” I: *European Taxation* 2006, vol. 46 nr 9, s. 413-420.

Von Bahr, Stig: ”Något om EG-domstolens praxis på skatteområdet”, s. 67-82. I Meltz, Peter – Arvidsson, Richard – Silfverberg, Christer (red.), *Festskrift till Gustaf Lindencrona*. Stockholm 2003.

Von Essen, Ulrik: *Processramen i förvaltningsmål, ändring av talan och anslutande frågor*. Stockholm 2009.

Väljemark, Caroline: ”Gränsöverskridande förlustavdrag: Kommentar på EU-domstolens domar i Holmen och Memira”. I *SvSkT* 2019 s. 445-458.

Väljemark, Caroline: ”Gränsöverskridande förlustutjämning – HFD begär förhandsavgörande”. I: *SvSkT* 2018 s. 285-299.

Väljemark, Caroline: ”Gränsöverskridande koncernavdrag och kravet på ’definitiv förlust’ i ljuset av EU-domstolens dom i Kommissionen mot Förenade Kungariket”. I: *SvSkT* 2015 s. 690-699.

Westberg, Peter: ”Processtaktik och bevisbörda i dispositiva tvistemål”, s. 731-754. I Lindell, Bengt – Andersson, Torbjörn (red.), *Festskrift till Per Henrik Lindblom*. Uppsala 2004.

Zila, Josef: ”Om rättssäkerhet”. I: *SvJT* 1990 s. 284-305.

Elektroniska källor

Nationalencyklopedin: ”rättssäkerhet”, <<https://www-nese.ludwig.lub.lu.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/r%C3%A4ttss%C3%A4kerhet>>, hämtad: 2020-07-11.

Söderlund, Oscar – Ohlsson, Fredrik: ”Koncernavdragsreglerna prövas i EU-domstolen”. PwC, publicerad: 15 februari 2019.

<<https://blogg.pwc.se/taxmatters/koncernavdragsreglerna-provas-i-eu-domstolen>>, hämtad: 2020-05-11.

Övrigt

Holmen AB:s yttrande (a) i mål nr 5544-16 den 23 augusti 2019.

Holmen AB:s yttrande (b) i mål nr 5544-16 den 27 september 2019.

Memiras yttrande i mål nr 4165-16 (beredningsenhet 4) den 29 augusti 2019.

Skatteverkets yttrande i mål nr 5544-16 den 12 september 2019.

Rättsfallsförteckning

Sverige

Högsta domstolen

NJA II 1943 s. 444.

NJA 2012 s. 1073.

NJA 2016 s. 320.

Högsta förvaltningsdomstolen (med beteckningen ”Regeringsrätten” fram till den 31 december 2010)

RÅ 2001 ref. 22.

RÅ 2009 ref. 13.

RÅ 2009 ref. 14.

RÅ 2009 ref. 15.

RÅ 2009 ref. 37.

HFD 2012 ref. 69.

HFD 2013 ref. 3.

Högsta förvaltningsdomstolens mål nr 4165-16 (överklagat förhandsbesked av den 18 maj 2017, dnr 109-16/D).

Högsta förvaltningsdomstolens mål nr 5544-16 (överklagat förhandsbesked av den 30 september 2016, dnr 30-15/D).

Övriga svenska domstolar

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2015-02-06, mål nr. 12542-14.

Europeiska unionen

EU-domstolen

6/64 *Costa mot E.N.E.L*, ECLI:EU:C:1964:66.

C-120/78 *Cassis de Dijon*, ECLI:EU:C:1979:42.

C-204/90 *Bachmann*, ECLI:EU:C:1991:340.

C-55/94 *Gebhard*, ECLI:EU:C:1995:411.

C-250/95 *Futura Participations*, ECLI:EU:C:1997:239.

C-212/97 *Centros*, ECLI:EU:C:1999:126.

C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, ECLI:EU:C:1999:216.

C-294/97 *Eurowings*, ECLI:EU:C:1999:524.

C-136/00 *Danner*, ECLI:EU:C:2002:558.

C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, ECLI:EU:C:2002:749.

C-168/01 *Bosal Holding*, ECLI:EU:C:2003:479.

C-9/02 *de Lasteyri du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138.

C-319/02 *Manninen*, ECLI:EU:C:2004:484.

C-446/03 *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763.

C-152/03 *Ritter-Coulais*, ECLI:EU:C:2006:123.

C-471/04 *Keller Holding*, ECLI:EU:C:2006:143.

C-470/04 *N*, ECLI:EU:C:2006:525.

C-196/04 *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544.

C-445/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774.

C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, ECLI:EU:C:2007:161.

C-231/05 *Oy AA*, ECLI:EU:C:2007:439.

C-101/05 *Skatteverket mot A*, ECLI:EU:C:2007:804.

C-268/06 *Impact mot Ministry for Agriculture and Food*, EU:C:2008:223.

C-414/06 *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278.

C-337/08 *X Holding BV*, EU:C:2010:89.

C-371/19 *National Grid Indus*, EU:C:2011:785.

C-318/10 *SIAT*, ECLI:EU:C:2012:415.

C-123/11 *A*, EU:C:2013:84.

C-282/12 *Itelcar*, ECLI:EU:C:2013:629.

C-322/11 *K*, EU:C:2013:716.

C-48/13 *Nordea Bank*, EU:C:2014:2087.

C-172/13 *Kommissionen mot Förenade Kungariket*, ECLI:EU:C:2015:50.

C-591/13 *kommissionen/Tyskland*, EU:C:2015:530.

C-657/13 *Verder LabTec*, EU:C:2015:331.

C-650/16 *Bevola*, ECLI:EU:C:2018:424.

C-28/17 *NN*, EU:C:2018:526.

C-607/17 *Memira*, ECLI:EU:C:2019:510.

C-608/17 *Holmen*, ECLI:EU:C:2019:511.

Generaladvokatens förslag till avgörande
C-231/05 *Oy AA*, ECLI:EU:C:2006:551.

C-123/11 *A*, EU:C:2012:488.

C-322/11 *K*, ECLI:EU:C:2013:183.

C-172/13 *Kommissionen mot Förenade Kungariket*, ECLI:EU:C:2014:2321.

C-650/16 *Bevola*, ECLI:EU:C:2018:15.

C-607/17 *Memira*, ECLI:EU:C:2019:8.

C-608/17 *Holmen*, ECLI:EU:C:2019:9.

Europadomstolen

Bendenoun mot Frankrike, mål nr. 12547/86, 24 februari 1994.

Georgiadis mot Grekland, mål nr. 21522/93, 29 maj 1995.

J.J. mot Nederländerna, mål nr. 21351/93, 27 mars 1998.

Dikme mot Turkiet, mål nr. 20869/92, ECHR 2000-VIII.

Karakasis mot Grekland, mål nr. 38194/97, 17 oktober 2000.

Beer mot Österrike, mål nr. 30428/96, 6 februari 2001.

Baumann mot Frankrike, mål nr. 33592/96, ECHR 2001-V.

Ferrazzi mot Italien, mål nr. 44759/98, ECHR 2001-VII.

Sajtos mot Grekland, mål nr. 53478/99, 21 mars 2002.

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, mål nr. 36985/97, 23 juli 2002.

Janosevic mot Sverige, mål nr. 34619/97, ECHR 2002-VII.

Skondrianos mot Grekland, mål nr. 63000/00, 74291/01 och 74292/01, 18 december 2003.

Yiarenios mot Grekland, mål nr. 64413/01, 19 februari 2004.

Saez Maeso mot Spanien, mål nr. 77837/01, 9 november 2004.

Hooper mot Förenade kungariket, mål nr. 42317/98, 16 november 2004.

Prikyan och Angelova mot Bulgarien, mål nr. 44624/98, 16 februari 2006.

Donadze mot Georgien, mål nr. 74644/01, 7 mars 2006.

Julius Kloiber Schlachthof GmbH m.fl. mot Österrike, mål nr. 21565/07, 21572/07, 21575/07 och 21580/07, 4 april 2013.

EFTA-domstolen

E-15/16 *Yara* den 13 september 2017.