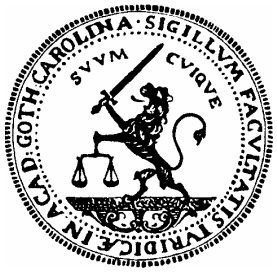

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Glenn Nyström

Bristen på gränsöverskridande förlustutjämning inom EU

– en studie av utvalda nationella system och av kommissionens förslag till en lösning på problemet

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2009

Innehåll

SUMMARY 1

SAMMANFATTNING 2

FÖRORD 3

FÖRKORTNINGAR 4

1 INLEDNING 5

1.1 Bakgrund 5

1.2 Syfte och frågeställning 6

1.3 Terminologi 6

1.4 Avgränsning 7

1.5 Metod och material 7

1.6 Disposition 8

2 PROBLEMBESKRIVNING 9

2.1 Introduktion 9

2.2 Förklaring av problemet 9

2.3 Konsekvenser av problemet 10

2.4 Överblick över kommissionens arbete 11

2.4.1 Arbetet fram till år 1990 11
2.4.2 Arbetet år 1990 och framåt 12

2.5 Sammanfattning 13

3 EG-RÄTTEN OCH DEN DIREKTA FÖRETAGSBESKATTNINGEN 14

3.1 Introduktion 14

3.2 Allmänt om EG-rätten 14

3.3 EG-fördraget 15

3.4 EG-domstolen 16

3.4.1 EG-domstolens uppgifter 16
3.4.2 EG-domstolens praxis 16

3.4.2.1 Marks & Spencer 17
3.4.2.2 Oy AA 18

3.5 Sammanfattning 20

4 NATIONELLA SYSTEM FÖR FÖRLUSTUTJÄMNING 21

4.1 Introduktion 21

4.2 Överblick över systemen i EU 21

4.3 Förenade kungariket 22

4.3.1 Bakgrund 22
4.3.2 Systemet enligt gällande lagstiftning 22
4.3.3 Systemet ur ett EG-rättsligt perspektiv 24

4.4 Sverige 25

4.4.1 Bakgrund 25
4.4.2 Systemet enligt gällande lagstiftning 25
4.4.3 Systemet ur ett EG-rättsligt perspektiv 26

4.5 Österrike 28

4.5.1 Bakgrund 28
4.5.2 Systemet enligt gällande lagstiftning 28
4.5.3 Systemet ur ett EG-rättsligt perspektiv 30

4.6 Sammanfattning 31

5 FÖRSLAG PÅ EU-NIVÅ 32

5.1 Introduktion 32

5.2 Kommissionens strategi 32

5.3 Förslaget till ett direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning 33

5.3.1 Syftet, idén och förfarandet med förslaget 33
5.3.2 Förslagets närmare utformning 34
5.3.3 Särskilda aspekter 35
5.3.3.1 Förlustöverföring- mellan vilka bolag? 35
5.3.3.2 Förlustberäkningen och motvilligheten till gränsöverskridande förlustutjämning 36
5.3.3.3 Förlustbegreppet 36

5.4 HST 37

5.4.1 Syftet, idén och förfarandet med förslaget 37
5.4.2 Förslagets närmare utformning 38
5.4.3 Särskilda aspekter 39
5.4.3.1 Fördelningsnyckeln 39
5.4.3.2 Ekonomiska konsekvenser 39
5.4.3.3 Konsekvenser av 27 potentiella hemstater 40

5.5 CCCTB 41

5.5.1 Syftet, idén och förfarandet med förslaget 41
5.5.2 Förslagets närmare utformning 42

5.5.3 Särskilda aspekter 43
5.5.3.1 Fördelningsnyckeln 43
5.5.3.2 Ekonomiska konsekvenser 44
5.5.3.3 CCCTB och skattekonkurrensen 44

5.6 Sammanfattning 45

6 ANALYS 46

6.1 Introduktion 46

6.2 EG-domstolen 47

6.3 De nationella systemen för förlustutjämning 49

6.4 Förslagen på EU-nivå 51

6.5 Om möjligheten till en lösning 53

6.6 Slutsats 55

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING 56

RÄTTSFALLSFÖRTECKNING 62

Summary

As a rule a group of companies in a Member State within the EU has a possibility to set off losses in one company against profits in another company. This since most Member States has rules allowing domestic loss relief for groups of companies. In this way a group of companies is not "overtaxed". However, most Member States do not offer cross-border loss relief. Consequently a group with companies in different Member States can not set off losses against profits in the way described above. This lack of cross-border loss relief is something the European Commission has worked a lot with to solve and it is also the subject of this thesis.

Three proposals have been discussed during the European Commission's work to solve the lack of cross-border loss relief. These are a proposal for a directive on cross-border loss relief, HST and CCCTB. At the moment the European Commission is most busy with CCCTB. CCCTB was intended to be introduced in the autumn of 2008, but it has still not been introduced. The resistance from the Member States has, as in the case with the other two proposals, simply been too big. In the absence of an adoption of a proposal made by the European Commission, the European Court of Justice has come to get an important role when it comes to the right to cross-border loss relief. In this thesis the European Court of Justice and its judgments as well as the three proposals above are analyzed. In addition, the national systems for loss relief in the United Kingdom, Sweden and Austria are presented. The main purpose of this thesis is to answer the following question: Is it possible to solve the problem with the lack of cross-border loss relief for groups of companies within the EU and provided it is, in what way?

In the analysis it is established that it in a shorter period of time is difficult to see how the lack of cross-border loss relief could be completely removed within the EU. However, a possible solution that is presented and that eventually may remove the problem completely is that the CCCTB is adopted through the rules of enhanced cooperation. The requirements to do this are according to the Tax Commissioner Kovács fulfilled. In this way the lack of cross-border loss relief would to a certain degree be removed immediately, through the immediate adoption of CCCTB by some Member States. Those Member States, which choose not to adopt CCCTB, can then observe if there are any economic advantages associated with CCCTB. They can then adopt the proposal too, if they want to. In this way the lack of cross-border loss relief may be completely removed in the long run.

In the analysis it is also established that the lack of cross-border loss relief for groups of companies could be solved by the European Court of Justice and its judgments. However, there are limits to what extent the Court can solve the problem. Besides, the rather unclear judgment in Marks & Spencer has still after three years not been correctly implemented in the law by the United Kingdom. In other words, there are some question marks related to the effectiveness of this way of solving the problem.

Sammanfattning

En koncern med bolag inom en och samma medlemsstat inom EU kan idag i regel kvitta vinster i ett bolag mot förluster i ett annat bolag. De flesta medlemsstaterna har nämligen infört regler som möjliggör förlustutjämning för koncerner. På så vis undviker koncerner att bli ”överbeskattade”. Regler för gränsöverskridande förlustutjämning saknas emellertid i de flesta medlemsstaterna. Koncerner med bolag i olika medlemsstater kan därmed oftast inte förlustutjämna mellan dessa på ovan beskrivet sätt. Detta problem med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning har kommissionen länge arbetat med att lösa och är också ämnet för detta examensarbete.

Under kommissionens arbete med att lösa bristen på gränsöverskridande förlustutjämning har tre förslag diskuterats. Dessa är ett förslag till direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning, HST och CCCTB. Det för närvarande mest aktuella förslaget är CCCTB. CCCTB var tänkt att läggas fram redan i höstas, men har fortfarande inte lagts fram. Motståndet från medlemsstaterna mot förslaget har, precis som mot de andra två förslagen, helt enkelt varit för stort. Då inget av förslagen från kommissionen ännu har antagits har EG-domstolen och dess praxis kommit att få betydelse för möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning. I examensarbetet behandlas såväl EG-domstolen och dess praxis som de tre nämnda förslagen. Därutöver presenteras de nationella systemen för förlustutjämning i Förenade kungariket, Sverige och Österrike. Syftet med examensarbetet är framförallt att besvara huvudfrågeställningen: Är det möjligt att lösa problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning för koncerner inom EU och i så fall hur?

I analysen konstateras att det är svårt att utifrån ett kortare tidsperspektiv se hur problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning skall kunna undanröjas helt inom EU. Dock presenteras en lösning som på sikt kan undanröja problemet helt. Denna lösning är att CCCTB antas genom reglerna om närmare samarbete. Förutsättningarna för att detta skall kunna ske är enligt tull- och skattekommissionären Kovács uppfyllda. På detta sätt skulle problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning omedelbart undanröjas till viss del, genom att ett antal medlemsstater antar förslaget. De medlemsstater som väljer att inte anta förslaget direkt får då samtidigt möjlighet att se om det finns ekonomiska fördelar med förslaget. De kan därefter välja att ansluta sig, om de vill. På så vis skulle problemet på sikt eventuellt kunna undanröjas helt inom EU.

I analysen konstateras också att bristen på gränsöverskridande förlustutjämnig skulle kunna undanröjas genom EG-domstolen och dess praxis. Dock finns det begränsningar i vilken utsträckning EG-domstolen kan lösa problemet. Dessutom har den otydliga domen i Marks & Spencer fortfarande efter tre år inte implementerats korrekt av Förenade kungariket i dess lagstiftning. Med andra ord finns det ett antal frågetecken relaterade till effektiviteten kring att lösa problemet på detta sätt.

Förord

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg, som gav mig idén till ämnet för detta examensarbete och som under arbetets gång har kommit med värdefulla synpunkter.

Jag vill också tacka bibliotekarierna vid Juridicum i Lund för den hjälp jag har fått med informationssökningen till detta examensarbete.

Slutligen vill jag tacka de anställda vid PricewaterhouseCoopers i Malmö för en mycket intressant och lärorik praktik under mars månad.

Förkortningar

CCCTB	Common consolidated corporate tax base
CTIIM	Company taxation in the internal market
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EESK	Europeiska ekonomiska och sociala kommittén
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
FA 1998	Finance Act 1998
FA 2006	Finance Act 2006
HST	Home State Taxation
ICTA	Income and Corporation Taxes Act 1988
IL	Inkomstskattelagen
KStG	Körperschaftsteuergesetz
p.	punkt
RegR	Regeringsrätten
s.	sida
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I slutet av år 2008 var det tänkt att ett lagförslag om en gemensam konsoliderad skattebas för företag (CCCTB) skulle läggas fram av kommissionen. Så blev nu inte fallet. Tull- och skattekommissionären László Kovács konstaterade istället i september 2008 att mer arbete återstod att göra innan förslaget kunde läggas fram.[1] Efter detta tillkännagivande började åsikter vädras och rykten florera kring det uteblivna framläggandet. Skatterådgivare hävdade att CCCTB var för komplicerat, medan rykten gjorde gällande att medlemsstaternas motstånd mot CCCTB var för stort. Av de medlemsstater som har uttryckt sitt motstånd mot CCCTB tillhör Irland de mest högljudda. Irländarna befarar att CCCTB bara är ett steg på vägen mot en gemensam bolagsskattesats i EU.[2] Orsaken till oron för en gemensam bolagsskattesats är att Irland med en bolagsskattesats på 12,5 % har en av de lägsta i EU. Denna låga bolagsskattesats bidrar till att Irland i konkurrens med andra medlemsstater i EU kan locka till sig företag.[3]

När, eller överhuvudtaget om, förslaget till CCCTB kommer att läggas fram får mot bakgrund av det anförda anses som osäkert. Utifall inget förslag läggs fram och antas i framtiden får detta ses som ett nederlag för EU. Mycket tid har nämligen lagts ned på förslaget och dessutom uttalade rådet år 2000 i Lissabon-strategin följande målsättning: ”EU skall bli världens mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomi…".[4] En viktig del för att uppnå denna målsättning är enligt kommissionen att undanröja skattehinder för koncerner med gränsöverskridande verksamhet, vilket är precis vad CCCTB syftar till att göra.[5]

Ett av de skattehinder för koncerner verksamma i EU som CCCTB avser att undanröja är bristen på gränsöverskridande förlustutjämning. Detta skattehinder, som är ämnet för detta examensarbete, har kommissionen upprepade gånger uppmärksammat och även försökt att undanröja genom andra förslag. Men liksom CCCTB riskerar att göra, har dessa förslag sedermera runnit ut i sanden. Det verkar helt enkelt vara svårt att komma fram till en gemensam lösning på problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning. I frånvaron av en sådan gemensam lösning har EG-domstolens praxis kommit att få betydelse för möjligheterna till gränsöverskridande förlustutjämning. Denna praxis påverkan märktes i Sverige så sent som den 11/3 2009, då RegR i bedömningen av de svenska reglerna om koncernbidrag hänvisade direkt till denna praxis.[6]

[1] Faith, J. *Kovács postpones CCCTB proposals*.
[2] Faith, J. *Common tax base plans on hold under new EU presidency*.
[3] Rapport till Globaliseringsrådet, s. 7.
[4] Ordförandeskapets slutsatser från Europeiska rådets möte i Lissabon, p. 5.
[5] KOM (2001) 582, s. 3.
[6] Jag återkommer till detta i kapitel 4.

1.2 Syfte och frågeställning

Examensarbetet behandlar problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning för koncerner med bolag i olika medlemsstater inom EU. Mycket arbete har lagts ned för att hitta en lösning på detta problem, men ännu har inget förslag blivit antaget av rådet. Jag avser att ge en bild av det arbete som har lagts ned samt att lyfta fram tre specifika förslag som kommissionen har arbetat med. Dessa förslag är ett förslag till direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning från år 1990, HST och CCCTB. I examensarbetet lyfts också tre nationella system för förlustutjämning fram, vilka är de i Förenade kungariket, Sverige och Österrike. De utvalda systemen är olika konstruerade, vilket också motiverar valet av just dessa system.

Mot bakgrund av den hittills uteblivna framgången för kommissionens förslag är huvudfrågeställningen i examensarbetet följande:

- Är det möjligt att lösa problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning för koncerner inom EU och i så fall hur?

Som ett led i att besvara denna huvudfrågeställning finns det vidare tre underliggande frågeställningar:

- Vad kan EG-domstolen bidra med?

- Går det att dra någon lärdom av de nationella systemen för förlustutjämning som finns i Förenade kungariket, Sverige och Österrike?

- Saknas det någonting i eller kring förslagen på EU-nivå eller har de någonting gemensamt, som kan förklara varför de inte har varit framgångsrika?

Syftet med examensarbetet är att försöka besvara dessa frågeställningar.

1.3 Terminologi

Flera begrepp kommer löpande att förklaras i detta examensarbete. Exempelvis presenteras begreppet koncern lite närmare redan i avsnitt 2.2. Då detta begrepp är av stor betydelse skall dock redan här förklaras vad som exakt avses i ett juridiskt hänseende. För det första består en koncern av två eller flera juridiskt fristående företag. Det kan exempelvis röra sig om aktiebolag. Som kommer att framgå längre fram, närmare bestämt i kapitel 4, krävs för det andra att dessa bolag befinner sig under gemensam kontroll för att de tillsammans skall utgöra en koncern. Med kravet gemensam kontroll avses normalt finansiell kontroll. Ett exempel på finansiell kontroll

är att ett aktiebolag äger majoriteten av andelarna och rösterna i ett annat aktiebolag. Då uppstår ett så kallat moder- och dotterbolagsförhållande.[7]

Ytterligare ett par anmärkningar om begreppen i detta examensarbete skall göras här och nu. Jag använder mig i examensarbetet av begreppet förlustutjämning. En ofta använd synonym för detta begrepp är resultatutjämning. Angående CCCTB och HST har jag valt att inte översätta dessa begrepp till svenska, eftersom de engelska begreppen är de som oftast används i doktrinen (även den svenska). Jag har inte heller översatt namnen på lagarna i Förenade kungariket och Österrike.[8]

1.4 Avgränsning

Då ämnesformuleringen kan uppfattas som väldigt vid skall här ett par viktiga avgränsningar göras. I examensarbetet presenteras totalt sex system för förlustutjämning. Min ambition är inte att behandla dessa system i detalj, utan att ge en mer översiktlig bild av vart och ett av dem. Det finns alltså detaljer i varje enskilt system som jag har valt att inte ta med. När det gäller de nationella systemen skall också påpekas att jag har valt att behandla dessa utifrån ett EG-rättsligt perspektiv. Däremot behandlas inte förslagen på EU-nivå utifrån ett EG-rättsligt perspektiv. Istället tas andra aspekter kring dessa förslag på EU-nivå upp, vilka jag benämner särskilda aspekter. Anledningarna till denna utformning eller avgränsning är flera. En anledning är att utformningen speglar doktrinen väldigt bra. Doktrinen fokuserar helt enkelt inte på det EG-rättsliga perspektivet när det gäller förslagen på EU-nivå, utan här är det andra aspekter som kommer i förgrunden. Dessa andra aspekter är, vilket kommer att framgå, väldigt viktiga och centrala. Med detta i beaktande, och att jag då redan har fått in det EG-rättsliga perspektivet vid behandlingen av de nationella systemen, anser jag denna utformning berättigad.

Noteras skall vidare att jag i examensarbetet bortser från gränsöverskridande förlustutjämning inom ett företag (etablering av fast driftställe) och frågor relaterade till befintliga skatteavtal.

1.5 Metod och material

I examensarbetet har jag dels studerat tre nationella system för förlustutjämning och dels tre förslag på EU-nivå. Beträffande de nationella systemen har jag studerat lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och doktrin. När det gäller de tre förslagen på EU-nivå har jag studerat dessa och jämfört med åsikter som har uttryckts i doktrinen. Nämnas bör att jag, för att få en så bra bild som möjligt av systemen i Förenade kungariket och Österrike,

[7] Se Wiman, s. 15, som förklarar begreppet koncern på angivet vis.
[8] Däremot har jag angående Förenade kungarikets lag valt att översätta section till artikel och schedule till tillägg och angående Österrikes lag har Absatz översatts till stycke.

har använt mig av litteratur från respektive stat på originalspråk. Det är min uppfattning att detta är det enda sättet för att få en tillförlitlig bild och tillräckligt djup kunskap i ämnet.

Beträffande materialet i övrigt kan konstateras att jag har använt mig av en hel del källor, vilket framgår av käll- och litteraturförteckningen. Det finns enligt mig egentligen två anledningar till detta. En anledning är ämnet, som i sig kräver relativt många olika källor. En annan anledning är det krav på objektivitet som ställs på ett examensarbete. Framförallt när det gäller HST och CCCTB finns det en mängd material med såväl positiva som negativa infallsvinklar. För att kunna presentera en objektiv framställning i denna och i examensarbetets övriga delar har jag sett det som en nödvändighet att använda mig av relativt många källor.

Den uppmärksamme noterar också att jag har använt mig av två olika upplagor av Terra & Wattels bok. Anledningen är att den äldre upplagan innehåller ett avsnitt om kommissionens arbete med harmoniseringen av den direkta företagsbeskattningen längre bakåt i tiden, vilket i den senare upplagan har tagits bort.

1.6 Disposition

Dispositionen i examensarbetet är som följer:

I kapitel 2 ges en förklaring till vad problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning egentligen är. Dessutom sätts detta skattehinder in i sitt sammanhang i en historisk överblick över kommissionens arbete sedan 1960-talet.

I kapitel 3 behandlas EG-rätten och den direkta företagsbeskattningen. Kapitlet syftar till att klargöra hur EG-rätten är uppbyggd. Dessutom sker en genomgång av EG-domstolens praxis gällande gränsöverskridande förlustutjämning.

I kapitel 4 beskrivs hur tre utvalda nationella system för förlustutjämning fungerar. De studeras även utifrån ett EG-rättsligt perspektiv.

I kapitel 5 redogör jag för tre förslag som kommissionen har arbetat med/arbetar med och som alla erbjuder en lösning på problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning.

I kapitel 6 kommer avslutningsvis en analys, vilken avrundas med de slutsatser jag har kommit fram till i det här examensarbetet.

Den beskrivna dispositionen innebär att jag avser att vara rent deskriptiv i kapitel 2-5, medan jag i kapitel 6 väver in mina egna funderingar och tankar.

2 Problembeskrivning

2.1 Introduktion

Kommissionen har under 2000-talet flertalet gånger uttalat vikten av en möjlighet till gränsöverskridande förlustutjämning för koncerner inom EU.[9] Detta har skett i ljuset av Lissabon-strategin och i strävan efter att beskattningen inte skall hindra företag från att utnyttja fördelarna med den inre marknaden.[10] En historisk tillbakablick visar att ämnet också var högst angeläget redan innan den inre marknaden trädde ikraft 1993. Motvilligheten till en harmonisering från flera medlemsstater när det gäller den direkta företagsbeskattningen överhuvudtaget har dock varit stor. På grund av detta har bland annat en gemensam lösning för gränsöverskridande förlustutjämning ännu inte åstadkommits. Enligt Dahlberg kan ett skäl till motvilligheten till ett utökat samarbete vara att medlemsstaterna är rädda för att på så sätt gå miste om skatteintäkter.[11]

I detta kapitel följer en överblick över harmoniseringsarbetets utveckling, där arbetet kring gränsöverskridande förlustutjämning sätts in i sitt sammanhang. Men först förklaras innebörden av förlustutjämning och varför kommissionen anser att bristen på gränsöverskridande sådan är ett stort problem.

2.2 Förklaring av problemet

Företag som enligt civilrätten är juridiska personer omfattas i allmänhet av bolagsskatt i samtliga medlemsstater. När ett bolag bildas för att bedriva en viss verksamhet utgör detta en separat enhet. Detta gäller såväl utifrån en rättslig som utifrån en skattemässig synvinkel. En koncern, bestående av exempelvis ett moderbolag och ett dotterbolag, är inte en juridisk person enligt associationsrätten. Den behandlas inte heller som en separat beskattningsbar enhet. Följden är att en förlust inte kan kvittas automatiskt mot en vinst inom en koncern, vilket däremot kan ske inom ett och samma bolag.[12] Många medlemsstater i EU har dock infört system för att kunna möjliggöra förlustutjämning inom en koncern. Detta innebär att ett moderbolag och ett dotterbolag inom en koncern kan kvitta vinster och förluster mot varandra och därmed uppnå en lindrigare beskattning. Eller, som Andersson uttrycker det, koncernen blir på så sätt beskattad för sin

[9] Se KOM (2001) 582, s. 10, KOM (2005) 532, s. 8 och KOM (2006) 824, s. 11.
[10] EU:s inre marknad utgörs av de fyra friheterna. Dessa är fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer mellan medlemsstaterna. Den inre marknaden trädde i kraft i januari 1993. Se EU-upplysningens hemsida för vidare information.
[11] Se Dahlberg, s. 214, som också anger möjligheten till att konkurrera om investeringar genom att erbjuda låga skatter som ett annat skäl.
[12] KOM (2006) 824, s. 7.

nettovinst.[13] Emellertid är det endast ett fåtal av medlemsstaternas system som också tillåter gränsöverskridande förlustutjämning, det vill säga förlustutjämning mellan koncernbolag med hemvist i olika medlemsstater .[14] Två bolag inom samma koncern men med hemvist i olika medlemsstater har således inte samma möjlighet till förlustutjämning som en koncern med bolag i endast en medlemsstat.[15]

Kommissionen menar att de förändringar som skett sedan början av 1990-talet har gjort problemet med diverse skattehinder än större. Bristen på gränsöverskridande förlustutjämning är ett av dessa åsyftade skattehinder.[16] En av de av kommissionen nämnda förändringarna är den ökande ekonomiska integrationen på den inre marknaden samt i EMU. Kommissionen konstaterar att icke skatterelaterade ekonomiska, tekniska och institutionella hinder för handeln fortsätter att avskaffas, medan de skatterelaterade hindren inte har avskaffats i samma takt.[17]

Enligt EESK behöver dock bristen på gränsöverskridande förlustutjämning inte vara ett problem. Motiveringen är att många medlemsstater har ett system som tillåter företag att skjuta fram förluster till ett annat beskattningsår, så att dessa kan kvittas mot företagets framtida vinster.[18] Kommissionen är inte enig med EESK på denna punkt. Den menar att en omedelbar möjlighet till förlustutjämning mellan koncernbolag över gränserna vore önskvärd. Att skjuta fram förluster medför nämligen en tidsfördröjning som är till nackdel för ett företags kassaflöde.[19]

2.3 Konsekvenser av problemet

Kommissionen menar att en bristande möjlighet till gränsöverskridande förlustutjämning påverkar koncerner i deras affärsmässiga beslut. Detta gäller både beslut avseende hur de skall etablera sig (dotterbolag eller fast driftställe) och var de skall etablera sig.[20]

Kommissionen påpekar vidare att bristen på gränsöverskridande förlustutjämning är samhällsekonomiskt skadlig. Det är nämligen inte säkert att det är den som är mest innovativ och effektiv som tar flest marknadsandelar. Istället kan denna konkurrensfördel mycket väl gå om intet genom att inte gränsöverskridande förlustutjämning är tillåten. En försämrad konkurrens drabbar i slutändan också de som är de dominerande

[13] Andersson, s. 375.
[14] Kommissionen nämner i KOM (2006) 824, s. 7, att Danmark, Frankrike, Italien och Österrike har system som är tillämpliga i gränsöverskridande situationer. Även Förenade kungariket har efter domen Marks & Spencer infört ett sådant system, se vidare kapitel 4.
[15] KOM (2006) 824, s. 7.
[16] KOM (2001) 582, s. 10-11.
[17] KOM (2001) 582, s. 4-5.
[18] Europeiska unionens officiella tidning, s. 113.
[19] KOM (2006) 824, s. 3.
[20] KOM (2006) 824, s. 7.

på marknaderna. Dessa företag eller koncerner får nämligen inga incitament till att vara innovativa och att rationalisera. Den slutliga effekten är att såväl företag som konsumenter får betala högre priser.[21]

2.4 Överblick över kommissionens arbete

2.4.1 Arbetet fram till år 1990

Tanken på en harmonisering av företagsbeskattningen har funnits ända sedan upprättandet av EG. Redan 1962 lades Neumark-rapporten[22] fram, vilken år 1970 följdes av Tempel-rapporten.[23] Rapporterna, tillsammans med flera andra initiativ, hade syften såsom att harmonisera skattesystemen, skattebaserna och till och med skattesatserna. År 1975 presenterade kommissionen ett initiativ till förslag om direktiv. I detta föreslogs bland annat just en harmonisering av skattesatserna, med innebörden att dessa inte fick vara lägre än 45 procent och inte högre än 55 procent.[24] Försöket till en harmonisering mötte dock starkt motstånd. I en rapport år 1980, där kommissionen för övrigt manade rådet till att anta förslaget till direktiv från år 1975, uttalades samtidigt: ”The failure to take account of the Community interest is an obstacle to tax harmonization… In the Commission’s view, this situation must be remedied. If there is to be a maximum degree of convergence between tax systems, the Community interest must serve as a benchmark for any adjustments to them.”[25]

År 1984 lade kommissionen fram ett förslag till ett direktiv om förlustutjämning.[26] Förslaget innebar att de nationella reglerna om förlustutjämning såväl framåt som bakåt i tiden skulle harmoniseras. Angående förlustutjämning framåt i tiden (carry forward) skulle denna möjlighet vara obegränsad, medan förlustutjämning bakåt i tiden (carry back) skulle vara möjlig i upp till tre år.[27] Anledningen till förslaget var att det ansågs ge företag inom EG en större investerings- och konkurrensförmåga, vilket var en hög prioritet för EG.[28] Förslaget innehöll inga förslag kring en harmonisering av gränsöverskridande förlustutjämning, eftersom detta enligt kommissionen gav upphov till allt för svåra problem.[29] Förslaget från år 1984 drogs senare tillbaka.[30]

---

[21] KOM (2006) 824, s. 4-5.
[22] Fritz Neumark, *Bericht des Steuer- und Finanzausschusses*, 1962. Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommission.
[23] A.J. van den Tempel, *Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities*. Commission of the European Communities. Competition – Approximation of Legislation Series no. 15, Brussels, 1970.
[24] COM (75) 392, s. 6.
[25] COM (80) 139, s. 99.
[26] COM (84) 404. Ett tillägg till förslaget gjordes året därpå genom COM (85) 319.
[27] COM (84) 404, s. 1 och COM (85) 319, s. 1.
[28] COM (84) 404, s. 1.
[29] COM (85) 319, s. 2.
[30] För tillbakadragandet, se Europeiska gemenskapernas officiella tidning, s. 6.

Ett utkast till en harmonisering av företagens skattebas från år 1988 lades aldrig fram till rådet på grund av motståndet från medlemsstaterna. Terra & Wattel konstaterar att medlemsstaterna helt enkelt inte var villiga att offra sin nationella skattesuveränitet.[31]

2.4.2 Arbetet år 1990 och framåt

Samtidigt som kommissionen i ett meddelande om företagsbeskattning år 1990 lovade att dra tillbaka det i avsnitt 2.4.1 nämnda förslaget till direktiv från år 1975, angavs också en ny strategi. Försöken till harmonisering av den direkta företagsbeskattningen i medlemsstaterna dämpades mot bakgrund av bland annat subsidiaritetsprincipen[32]. Medlemsstaterna lämnades således fria att själva bestämma över sina skattesystem, förutom i de fall där systemen skulle komma att leda till stora snedvridningar.[33] Kommissionens nya roll var att identifiera de speciella problemområden som stod i vägen för upprättandet av den inre marknaden. För att kunna upprätta den inre marknaden innan slutet av år 1992 hade kommissionen redan identifierat problem som krävde en lösning.[34] Senare antogs två direktiv som kommissionen hade föreslagit.[35]

Kommissionen uttalade vidare i sitt meddelande från år 1990 att en kommitté av oberoende experter skulle komma att tillsättas. Denna kommitté fick en rad uppgifter att ta sig an, men bland annat skulle den utvärdera de förslag som lagts fram av kommissionen och undersöka skillnader i företagsbeskattningen mellan medlemsstaterna.[36] Ruding-rapporten, som denna kommittés rapport kallas, lades fram år 1992.[37] Denna rapport visade på stora skillnader i medlemsstaternas skattesystem. Till följd av detta rekommenderade den bland annat medlemsstaterna att anta ett förslag till direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning från år 1990[38] som hade lagts fram av kommissionen.[39] Förslaget innebar en möjlighet till förlustutjämning mellan moderbolag och dotterbolag belägna i två olika medlemsstater. Av skäl jag får anledning att återkomma till i kapitel 5 meddelade kommissionen i ett meddelande år 2001 att förslaget skulle komma att dras tillbaka.[40] I samma meddelande nämnde kommissionen olika tekniska möjligheter till en konsoliderad skattebas. Till exempel nämndes HST och CCCTB.[41] HST och CCCTB, som båda erbjuder en

[31] Terra & Wattel (2001), s. 176.
[32] Subsidiaritetsprincipen innebär att åtgärder inte skall vidtas på högre beslutsnivå än nödvändigt.
[33] SEC (90) 601, s. 2.
[34] Se SEC (90) 601, s. 11-13.
[35] Fusionsdirektivet (90/434/EEG) samt moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG).
[36] SEC (90) 601, s. 12.
[37] Noteras kan att Ruding-rapporten, s. 7, bara nämner de oberoende experterna vid namn och inte nämner vad de har för yrken.
[38] COM (90) 595.
[39] Ruding-rapporten, s. 206.
[40] KOM (2001) 582, s. 13.
[41] KOM (2001) 582, s. 17.

lösning på problemet med gränsöverskridande förlustutjämning, har ännu inte antagits. Då jag avser att behandla såväl förslaget till direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning som HST och CCCTB i kapitel 5, lämnar jag härmed dessa förslag.

Den senaste undersökningen av större omfattning gällande direkt företagsbeskattning, hädanefter benämnd CTIIM-rapporten, ansvarade kommissionen för. CTIIM-rapporten lades fram år 2001 och kommissionen bistods under arbetet av två expertpaneler.[42] Noterbart är att rapporten utpekade bristen på gränsöverskridande förlustutjämning som ett av de största problemen på den inre marknaden.[43] Åtta år efter denna större undersökning, år 2009, är fortfarande inte någon gemensam lösning på problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning nära.

2.5 Sammanfattning

Kommissionen har flertalet gånger betonat vikten av gränsöverskridande förlustutjämning. Det faktum att koncerner oftast kan förlustutjämna mellan bolag inom samma medlemsstat men inte mellan bolag i olika medlemsstater är nämligen inte förenligt med den inre marknaden. Dessutom är det på sikt samhällsekonomiskt skadligt. En överblick över kommissionens arbete visar dock att medlemsstaterna har visat motstånd till harmonisering på den direkta företagsbeskattningens område. Speciellt kontroversiella har harmoniseringsförsöken av företagens skattesatser och skattebaser varit. Ett skäl till motståndet kan enligt Dahlberg vara att medlemsstaterna är rädda för att genom ett utökat samarbete gå miste om skatteintäkter.

Även om kommissionen år 1984 uttalade att frågor kring gränsöverskridande förlustutjämning gav upphov till allt för svåra problem, har sedermera ett par förslag behandlat detta. Dels ett direktivförslag från år 1990 som senare kom att dras tillbaka och dels två förslag som varit aktuella under 2000-talet. Dessa två sistnämnda förslag, nämligen HST och CCCTB, har ännu inte antagits.

[42] Se CTIIM-rapporten, s. 4-5, för vilka experterna var. Här framgår bland annat att den andra expertpanelen, som hade till uppgift att ge råd om hur man kunde undanröja skattehindren för att få uppnå funktionell inre marknad, bestod av folk från ledande affärs-, bransch- och redovisningsorganisationer.
[43] CTIIM-rapporten, s. 317.

3 EG-rätten och den direkta företagsbeskattningen

3.1 Introduktion

Ett EU-medlemskap har idag även fått inflytande på den direkta företagsbeskattningens område. Dels beror inflytandet på att direktiv har antagits med stöd av en generell bestämmelse i EG-fördraget om tillnärmning av lagstiftning (artikel 94). Dels beror inflytandet på EG-domstolens allt mer inflytelserika roll som uttolkare av EG-fördraget. EG-domstolen har utvecklat en praxis där föreskrifter i nationell skattelagstiftning kan anses strida mot de grundläggande friheterna i EG-fördraget.[44] Denna praxis behandlar och påverkar, till skillnad mot de antagna direktiven, möjligheterna till gränsöverskridande förlustutjämning.

I detta kapitel presenteras EG-rätten på den direkta företagsbeskattningens område. Viktigt är det krav på enhällighet vid antagandet av direktiv som kommer att framgå. Mot slutet av kapitlet ligger fokus på den praxis från EG-domstolen som handlar om gränsöverskridande förlustutjämning.

3.2 Allmänt om EG-rätten

EG-rätten brukar delas in i primär och sekundär rätt. Den primära rätten består av de tre ursprungliga fördragen, med de ändringar och tillägg som har gjorts. Den sekundära rätten, som är underordnad den primära rätten, består av olika rättsakter (exempelvis direktiv) och andra åtgärder som har beslutats av institutionerna.[45] Vid antagandet av de olika rättsakterna är beslutsgången i princip så att kommissionen har initiativrätt, rådet beslutanderätt och Europaparlamentet samt EESK en rådgivande funktion.[46]

EG-domstolen fastslog tidigt i målen van Gend en Loos[47] och Costa mot E.N.E.L[48] att ett medlemskap i EG har betydande rättsliga konsekvenser. Gemenskapen utgör en ny rättsordning inom folkrätten till vars förmån medlemsstaterna på vissa områden har inskränkt sina suveräna nationella rättigheter. Denna rättsordning, EG-rätten, är med andra ord överordnad nationell rätt och bindande för såväl medlemsstaten som dess medborgare.

[44] Se Dahlberg, s. 214-215, som menar att antagandet av direktiv respektive EG-domstolens praxis kan ses som två parallella utvecklingsspår gällande den direkta beskattningen sedan slutet av 1980-talet.
[45] Ståhl & Österman, s. 22.
[46] Ståhl & Österman, s. 23.
[47] Mål 26/62 Van Gend en Loos.
[48] Mål 6/64 Costa mot E.N.E.L.

3.3 EG-fördraget

EG-fördraget innehåller huvudsakligen allmänna målsättningar och principer för EG-samarbetet.[49] Antalet artiklar kring den direkta beskattningen är mycket begränsat. I artiklarna 90-93 i EG-fördraget finns bestämmelser om skatter och avgifter, men dessa handlar om indirekt beskattning (mervärdesskatt och punktskatter). Artikel 94 i EG-fördraget är en generell bestämmelse om tillnärmning av lagstiftning. I denna artikel stadgas att rådet enhälligt skall utfärda direktiv på förslag av kommissionen efter att ha hört Europaparlamentet och EESK. De direktiv som idag finns på den direkta företagsbeskattningens område har antagits med stöd av denna artikel.[50] Värt att notera är artikelns krav på enhällighet. Detta krav på enhällighet förklarar nämligen varför direktiven på området överhuvudtaget är få till antalet.[51]

I EG-fördraget finns vidare artiklar som skyddar den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital. Utformningen av respektive artikel är sådan att det föreskrivs att hinder mot den fria rörligheten skall förbjudas. Av speciellt intresse för den vidare framställningen är etableringsrätten.[52] Denna regleras i artiklarna 43-48 i EG-fördraget. Av artikel 43 i EG-fördraget följer att hinder för medborgare i en medlemsstat att etablera sig i en annan medlemsstat skall förbjudas. Tillämpningsområdet för artikeln är alltså fysiska personer som är medborgare i en medlemsstat och omfattar även dessas rätt att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag i någon medlemsstat. Av artikel 48 i EG-fördraget framgår att bolag skall likställas med fysiska personer och således också omfattas av etableringsrätten. Hinder för ett bolag att etablera sig i en annan medlemsstat skall alltså förbjudas enligt artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget.

En fråga i samband med ovan nämnda fördragsfriheter är om även fiskala hinder träffas av bestämmelserna. Ståhl & Österman konstaterar att det endast är beträffande den fria rörligheten för varor som det uttryckligen anges i EG-fördraget att också fiskala hinder avses.[53] För övriga fördragsfriheter finns ingen sådan referens till fiskala hinder. Enligt Ståhl & Österman var det nog inte heller medlemsstaternas avsikt att fördragsartiklarna, förutom de rörande fri rörlighet för varor, skulle komma att få betydelse på skatteområdet.[54] Som kommer att framgå av avsnitt 3.4.2 har emellertid medlemsstaternas eventuella avsikt med fördraget inte hindrat EG-domstolen från att vara av en annan uppfattning.

---

[49] Ståhl & Österman, s. 25.
[50] Direktiven är: 1) Fusionsdirektivet (90/434/EEG) angående vissa internationella företags-ombildningar inom EG. 2) Moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG) om utdelningar från dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat. 3) Direktivet (2003/49/EG) om beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag.
[51] Se Dahlberg, s. 218, som påpekar detta.
[52] Intresset förklaras av att EG-domstolen bedömt rätten till gränsöverskridande förlustutjämning utifrån etableringsrätten, se nedan avsnitt 3.4.2.
[53] Se Ståhl & Österman, s. 65. Jämför med artiklarna 23 och 25 i EG-fördraget.
[54] Ståhl & Österman, s. 65.

3.4 EG-domstolen

3.4.1 EG-domstolens uppgifter

EG-domstolen är enligt artikel 234 i EG-fördraget behörig att meddela så kallade förhandsavgöranden. Inom ramen för dessa förhandsavgöranden har EG-domstolen bland annat till uppgift att tolka EG-fördraget. Vid en eventuell fråga om tolkningen av EG-fördraget får således en nationell domstol, om den finner det nödvändigt för att kunna döma i saken, begära ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Utifall denna fråga uppkommer i den högsta instansen i någon av medlemsstaterna är det så att ett förhandsavgörande inte bara får utan skall begäras från EG-domstolen. Det avgörande som EG-domstolen kommer fram till är formellt sett bara bindande för den nationella domstol som har begärt det. Ståhl & Österman konstaterar dock att avgörandet också brukar följas av andra domstolar, varför det får en prejudicerande karaktär.[55]

EG-domstolen skall också avgöra mål om fördragsbrott. En sådan talan aktualiseras då en medlemsstat anses ha underlåtit att uppfylla en skyldighet enligt EG-fördraget. Såväl kommissionen som en annan medlemsstat har enligt artiklarna 226 och 227 i EG-fördraget rätt att väcka denna talan.

3.4.2 EG-domstolens praxis

Liksom antyddes ovan i avsnitt 3.3 har EG-domstolen kommit att tolka EG-fördraget på ett sätt som medlemsstaterna kanske ursprungligen inte hade tänkt sig. EG-domstolen har helt enkelt utvecklat en praxis där nationella skattebestämmelser kan anses stå i strid med fördragsfriheterna. EG-domstolen slog in på denna praxis genom målet avoir fiscal.[56] I detta mål var etableringsrätten för bolag och artikel 43 i EG-fördraget aktuell. EG-domstolen uttalade i målet att skattebestämmelser som står i strid med etableringsrätten kan åsidosättas direkt med stöd av EG-fördraget. Liksom Ståhl & Österman konstaterar innebar omständigheten att skattereglerna inte hade harmoniserats inte att fördragsfriheterna kunde åsidosättas.[57]

EG-domstolen fortsatte på den inslagna vägen, att nationella skatteregler kunde strida mot etableringsrätten.[58] År 2005 kom så domen i Mark & Spencer.[59] Detta mål, vilket handlar om ett moderbolag i Förenade kungariket och dess rätt till gränsöverskridande förlustutjämning, har varit och är föremål för mycket tolkning och debatt. Detta framkommer inte minst av kapitel 4 nedan. Ostridigt är i alla fall att EG-domstolen i målet fastställer att det i vissa situationer strider mot etableringsrätten att inte

[55] Ståhl & Österman, s. 30.
[56] Mål 270/83.
[57] Ståhl & Österman, s. 65.
[58] Se exempelvis mål 81/87, mål C-264/96 och mål C-436/00 från EG-domstolen.
[59] Mål C-446/03.

tillåta gränsöverskridande förlustutjämning.[60] Därutöver påpekar kommissionen att det i domen rör sig om slutgiltig förlustutjämning. Konsekvensen av detta är att det inte är den medlemsstat (A), där förlusten initialt uppstod, som slutligen förlorar skatteintäkter. Istället förlorar medlemsstat (B), dit förlusten slutgiltigt överförs, skatteintäkter.[61]

Trots att en viss rätt till gränsöverskridande förlustutjämning följer med EG-domstolens dom i Marks & Spencer är Andersson inte nöjd. Han anser helt enkelt inte att domen ger tillräckliga möjligheter till gränsöverskridande förlustutjämning och att därför problemet kvarstår.[62] En annan aspekt i denna svenska debatt kring domen ger Pelin. Pelin ifrågasätter om det är lämpligt att medlemsstaterna var för sig, med domen i Marks & Spencer som mall, ändrar sina respektive skatteregler för förlustutjämning. Han menar att domen därtill är alltför otydlig och att medlemsstaterna därför skulle tendera att ändra sina regler för förlustutjämning på olika sätt.[63] I den europeiska debatten kring domen har Schön uttalat en liknande uppfattning som Pelin. Schön menar att domen främst framhäver behovet av en ökad harmonisering på området för den direkta företagsbeskattningen.[64]

År 2007 lades ytterligare en aspekt till i debatten kring domen i Marks & Spencer. Den av mig åsyftade aspekten var hur domen skulle uppfattas i relation till den då meddelade domen i Oy AA.[65] I svensk doktrin har uppfattningen uttryckts att den möjlighet till gränsöverskridande förlustutjämning som följer av domen i Marks & Spencer inte påverkas av domen i Oy AA. Dahlberg menar till exempel att det i Marks & Spencer handlade om slutliga förluster, vilket inte var fallet i Oy AA.[66] En genomgång av de båda målen följer nedan i avsnitten 3.4.2.1 och 3.4.2.2.

3.4.2.1 Marks & Spencer

Domen i målet Marks & Spencer[67] meddelades den 13 december 2005. I målet prövades reglerna i Förenade kungariket om koncernavdrag. De omständigheter som förelåg i målet var följande: Ett moderbolag i Förenade kungariket, Marks & Spencer plc, hade dotterbolag i Belgien, Tyskland och Frankrike som under flera år hade gått med förlust.[68] År 2001 överlät Marks & Spencer plc dotterbolaget i Frankrike till en utomstående medan verksamheten i det belgiska och det tyska dotterbolaget helt upphörde.[69] För de förluster som dessförinnan hade uppstått i dotterbolagen ansökte Marks

[60] Mål C-446/03, p. 55-56.
[61] KOM (2006) 824, s. 9-10. Kommissionen påpekar att ett slags kompensationssystem skulle kunna utvecklas, där den medlemsstat (B) som förlorar skatteintäkter blir kompenserad av den medlemsstat (A) varifrån förlusten härstammar.
[62] Andersson, s. 375.
[63] Pelin, s. 451.
[64] Schön, s. 1068.
[65] Mål C-231/05.
[66] Dahlberg, s. 628. Se vidare Holmdahl & Ohlsson i ämnet.
[67] Mål C-446/03.
[68] Mål C-446/03, p. 22.
[69] Mål C-446/03, p. 21.

& Spencer plc om att få göra koncernavdrag i Förenade kungariket. Underinstanserna nekade Marks & Spencer plc rätten till koncernavdrag för dessa förluster. Motiveringen var att koncernavdrag endast kunde beviljas för förluster som hade uppkommit i Förenade kungariket.[70] Marks & Spencer plc överklagade ända upp till High Court of Justice. Denna instans beslutade att begära ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Frågan EG-domstolen hade att ta ställning till var om Förenade kungarikets regler om koncernavdrag kunde anses utgöra en inskränkning av etableringsrätten i strid med artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget.[71]

EG-domstolen fastslog att reglerna om koncernavdrag stod i strid med etableringsrätten i artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget. Detta på grund av att förluster i dotterbolag i skattehänseende behandlades olika beroende på om dotterbolaget ifråga hade hemvist i samma medlemsstat som moderbolaget eller inte.[72] En sådan reglering kunde enligt EG-domstolen verka hämmande på moderbolagets vilja att etablera sig utomlands.[73]

Nästa led i prövningen av reglerna var då om de kunde rättfärdigas. EG-domstolen fann i detta led att reglerna kunde rättfärdigas med hänvisning till tre grunder: Behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, förhindra risken att förluster beaktas två gånger och stoppa risken för skatteundandragande.[74]

EG-domstolen gick slutligen in på bedömningen huruvida reglerna var proportionerliga eller inte. Här kom EG-domstolen fram till att reglerna inte kunde anses proportionerliga då: a) det utländska dotterbolaget har uttömt möjligheterna att utnyttja förlusterna i den medlemsstat där det har sin hemvist; och b) det utländska dotterbolaget inte kan rulla fram förlusterna för att utnyttja dem under ett senare beskattningsår.[75] Bevisbördan för att dessa villkor är uppfyllda åvilade enligt EG-domstolen moderbolaget. Om moderbolaget således kan påvisa att dessa villkor är uppfyllda, menade EG-domstolen att det stred mot artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget att inte medge moderbolaget förlustavdrag.[76]

3.4.2.2 Oy AA

Domen i målet Oy AA[77] kom den 18 juli 2007. I målet prövade EG-domstolen de finska reglerna om koncernbidrag. De omständigheter som förelåg i målet var följande: Ett bolag i Förenade kungariket, AA Ltd, ägde via två andra bolag indirekt 100 % av aktierna i det finska bolaget Oy AA. Verksamheten i AA Ltd hade gått med förlust 2003. Enligt Oy AA förväntades verksamheten i AA Ltd också fortsätta att gå med förlust under

[70] Mål C-446/03, p. 24.
[71] Mål C-446/03, p. 26.
[72] Mål C-446/03, p. 34.
[73] Mål C-446/03, p. 33.
[74] Mål C-446/03, p. 43-51.
[75] Mål C-446/03, p. 55.
[76] Mål C-446/03, p. 56.
[77] Mål C-231/05.

de kommande två åren. Eftersom AA Ltd betydde mycket för Oy AA, ville Oy AA lämna ett koncernbidrag till detta sitt moderbolag.[78] Den fråga som då uppstod var om ett koncernbidrag till moderbolaget i Förenade kungariket utgjorde en avdragsgill kostnad för Oy AA i Finland. Centralskattenämnden i Finland svarade nej. Motiveringen var att avdrag för koncernbidrag enligt finländsk rätt förutsatte att den motsvarande skattepliktiga inkomsten omfattades av det finska skattesystemet. Så var i förevarande ärende inte fallet, eftersom det mottagande moderbolaget hade sitt skatterättsliga hemvist i Förenade kungariket. Därför medgavs inte avdrag. Centralskattenämndens förhandsbesked överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen i Finland som i sin tur begärde ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Frågan som EG-domstolen hade att ta ställning till var huruvida de finska reglerna om koncernbidrag kunde anses utgöra en inskränkning av etableringsrätten i strid med artikel 43 i EG-fördraget.[79]

EG-domstolen menade att de finska reglerna om koncernbidrag ställde ett finskt dotterbolag med ett utländskt moderbolag i en sämre skattemässig position än ett finskt dotterbolag med ett finskt moderbolag. Detta på grund av att avdrag för koncernbidrag inte medgavs i det första men väl i det andra fallet.[80] Då en sådan reglering gjorde det mindre attraktivt för företag att etablera sig i andra medlemsstater ansåg EG-domstolen att etableringsrätten inskränktes i strid med artikel 43 och 48 i EG-fördraget.[81]

Nästa led i prövningen av de finska koncernbidragsreglerna var att avgöra huruvida inskränkningen i etableringsrätten på något sätt kunde rättfärdigas. EG-domstolen fann att reglerna kunde rättfärdigas åberopande två grunder: Behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteflykt.[82]

När det slutligen handlade om att avgöra om de finska reglerna stod i proportion till de eftersträvade målen, ansåg EG-domstolen att de gjorde detta.[83] EG-domstolen påpekade därefter konsekvensen av att utvidga den finska koncernbidragsrätten till att även omfatta gränsöverskridande situationer. En sådan möjlighet skulle enligt EG-domstolen medföra att bolagskoncerner fritt kunde bestämma i vilken medlemsstat deras vinster skulle beskattas. Detta skulle i sin tur vara till nackdel för den medlemsstat som har beskattningsrätten för den vinst som uppkommit i en verksamhet på dess territorium.[84] Denna rubbning skulle inte kunna förebyggas genom uppställande av villkor om hur det mottagande bolagets medlemsstat skulle behandla koncernbidraget.[85] Därför ansåg EG-domstolen inte att de finska koncernbidragsreglerna i sin utformning stred mot EG-rätten.[86]

[78] Mål C-231/05, p. 11-12.
[79] Mål C-231/05, p. 14-16.
[80] Mål C-231/05, p. 32.
[81] Mål C-231/05, p. 39 och 43.
[82] Mål C-231/05, p. 60.
[83] Mål C-231/05, p. 63.
[84] Mål C-231/05, p. 64.
[85] Mål C-231/05, p. 65.
[86] Mål C-231/05, p. 67.

3.5 Sammanfattning

EG-rätten kan delas in i den primära rätten och den sekundära rätten. Till den sekundära rätten räknas bland annat olika rättsakter, däribland direktiv. Antalet antagna direktiv på den direkta företagsbeskattningens område är mycket begränsat. Det begränsade antalet förklaras av att rådet enhälligt måste anta direktiv. Det vill säga att det inte får finnas någon i rådet som säger nej, för då blir inte direktivet antaget. Av de direktiv som ändå har blivit antagna är det inget som behandlar rätten till gränsöverskridande förlustutjämning.

Till den primära rätten räknas EG-fördraget. EG-fördraget innehåller bestämmelser som skyddar etableringsrätten inom EU. Troligen var det inte medlemsstaternas avsikt att etableringsrätten skulle komma att få betydelse på skatteområdet. EG-domstolen skulle dock relativt tidigt, på 1980-talet, visa sig vara av uppfattningen att nationella skattebestämmelser kunde strida mot etableringsrätten enligt EG-fördraget. EG-domstolen fortsatte på denna inslagna väg och år 2005 kom den mycket uppmärksammade domen i målet Marks & Spencer.

Målet Marks & Spencer berörde reglerna i Förenade kungariket om koncernavdrag, det vill säga de regler som möjliggör förlustutjämning inom en koncern. Det som prövades i målet var om det var i sin ordning att neka ett moderbolag i Förenade kungariket koncernavdrag för förluster som hade uppstått i utländska dotterbolag inom EU. EG-domstolen menade att detta inte var i sin ordning då: a) det utländska dotterbolaget har uttömt möjligheterna att utnyttja förlusterna i den medlemsstat där det har sin hemvist; och b) det utländska dotterbolaget inte kan rulla fram förlusterna för att utnyttja dem under ett senare beskattningsår.

Ett och ett halvt år senare, år 2007, kom EG-domstolens dom i Oy AA. Ett finskt dotterbolag ville här skicka ett koncernbidrag till sitt moderbolag, vilket gick med förlust i Förenade kungariket där det hade sin hemvist. Det finska dotterbolaget nekades dock avdrag i Finland för koncernbidraget. EG-domstolen konstaterade att det i detta fall inte stred mot etableringsrätten att neka avdrag.

Domarna från EG-domstolen har vållat mycket debatt. Domen i Marks & Spencer beskrivs bland annat i doktrinen som mycket oklar. Det har till och med uttryckts att domen bara är ett tecken på att en utökad harmonisering på den direkta företagsbeskattningens område är nödvändig. Även relationen mellan domarna har diskuterats flitigt. I den svenska doktrinen har här uttryckts att domen i Oy AA inte förhindrar att det som uttalades i domen i Marks & Spencer fortfarande gäller.

4 Nationella system för förlustutjämning

4.1 Introduktion

Som konstaterades i föregående kapitel blev EG-domstolens dom i målet Marks & Spencer mycket uppmärksammad, inte bara i Förenade kungariket utan även i övriga medlemsstater. Inte bara domen, utan målet i sig, har också haft en påverkan på nationella system för förlustutjämning, utöver Förenade kungarikets.

I detta kapitel kommer först en kort överblick över de nationella systemen för förlustutjämning som finns i EU att ges. Därefter följer en genomgång av tre utvalda system för förlustutjämning. Dessa är systemen i Förenade kungariket, Sverige och Österrike.[87] Vart och ett av dessa system presenteras på ett liknande sätt, för att underlätta läsningen. Gällande de EG-rättsliga aspekterna som tas upp kring respektive system, återges vad som sagts av doktrinen med flera.

4.2 Överblick över systemen i EU

Kommissionen kartlade år 2005 de dåvarande 25 medlemsstaternas nationella system för förlustutjämning.[88] Av denna kartläggning framgick att det i sju medlemsstater inte fanns någon möjlighet till förlustutjämning ens på nationell nivå. Det vill säga i situationer där enbart inhemska bolag är involverade. [89] I övriga medlemsstater kan sedan i princip tre olika system för förlustutjämning urskiljas. Det första systemet, dit Förenade kungariket och Sverige räknas, innebär att varje koncernmedlem beskattas separat. Överföring av förluster (då det gäller Förenade kungarikets system) eller vinster (då det gäller det svenska systemet) möjliggör här förlustutjämning mellan bolagen inom en koncern. Det andra systemet, dit Österrike räknas, innebär att varje koncernmedlem beräknar sitt eget resultat. Resultaten läggs sedan samman hos moderbolaget. I det tredje systemet, vilket enbart Nederländerna tillämpar, bortses från att varje bolag inom koncernen utgör en separat juridisk person. Resultaten hos dotterbolagen behandlas i detta system som om de hade uppkommit i moderbolaget.[90]

---

[87] Värt att notera är att dessa tre länder inte har någon tidsbegränsning när det gäller att rulla förluster framåt i tiden. Se Scheunemann, s. 56, som har listat olika länders carry forward-regler. Som framgått i avsnitt 2.2 är detta dock inte tillräckligt ur kommissionens synvinkel.
[88] SEC (2005) 1785, s. 43. Notera att EU idag består av 27 medlemsstater.
[89] SEC (2005) 1785, s. 43. Här anges också att dessa medlemsstater var Belgien, Tjeckien, Grekland, Litauen, Ungern, Slovakien och Estland.
[90] SEC (2005) 1785, s. 43. För vilka medlemsstater som tillämpar vilket system hänvisas till denna källa.

4.3 Förenade kungariket

4.3.1 Bakgrund

Efter EG-domstolens dom i Marks & Spencer fortsatte denna process i domstolarna i Förenade kungariket.[91] Under tiden för denna vidare process ändrade Förenade kungariket sina då befintliga regler för koncernavdrag. Syftet med ändringen var att göra reglerna förenliga med EG-rätten, så som denna hade tolkats av EG-domstolen i målet Marks & Spencer.[92]

Den ändring som vidtogs innebar en utvidgning av tillämpningsområdet för de dåvarande reglerna om koncernavdrag. Närmare bestämt fick företag i och med ändringen rätt att begära koncernavdrag i Förenade kungariket även för förluster som hade uppkommit i vissa utländska bolag inom koncernen. En sådan möjlighet hade tidigare inte erbjudits.[93] Den nya regleringen fick effekt för förluster uppkomna efter den 1/4 2006.[94]

4.3.2 Systemet enligt gällande lagstiftning

Reglerna om koncernavdrag finns främst i ICTA och i tillägg 18A till denna lag. Med koncernavdrag kan ett bolag inom en koncern föra över förluster till ett annat bolag inom samma koncern. I och med överföringen förlorar det förstnämnda bolaget, det överförande bolaget, rätten att kunna utnyttja de överförda förlusterna under i synnerhet kommande beskattningsår. Rätten att utnyttja förlusterna tillkommer istället det sistnämnda bolaget, det mottagande bolaget, som alltså kan dra av förlusterna från sin skattepliktiga vinst. På så vis uppnås förlustutjämning inom koncernen.[95] Ett av kraven för att kunna utnyttja möjligheten till koncernavdrag är att moderbolaget äger 75 % av andelarna i dotterbolaget. Även indirekt ägande räknas.[96] I en situation där enbart inhemska bolag är involverade kan förluster överföras från moderbolag till dotterbolag, från dotterbolag till moderbolag eller från dotterbolag till dotterbolag.[97]

Sedan år 2006 är det, som nämnts, också möjligt att göra koncernavdrag för ett utländskt bolags förluster i Förenade kungariket. Totalt sett är det sex olika villkor som i sådana fall måste vara uppfyllda. Bevisbördan för att de är uppfyllda vilar på det mottagande bolaget.[98] Enligt artikel 402 (2B) ICTA måste det utländska överförande bolaget antingen (a) ha hemvist i EES-

[91] Se till exempel Marks and Spencer plc v. Halsey, Court of appeal's judgment of 20 February 2007.
[92] Detta enligt Cussons, s. 497.
[93] Se Cussons, s. 497, som påpekar detta.
[94] Tillägg 1 till FA 2006, del 3.
[95] Jfr artikel 402 (1) ICTA.
[96] Se artikel 838 (1) (b) ICTA.
[97] Se artikel 402 (2) ICTA och jämför med Gassner, s. 476, som menar att Österrike också borde ha regler som tillåter förlustöverföring från moderbolag till dotterbolag.
[98] Detta poängterar Cussons, s. 498.

området; eller (b) inte ha hemvist i EES-området, men bedriva handel genom ett fast driftställe i EES-området.[99] Dessutom stadgas i artikel 402 (2A) ICTA att: (a) det utländska överförande bolaget måste direkt eller indirekt ägas till 75 % av mottagarbolaget, vilket skall ha sin hemvist i Förenade kungariket. Alternativt måste enligt (b) både det utländska överförande bolaget och det med hemvist i Förenade kungariket mottagande bolaget ägas direkt eller indirekt till 75 % av ett moderbolag med hemvist i Förenade kungariket. Förluster som är hänförliga till perioder då företaget inte uppfyller det som stadgas i artikel 402 (2A) ICTA ger inte rätt till koncernavdrag.[100] Cussons gör anmärkningen att ovanstående reglering utesluter förlustöverföring från ett utländskt moderbolag i EES-området till ett vinstgivande dotterbolag som har sin hemvist i Förenade kungariket. Enligt Cussons kan denna reglering ifrågasättas.[101]

För att koncernavdrag skall medges i gränsöverskridande situationer måste enligt artikel 403A (11) ICTA ytterligare ett par villkor vara uppfyllda. Fyra av dessa listas i artikel 403F (2) ICTA och är: (a) motsvarighetsvillkoret, (b) EES-skatteförlustvillkoret, (c) det kvalificerande förlustvillkoret och (d) rangordningsvillkoret. Innebörden av vart och ett av dessa villkor framgår av tillägg 18A till ICTA. Här kommer inte samtliga dessa villkor att redovisas utan bara en intressant koppling till domen i Marks & Spencer att noteras. Det jag här åsyftar är det kvalificerande förlustvillkoret, vilket återfinns i tillägg 18 A till ICTA 5-8 §§. Vad som stadgas i 5 § (2) är nämligen detsamma som EG-domstolen uttalade i domen i Marks & Spencer.[102] Det handlar alltså om att möjligheten till att utnyttja förlusten där det utländska överförande bolaget har sin hemvist måste vara uttömd. Förenade kungariket har i övriga nämnda §§ angående det kvalificerande förlustvillkoret reglerat förutsättningarna närmare för när detta villkor skall anses vara uppfyllt. Detta har, vilket jag återkommer till i nästa avsnitt, inte varit helt okontroversiellt.

Även om samtliga ovan nämnda villkor är uppfyllda medges inte koncernavdrag i de fall en åtgärd har vidtagits som har som sitt huvudsakliga syfte att åstadkomma koncernavdrag. Detta villkor stadgas i artikel 403G ICTA och har direkt stöd i EG-domstolens dom i Marks & Spencer.[103] Om också detta villkor är uppfyllt återstår det att bestämma hur stort koncernavdraget får vara. Detta sker genom att förlusten beräknas enligt Förenade kungarikets regler, vilket framgår av tillägg 18A till ICTA 11 §.

[99] Se i samband med dessa krav Cussons, s. 499, som påpekar att ett eventuellt bolag mellan det överförande och det mottagande bolaget inte behöver ha hemvist i Storbritannien eller i EES-området för att koncernavdrag skall medges.
[100] Detta utläses ur artikel 403 A (9) och artikel 403 A (10) (ab) ICTA.
[101] Cussons, s. 497. Jämför med regleringen för inhemska bolag som tillåter överföring i denna riktning.
[102] Se mål C-446/03, p. 55, eller också avsnitt 3.4.4 ovan där detta återges.
[103] Jämför med mål C-446/03, p. 57.

4.3.3 Systemet ur ett EG-rättsligt perspektiv

Villkoren för att koncernavdrag i gränsöverskridande situationer skall medges är många och också till viss del väldigt snäva. Cussons menar att den praktiska användningen av Förenade kungarikets system för förlustutjämning därför är mycket begränsad. Framförallt framhäver han det kvalificerande förlustvillkoret som svårt att uppfylla.[104] Cussons är inte ensam att vara av denna åsikt. Under hösten 2008 ansåg kommissionen i ett motiverat yttrande att Förenade kungariket inte hade utformat sin lagstiftning i enlighet med vad som uttalades av EG-domstolen i målet Marks & Spencer. Kommissionen krävde därför att detta skulle rättas till. Om ett tillfredsställande svar till yttrandet uteblev från Förenade kungariket gjorde kommissionen det klart att den skulle överväga att väcka en talan om fördragsbrott vid EG-domstolen.[105]

Kommissionens motiverade yttrande innehåller följande kritik:[106]

- Förenade kungariket gör en onödigt restriktiv tolkning av att det inte skall finnas någon möjlighet att utnyttja förlusten där dotterbolaget har sin hemvist (tillägg 18A till ICTA 7 §).
- Tidpunkten för att avgöra huruvida det finns möjlighet att utnyttja förlusten där dotterbolaget har sin hemvist är satt till slutet av det beskattningsår då förlusten uppstår (tillägg 18A till ICTA 7 § (4)).
- Tidsgränsen för att begära koncernavdrag för förluster som dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater har dragit på sig är för kort. Denna är nämligen satt till 12 månader efter det att det mottagande bolaget har lämnat in sin deklaration (tillägg 18 till FA 1998 74 §).
- Lagstiftningen stipulerar att den endast är applicerbar på förluster som uppstår efter den 1/4 2006 (tillägg 1 till FA 2006 del 3).

Det Cussons starkt ifrågasätter gällande det kvalificerande förlustvillkoret, är det som kommissionen har noterat i p. 2 ovan. Innebörden är att en förlust som finns i ett dotterbolag som likvideras kort efter beskattningsårets utgång inte kan utnyttjas av moderbolaget i Förenade kungariket. Även om planer finns på att likvidera dotterbolaget under innevarande beskattningsår är inte detta tillräckligt. Den legala möjligheten att utnyttja förlusten i dotterbolagets hemvist förhindrar då ändå möjligheten till koncernavdrag i Förenade kungariket. Det är i bedömningen också helt irrelevant om förlusten senare visar sig inte ha utnyttjats i dotterbolagets hemvist.[107]

---

[104] Cussons, s. 498. Se vidare nedan.
[105] Detta framgår av ett pressmeddelande den 18/9 2008 från kommissionen. Författaren till examensarbetet har försökt att få tag på svaret från Förenade kungariket, men detta var inte möjligt då svaret inte är offentligt material. Vid inlämnandet av examensarbetet hade heller ingenting framkommit om svaret i doktrinen.
[106] Listan på kritiken är hämtad från pressmeddelandet den 18/9 2008. Här skall noteras att det som återges i pressmeddelandet endast utgör den huvudsakliga kritiken.
[107] Cussons, s. 506-507.

4.4 Sverige

4.4.1 Bakgrund

Den svenska lagen, så som den för närvarande är utformad, tillåter ingen gränsöverskridande förlustutjämning. I budgetpropositionen för år 2008 kommenterade den svenska regeringen detta faktum. Den konstaterade då att de svenska reglerna om koncernbidrag med hänsyn till domen i målet Oy AA inte behövde ändras.[108] Den svenska doktrinen var och är, vilket redan framgick av kapitel 3, dock av en annan uppfattning än regeringen i denna fråga. Dahlberg menar till exempel att koncernbidrag som ges till moderbolag eller dotterbolag i en annan EES-stat, vilka har slutliga förluster, skall kunna ges med avdragsrätt.[109]

Den 11/3 2009 meddelade RegR sammanlagt 10 domar[110], vilka samtliga avsåg förhandsbesked angående gränsöverskridande förlustutjämning. Jag återkommer till dessa domar i avsnitt 4.4.3, men redan här kan jag avslöja att RegR inte ger stöd till regeringens ovan nämnda tolkning.

4.4.2 Systemet enligt gällande lagstiftning

Reglerna om koncernbidrag finns i 35 kapitlet IL. Enligt 35:1 1 st. IL utgör koncernbidrag en avdragsgill omkostnad hos det givande bolaget och en skattepliktig intäkt hos det mottagande bolaget. Därigenom kan man med hjälp av koncernbidrag göra en likadan kvittning mellan förluster och vinster i olika koncernbolag som i ett aktiebolags resultatberäkning.[111] Det finns ingen begränsning på bidragets storlek och det finns inte heller något som hindrar att ett bolag som går med förlust lämnar ett koncernbidrag till ett vinstbolag. Enligt systemet är med andra ord inte bara förlustutjämning utan även vinstutjämning tillåtet. Bidraget behöver inte heller betalas ut kontant utan det räcker med att ett fordringsförhållande uppstår och redovisas.[112] Förmånen att kunna förlustutjämna mellan bolag med hjälp av reglerna om koncernbidrag är dock bara tillämpliga för inhemska, svenska bolag. Detta framgår av 35:2 IL.[113] Gränsöverskridande förlustutjämning med den nuvarande svenska regleringen är med andra ord inte möjlig. Istället gäller de krav angående koncernbidrag som följer endast förlustutjämning där båda bolagen har sin skatterättsliga hemvist i Sverige.

---

[108] Proposition 2007/08:1, volym 1, s. 118.
[109] Dahlberg, s. 628. Se också Lodin m.fl., s. 403, som anser att principerna från Marks & Spencer fortfarande gäller. Detta resonemang bygger de på att EG-domstolen i Lidl-målet (C-414/06) direkt hänvisar till principerna i Marks & Spencer.
[110] Regeringsrättens domar den 11/3 2009, mål nummer: 1267-08, 1648-07, 1650-07, 1651-07, 1652-07, 3628-07, 6511-06, 6512-06, 7322-06 och 7444-06.
[111] Se Lodin m.fl., s. 401, för denna slutsats.
[112] Lodin m.fl., s. 401.
[113] Här skall 35:2a IL kort nämnas, som under de i denna § angivna förutsättningarna tillåter koncernbidrag till utländska bolag. Eftersom § emellertid förutsätter att mottagaren är skattskyldig i Sverige handlar det inte om gränsöverskridande förlustutjämning.

För att ett koncernbidrag skall få ges och tas emot med skatterättslig verkan krävs till att börja med att bidraget antingen ges mellan helägda dotterbolag eller ett helägt dotterbolag och dess moderbolag. Detta anges i 35:3 och 35:4 IL. Med helägt dotterbolag avses enligt 35:2 IL ett dotterbolag där mer än 90 % av andelarna ägs av moderbolaget. Enligt svensk rätt är det alltså möjligt att skicka koncernbidrag i olika riktningar mellan bolagen. Beroende på riktning varierar också kraven. För avdragsrätt för bidrag från moderbolag till dotterbolag krävs att alla förutsättningarna i 35:3 1-5 p. IL är uppfyllda. Bland annat skall dotterbolaget enligt 35:3 3 p. IL vara helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterbolaget började bedriva näringsverksamhet. För avdragsrätt vid motsatt riktning på koncernbidraget, det vill säga från dotterbolag till moderbolag, skall utöver 35:3 1-5 p. IL också 35:3 6 p. IL vara uppfylld. Kravet för koncernbidragsrätt i 35:3 6 p. IL innebär att moderbolaget måste kunna motta utdelning skattefritt från dotterbolaget.

För bidrag mellan helägda dotterbolag måste, förutom kraven i 35:3 1-5 p. IL, även förutsättningarna i 35:4 IL vara uppfyllda. Enligt Lodin m.fl. har 35:4 IL endast till syfte att förhindra att moderbolagets skattesituation för framtida utdelning förbättras genom utdelning av vinst från ett dotterbolag till ett annat.[114]

4.4.3 Systemet ur ett EG-rättsligt perspektiv

RegR underkände delar av de svenska reglerna om koncernbidrag i de domar som meddelades den 11/3 2009. Gemensamt för avgörandena var att RegR lade EG-domstolens domar i Marks & Spencer och Oy AA till grund för sina bedömningar. Gällande skillnaden i utformningen av regelsystemen för förlustutjämning i Sverige och Förenade kungariket utgjorde denna enligt RegR inget hinder för att applicera domen i Marks & Spencer på de svenska reglerna.[115]

Enligt RegR skall avdrag för ett koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett helägt utländskt dotterbolag inom EU medges. Men, moderbolaget måste då först visa att möjligheten att utnyttja förlusten i medlemsstaten där det utländska dotterbolaget har sin hemvist är uttömd. Annars medges inte avdrag.[116] RegR för också i några av domarna ett resonemang kring när möjligheten att utnyttja förlusten i medlemsstaten där dotterbolaget har sin hemvist skall anses uttömd. Slutsatsen är att det utländska dotterbolaget måste likvideras. Åtminstone är detta vad som framkommer av dessa hittills avgjorda mål. RegR noterar att det normalt är först då en likvidation har

[114] Lodin m.fl., s. 405.
[115] Se exempelvis mål nummer 6511-06 där detta uttryckligen nämns. Att denna skillnad inte utgjorde något hinder framgår också av flera av de andra domarna, eftersom RegR tillämpar principerna från domen i Marks & Spencer.
[116] Se mål nummer 7444-06, där avdrag inte medgavs eftersom det inte hade visats att möjligheten var uttömd.

avslutats som det enligt svensk rätt finns en möjlighet att avgöra om företaget har en vinst eller förlust.[117]

Hur är det då när möjligheten till att rulla fram förlusten till ett annat beskattningsår har löpt ut för det utländska dotterbolaget i den medlemsstat där det har sin hemvist? Barenfeld menar i en artikel år 2006 att avdrag för koncernbidrag i sådana fall skall medges i den medlemsstat där moderbolaget har sin hemvist, det vill säga i detta fall i Sverige. Det är åtminstone så Barenfeld menar att domen i Marks & Spencer skall tolkas.[118] RegR uttrycker dock i sina domar från den 11/3 2009 tydligt en annan uppfattning. Enligt RegR är en sådan begränsning i möjligheten att utnyttja förlusten i den utländska medlemsstaten inte tillräcklig för att avdrag för koncernbidrag till detta utländska dotterbolag skall medges i Sverige.[119]

Beträffande möjligheten till avdrag för koncernbidrag när ett utländskt dotterbolag likvideras gör RegR ytterligare ett par viktiga uttalanden. För det första kan koncernbidrag inte lämnas under det år då likvidationen avslutas. Detta med hänsyn till kravet att dotterbolaget skall vara helägt under hela beskattningsåret. För det andra är det först det beskattningsår som likvidationen avslutas som avdrag för koncernbidraget medges. För det tredje får avdrag för koncernbidrag högst medges med det lägsta av de belopp som framkommer vid en beräkning av förlusten enligt de båda berörda staternas regler.[120]

Ovan redovisade omständigheter är de som måste föreligga enligt de domar som RegR meddelade den 11/3 2009, för att avdrag skall medges för koncernbidrag till utlandet. I de mål det var fråga om att lämna koncernbidrag från ett svenskt dotterbolag till ett utländskt dotterbolag inom samma koncern, alltså mellan systerbolag, medgavs således inte avdrag.[121] RegR uttalade i ett av dessa mål att skyldigheten till att medge avdrag för koncernbidrag, och således medge gränsöverskridande förlustutjämning, inte kunde gå längre än till situationen i målet Marks & Spencer. I Marks & Spencer var ju situationen att ett utländskt dotterbolag ville överföra förluster till ett inhemskt moderbolag. Det RegR menar är alltså att avdrag för koncernbidrag rent förhållandemässigt endast behöver medges från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag. Tillsammans med domen i Oy AA är detta motiveringen från RegR till varför avdrag för koncernbidrag från ett svenskt dotterbolag till ett av dess utländska systerbolag inte behöver medges. Huruvida möjligheten att utnyttja förlusten i det utländska systerbolaget är uttömd i den medlemsstat där detta har sin hemvist spelar i sammanhanget ingen roll.[122] Med hänvisning till Oy AA menar RegR att inte heller avdrag för koncernbidrag från ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag inom EU behöver medges.[123]

[117] Mål nummer 6511-06 och 1267-08.
[118] Se Barenfeld, s. 30.
[119] Se mål nummer 1651-07 och 7322-06.
[120] Mål nummer 6511-06 och 1267-08.
[121] Mål nummer 3628-07, 1648-07 och 1650-07.
[122] Mål nummer 1650-07.
[123] Se mål nummer 6512-06.

4.5 Österrike

4.5.1 Bakgrund

För ett par år sedan genomfördes en skattereform i Österrike. Denna medförde en till viss del ny skattelagstiftning med effekt från och med den 1/1 2005. I och med den nya lagstiftningen kom bland annat det tidigare gällande systemet för beskattning av företag i grupp, benämnt Organschaft, att ersättas.[124] Det nya systemet som trädde i kraft medförde en möjlighet att räkna in utländska dotterbolag i gruppen och utnyttja deras förluster i Österrike. Detta hade tidigare inte kunnat göras och är det utmärkande för detta ännu gällande system i Österrike som kallas Gruppenbesteuerung.[125]

Målsättningen med den nya lagstiftningen var att skapa ett attraktivt helhetskoncept. Rent konkret innebar detta följande: Jämfört med den tidigare lagen skulle den nya förenkla själva tillämpningen av densamma samt bidra till att göra Österrike intressant för internationella koncerner. Därutöver var lagändringen, som genomfördes innan domen i Marks & Spencer meddelades, menad att göra lagen förenlig med EG-rätten.[126]

4.5.2 Systemet enligt gällande lagstiftning

Reglerna om gruppbeskattning finns i 9 § KStG. Dessa regler ger företag valmöjligheten att bilda en grupp[127] och bli beskattad som en sådan i Österrike. Systemet fungerar på så sätt att vinster eller förluster som uppstår i de olika inhemska dotterbolagen när gruppen består omallokeras till moderbolaget[128] för beskattning. På så sätt kan vinster och förluster kvittas mot varandra (konsolideras) hos moderbolaget. Som Gassner påpekar är det inte möjligt att överföra förluster motsatt håll, det vill säga från moderbolag till dotterbolag. Förluster kan inte heller överföras mellan dotterbolagen.[129]

Specifika krav måste vara uppfyllda för att förmånen att beskattas i grupp skall kunna utnyttjas. För det första måste det finnas en finansiell koppling mellan medlemmarna, vilket regleras i 9 § 4 st. KStG. Enligt detta lagrum skall moderbolaget direkt eller indirekt äga mer än 50 % av andelarna och inneha mer än 50 % av rösterna i respektive bolag som skall ingå i gruppen. För det andra måste gruppen bestå under en minsta period av tre år. Detta krav stadgas i 9 § 10 st. KStG. I samma lagrums tredje strecksats anges

[124] Stefaner & Weninger, s. 441.
[125] Stefaner & Weninger, s. 441.
[126] Se Staringer, s. 493. Se också Stefaner & Weninger, s. 133, som menar att lagändringen till viss del gjordes med anledning av den kommande domen i Marks & Spencer.
[127] Notera ordvalet grupp istället för koncern. Dessa begrepp har olika betydelse. Ett moderbolag kan nämligen välja vilka bolag inom koncernen som skall ingå i gruppen. Vilka bolag som skall ingå anges i ett ansökningsdokument som måste ges in för att få bli beskattad i grupp, se 9 § 8 st. KStG.
[128] Moderbolaget kallas för Gruppenträger i österrikisk rätt. Anmärkas bör att det även finns möjlighet till flera moderbolag i en grupp. Se Stefaner, s. 418, om detta.
[129] Gassner, s. 475.

konsekvensen av att en gruppmedlem inte stannar kvar eller att en grupp upphör innan denna minimiperiod är uppnådd. I sådana fall skall förmånerna av gruppbeskattningen återställas retroaktivt, såsom om en grupp aldrig hade existerat. När minimiperioden är uppnådd finns det dock ingen sådan retroaktivitetsregel. Eventuella förluster som redan har förts över från dotterbolag till moderbolag stannar då hos moderbolaget.[130]

Av den hittills gjorda beskrivningen av systemet för förlustutjämning i Österrike har ingenting om utländska dotterbolag nämnts. Att dessa numera kan ingå i en grupp har jag dock redan nämnt och framgår explicit av 9 § 2 st. andra strecksatsen KStG. Samma lagrum stadgar också förutsättningarna för att kunna räkna in ett utländskt dotterbolag. Förutsättningarna är att dotterbolaget: 1) är jämförbart med ett österrikiskt företag; och 2) uteslutande är finansiellt kopplat till moderbolaget eller till en annan obegränsat skattskyldig gruppmedlem i Österrike.[131] Utöver detta krävs att dotterbolaget i fråga har sin hemvist inom EES.[132] Beträffande den övriga regleringen av utländska dotterbolag är det viktigt att märka att denna på vissa punkter skiljer sig ifrån den som gäller för de inhemska (österrikiska) dotterbolagen. Exempelvis kan ett utländskt dotterbolag inte föra över vinster till ett österrikiskt moderbolag. Istället är det bara förluster som kan överföras.[133] Noterbart är att beräkningen av resultatet hos det utländska dotterbolaget enligt 9 § 6 st. 6 p. KStG skall ske enligt österrikiska regler.

De förluster som det utländska dotterbolaget överför till det österrikiska moderbolaget kräver en särskild förklaring. Rätten att överföra förluster gäller även om dotterbolaget i staten där det har sin hemvist har möjligheten att föra förlusterna framåt till ett senare beskattningsår. Denna existerande möjlighet för det utländska dotterbolaget hindrar alltså inte det österrikiska moderbolaget ifrån att utnyttja förlusterna under det innevarande beskattningsåret. Noteras skall vidare att det rör sig om så kallad temporär förlustutjämning, vilket framgår av 9 § 6 st. 6 p. KStG. Detta innebär att den tidigare tillgodoräknade förlusten i Österrike (som överförts från det utländska dotterbolaget) under en förutsättning skall återföras till beskattning i Österrike. Förutsättningen är att det utländska dotterbolaget påföljande år går med vinst och kan utnyttja sin tidigare (till Österrike överförda) förlust i staten där det har sin hemvist. Samma lagrum stadgar även att förlusten skall återföras då det utländska dotterbolaget upphör att vara medlem av gruppen, och då oavsett om det har en möjlighet att utnyttja förlusten i sin hemvist eller inte.[134] I detta sistnämnda hänseende finns det bara ett undantag. Undantaget gäller det fall då det utländska dotterbolaget träder i likvidation eller blir insolvent. Vid ett sådant scenario behöver inte ett belopp motsvarande den tillgodoräknade förlusten i Österrike återföras till beskattning i Österrike enligt 9 § 6 st. 6 p. KStG.

---

[130] Se Roedler, s. 47, som gör denna anmärkning. Observera dock regeln för utländska dotterbolag i 9 § 6 st. 6 p. KStG som redovisas nedan.
[131] Detta andra krav har diskuterats mycket och jag återkommer till det i avsnitt 4.5.3.
[132] Se Stefaner, s. 418, som påpekar detta.
[133] Stefaner, s. 418.
[134] Se Roedler, s. 47 och jämför med 9 § 6 st. 6 p. KStG.

4.5.3 Systemet ur ett EG-rättsligt perspektiv

Det österrikiska systemet går enligt Roedler i ett hänseende längre än vad domen i Marks & Spencer kräver. Roedler åsyftar här att förlustutjämning enligt det österrikiska systemet tillåts, även om det utländska dotterbolaget har möjlighet att föra förlusten vidare till ett framtida beskattningsår i den stat där det har sin hemvist.[135] I övrigt har doktrinen framfört vissa betänkligheter gällande systemets förenlighet med EG-rätten. Ett exempel är kravet i 9 § 3 st. KStG. Där stadgas att moderbolaget antingen måste vara ett österrikiskt bolag eller en registrerad österrikisk filial till ett bolag med hemvist inom EES. Roedler påpekar att ett moderbolag med hemvist utanför Österrike men inom EES därmed inte kan dra nytta av det österrikiska systemet för förlustutjämning, trots att det har österrikiska dotterbolag. Enda chansen för moderbolaget i detta fall vore att antingen skapa ett österrikiskt holdingbolag eller att registrera en filial i Österrike. Roedler menar, hänvisande till EG-domstolens praxis, att detta strider mot EG-rätten.[136]

Liksom jag nämnde i föregående avsnitt har kravet på finansiell koppling till ett österrikiskt bolag för att innesluta ett utländskt dotterbolag diskuterats.[137] Anledningen är att en grupp bestående av ett moderbolag, ett direkt ägt dotterbolag och ett indirekt ägt dotterbolag enligt lagen kan bildas om alla bolag har hemvist i Österrike. Däremot kan enligt lagen ett indirekt ägt dotterbolag inte inneslutas i en beskattningsgrupp om detta samt det direkt ägda dotterbolaget inte är österrikiska. Detta menar Stefaner & Weninger skulle kunna strida mot EG-rätten. Samtidigt noterar de att om man enbart ser till tredje nivån (det indirekt ägda dotterbolaget) så kanske en diskriminering inte är så tydlig ändå. I en grupp med ett österrikiskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag skulle det kvitta om det indirekt ägda dotterbolaget har hemvist i Österrike eller utomlands. I ett sådant fall skulle ju det indirekt ägda dotterbolaget inte kunna ingå i gruppen oavsett hemvist. Stefaner & Weninger framför i sin artikel att det kanske ändå är möjligt att tolka lagtexten så som att även indirekt ägda dotterbolag under utländska dotterbolag kan ingå om en viss konstruktion väljs.[138]

Ifall det finns minoritetsägare i det utländska dotterbolaget så tillgodoräknas enligt 9 § 6 st. 3 p. KStG endast en förlust i Österrike som står i proportion till den ägda andelen i dotterbolaget. Om dotterbolaget å andra sidan är inhemskt så omallokeras *hela* förlusten eller vinsten till moderbolaget. Detta gäller oavsett om det finns minoritetsägare i dotterbolaget eller inte. Stefaner & Weninger menar att detta är en klar nackdel för internationella koncerner. Att resultatet i ett utländskt dotterbolag måste beräknas inte enbart enligt dess hemlands regler utan även enligt österrikiska regler är ytterligare en börda menar de.[139]

---

[135] Roedler, s. 47
[136] Se Roedler, s. 47, som avseende EG-domstolens praxis nämner målet ICI C-264/96.
[137] Se Stefaner & Weninger och Roedler.
[138] Se Stefaner & Weninger, s. 135-136, för mer information om detta. Bland annat anger de att finansdepartementet i Österrike har tolkat lagtexten så att en sådan möjlighet finns.
[139] Stefaner & Weninger, s. 446.

4.6 Sammanfattning

I en kartläggning av möjligheterna till nationell förlustutjämning år 2005 framkom att det var sju medlemsstater inom EU som inte tillät förlustutjämning mellan koncernbolag inom medlemsstaten ifråga. Förenade kungariket, Sverige och Österrike var inte med på listan över dessa sju medlemsstater. Dessa tillåter nämligen förlustutjämning, om än på lite olika sätt och villkor. Förenade kungariket och Österrike har även en lagstiftning som tillåter gränsöverskridande förlustutjämning, vilket Sverige inte har.

Beträffande Förenade kungariket finns här möjlighet till förlustutjämning inom en koncern genom ett så kallat koncernavdrag. Detta innebär att en förlust överförs från ett bolag till ett annat inom koncernen. Ett av kraven för att kunna utnyttja möjligheten till koncernavdrag är att moderbolaget direkt eller indirekt äger 75 % av andelarna i dotterbolaget. Sedan ett par år tillbaka är det även möjligt att göra koncernavdrag för förluster i ett utländskt dotterbolag inom koncernen. Lagstiftningen är utformad efter EG-domstolens dom i Marks & Spencer. Därför tillåts koncernavdrag i gränsöverskridande situationer endast om möjligheten att utnyttja förlusten där det utländska dotterbolaget har sin hemvist har blivit uttömd. Tolkningen Förenade kungariket har gjort i detta avseende har blivit kritiserad för att vara alltför sträng och göra möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning nästintill obefintlig.

Österrike har ett system kallat Gruppenbesteuerung, där samtliga bolag inom koncernen inte behöver ingå. Systemet innebär att resultaten i de i gruppen ingående bolagen omallokeras till moderbolaget och beskattas där. Ett av kraven för att bli beskattad som grupp är att moderbolaget direkt eller indirekt äger mer än 50 % av andelarna samt innehar mer än 50 % av rösterna i de bolag som ingår. Sedan år 2005 är det även möjligt att räkna in utländska dotterbolag i gruppen. Det handlar då om temporär förlustutjämning, där förluster tillfälligt omallokeras till det österrikiska moderbolaget. Systemet går enligt doktrinen ett steg längre än vad som krävs enligt domen i Marks & Spencer. Förlustutjämning är nämligen möjlig även då det utländska dotterbolaget har möjlighet att föra förlusten vidare till ett framtida beskattningsår i den stat där det har sin hemvist. Systemet kan utifrån EG-rätten också ifrågasättas enligt doktrinen. Bland annat därför att ett utländskt moderbolag med österrikiska dotterbolag inte utan att vissa åtgärder kan utnyttja systemet.

I Sverige sker förlustutjämning genom att vinster överförs mellan bolag i en koncern genom så kallade koncernbidrag. Ett av kraven är att moderbolaget måste äga mer än 90 % av andelarna i dotterbolaget. Det är möjligt att lämna koncernbidrag med avdragsrätt från moderbolag till dotterbolag, från dotterbolag till moderbolag och från dotterbolag till dotterbolag. RegR har tidigare i år i ett antal domar, utan stöd i svensk lag, också slagit fast att avdrag för koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till dess utländska dotterbolag skall medges. Det krävs dock att dotterbolagets möjlighet att utnyttja förlusten i sin hemvist är uttömd genom att det har likviderats.

5 Förslag på EU-nivå

5.1 Introduktion

Kommissionen har genom åren lagt ned en ansenlig mängd arbete på att lösa problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning. Detta har lett fram till tre förslag.

I detta kapitel följer en genomgång av dessa tre förslag. Presentationen av de olika förslagen sker på ett liknande sätt, i syfte att underlätta läsningen. Respektive presentation avslutas med aspekter, som har varit eller är aktuella och som doktrinen med flera har tagit upp. Kapitlet inleds dock med kommissionens uttalade strategi för att komma tillrätta med de olika skattehindren.

5.2 Kommissionens strategi

Bristen på gränsöverskridande förlustutjämning är bara ett av flera skatterelaterade problem för koncerner med verksamhet i flera medlemsstater, som kommissionen arbetar med att lösa. Exempel på de andra problemen är: 1) Koncerner måste i sin verksamhet rätta sig efter upp till 27 medlemsstaters uppsättningar av skattebestämmelser; och 2) Den skattemässiga behandlingen av internprissättning inom koncerner ger upphov till höga fullgörandekostnader och potentiell dubbelbeskattning. [140] Enligt kommissionen finns det endast genom en tvådelad strategi en realistisk möjlighet att undanröja dessa skattehinder och därigenom säkerställa den inre marknadens fulla potential. Denna tvådelade strategi består av två olika slags lösningar. Det första slaget är sådana som är inriktade på särskilda hinder, till exempel gränsöverskridande förlustutjämning. Kommissionen kallar dessa lösningar för riktade åtgärder, vilka är avsedda att lösa de mest brådskande problemen på kort- och medellång sikt. Det andra slaget av lösningar skall på ett mer övergripande sätt avskaffa samtliga eller flertalet hinder ”i ett slag”. Denna typ av lösningar, av vilka HST och CCCTB utgör exempel, kallar kommissionen för övergripande och de ses som mer systematiska och långsiktiga. Samtidigt kräver de mer tekniskt förberedelsearbete innan de kan läggas fram.[141] Kommissionen betonar att även om alla de riktade åtgärderna genomförs, kvarstår problemet att koncerner måste rätta sig efter upp till 27 medlemsstaters skattebestämmelser. Detta skattehinder kan enligt kommissionen endast undanröjas med hjälp av HST eller CCCTB.[142]

[140] KOM (2001) 582, s. 10-11, där också en kort redogörelse av samtliga problem ges. För en djupare insikt i problemen hänvisas till CTIIM-rapporten, s. 295 ff.
[141] KOM (2001) 582, s. 11-12.
[142] Kommissionens hemsida, HST och CCCTB.

5.3 Förslaget till ett direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning

5.3.1 Syftet, idén och förfarandet med förslaget

Förslaget till ett direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning[143] lades fram av kommissionen år 1990. Syftet med förslaget var att undanröja bristen på gränsöverskridande förlustutjämning. För att uppnå detta syfte föreslogs följande idé: Moderbolag skulle tillåtas att göra avdrag i den medlemsstat där det hade sin hemvist för förluster som hade uppkommit i ett utländskt dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Denna lösning ansågs viktig, eftersom företagens gränsöverskridande verksamhet utan den allvarligt skulle hämmas. Utan en lösning bestod således ett hinder mot att förverkliga den inre marknaden.[144]

I diskussionen om hur hindret bäst kunde avlägsnas fördes ett resonemang kring två alternativ. Det första alternativet var att utsträcka de nationella systemens tillämpningsområde för förlustutjämning, så att dessa även skulle beakta förluster i dotterbolag från andra medlemsstater. Det andra alternativet var att på EG-nivå reglera området genom ett direktiv. Det sistnämnda alternativet föredrogs. Anledningen var att beträffande det första alternativet var det tre medlemsstater som inte ens hade regler som tillät inhemsk förlustutjämning mellan moder- och dotterbolag.[145] Därutöver ansågs olikheterna i de övriga medlemsstaternas system vara så stora att en utsträckning av de nationella systemen bara skulle leda till nya snedvridningar ur skattesynpunkt. Alternativet att genom ett direktiv lösa problemet ansågs inte ha liknande brister. Tvärtom hävdades att en sådan lösning helt och hållet motsvarade kravet på neutralitet ur skattesynpunkt.[146]

I Ruding-rapporten, som närmare presenterats i avsnitt 2.4.2, rekommenderades medlemsstaterna att anta förslaget till direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning.[147] Rådet kom dock aldrig att göra detta, utan istället drogs förslaget tillbaka år 2001.[148] Förklaringen som kommissionen gav till tillbakadragandet var att rådet inte var villigt att anta förslaget samt att det efter 10 år var i behov av teknisk bearbetning.[149] Beträffande tillbakadragandet kan konstateras att innan detta ägde rum gjordes en grundlig genomgång av förslaget. Denna genomgång gjordes i CTIIM-rapporten, som liksom Ruding-rapporten behandlats närmare i avsnitt 2.4.2. Jag återkommer till innehållet i såväl Ruding-rapporten som CTIIM-rapporten i avsnitt 5.3.3.

[143] COM (90) 595.
[144] COM (90) 595, s. 2.
[145] De tre medlemsstaterna var Belgien, Grekland och Italien (COM (90) 595, s. 26).
[146] COM (90) 595, s. 7.
[147] Ruding-rapporten, s. 206.
[148] Tillbakadragandet blev officiellt genom COM (2001) 763 final/2, s. 24.
[149] COM (2003) 726, s. 9.

5.3.2 Förslagets närmare utformning

Förslaget från år 1990 skiljer sig väsentligt från domen i Marks och Spencer. Denna anmärkning gör Terra och Wattel, varpå de ger exempel på skillnaderna.[150] En av skillnaderna är att förslaget inte kräver att dotterbolagets möjlighet att föra fram sin förlust till ett senare beskattningsår är uttömd. Enligt förslaget har nämligen moderbolaget i den andra medlemsstaten ändå en rätt till avdrag för sitt dotterbolags förlust.[151] Det handlar emellertid inte om en slutgiltig förlustöverföring från dotterbolaget till moderbolaget.[152] Detta framgår av artikel 9.1 (b) i förslaget. Denna artikel stadgar att om dotterbolaget senare går med vinst skall ett belopp motsvarande det tidigare gjorda avdraget återföras till beskattning hos moderbolaget. Det tidigare gjorda förlustavdraget flyttas då tillbaka till dotterbolaget och till den medlemsstat där detta har sin hemvist. Förlusten återförs således till den medlemsstat, där förlusten initialt uppkom. Det handlar alltså om temporär förlustutjämning, vilket framgick av avsnitt 4.5.2 också är det system Österrike tillämpar.

Under vissa omständigheter, exempelvis då dotterbolaget inte går med vinst de följande åren, blir en specialbestämmelse i förslaget tillämplig. Specialbestämmelsen är artikel 10 som ger medlemsstaterna en rättighet att automatiskt återföra gjorda avdrag när: (a) avdraget inte har återförts det femte året från det året då förlusten blev avdragsgill; (b) dotterbolaget har sålts, avvecklats eller omvandlats till ett fast driftställe; eller (c) moderbolagets andel har sjunkit under den miniminivå som moderbolagets medlemsstat har ställt upp. Artikelns syfte är att utesluta oberättigade fördelar för företag och att säkra medlemsstaternas skatteintäkter. Utan artikeln skulle nämligen företag kunna komma undan återföring av tidigare gjorda avdrag.[153]

För att ett moderbolag överhuvudtaget skall få utnyttja möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning i förslaget, krävs enligt artikel 2 en ägarandel på 75 % i dotterbolaget. I samma artikel fastslås dock att medlemsstaterna får föreskriva ett lägre krav på ägarandel. Gränsen på 75 % sattes efter en sammanvägd bedömning. Kommissionen ville å ena sidan möjliggöra en betydande användning av systemet, men å andra sidan inte sätta kravet på ägarandel för lågt. I sistnämnda hänseende framfördes att de medlemsstater som tillämpade förlustutjämning på nationell nivå krävde en ägarandel på 75 % eller mer.[154] Ägarandelen har också betydelse av en annan anledning i förslaget. I artikel 9.2 anges att förlusterna och vinsterna i dotterbolaget skall beräknas i proportion till moderbolagets andel i dotterbolaget. Denna beräkning skall enligt samma lagrum ske enligt reglerna i den medlemsstat där dotterbolaget har sin hemvist.

[150] Se Terra & Wattel (2008), s. 645.
[151] Jämför med artiklarna 1 och 9 i förslaget, vilka finns på s. 18 ff. i COM (90) 595.
[152] För slutgiltig förlustöverföring, se avsnitt 3.4.2.
[153] Se COM (90) 595, s. 6 och 9, där detta anges.
[154] COM (90) 595, s. 8.

5.3.3 Särskilda aspekter

5.3.3.1 Förlustöverföring- mellan vilka bolag?

I CTIIM-rapporten år 2001 tog kommissionen upp flera av de bestämmelser som förslaget från år 1990 innehåller.[155] Exempelvis behandlades det faktum att förslaget endast tillåter gränsöverskridande förlustutjämning genom förlustöverföring från ett dotterbolag till ett moderbolag. Detta uppmärksammades faktiskt redan i Ruding-rapporten år 1992. Kommittén bakom Ruding-rapporten var av den uppfattningen att den föreslagna rätten till förlustutjämning var bra men inte tillräcklig. Förutom att rekommendera medlemsstaterna att anta förslaget från år 1990, rekommenderade därför kommittén ytterligare åtgärder för att utvidga denna rätt till förlustutjämning. Kommittén ville för det första att medlemsstaterna på nationell nivå skulle introducera fullständig vertikal och horisontell förlustutjämning för koncerner.[156] För det andra ville kommittén att förslaget från år 1990 skulle utvidgas till att tillåta förlustutjämning fullt ut för koncerner inom EG.[157]

Kommissionen intog i CTIIM-rapporten år 2001 en i förhållande till Ruding-rapporten försiktig hållning. Istället för att inta en klar ställning i varje fråga behandlade kommissionen till stor del både positiva och negativa konsekvenser av såväl förslagets lösningar som alternativa lösningar. Angående horisontell förlustutjämning anförde kommissionen således argument både för och emot en sådan möjlighet. Å ena sidan konstaterades att det fanns en risk för koncerner att ”förlora” förluster när det, som i förslaget, endast kunde ske förlustöverföring från dotterbolag till moderbolag. Ett sådant scenario då förluster kan ”förloras” uppstår då moderbolaget inte har tillräckligt med vinster att kvitta förlusterna emot. Å andra sidan anmärktes att en möjlighet till horisontell gränsöverskridande förlustutjämning kunde generera nya problem. Härmed avsåg kommissionen oönskade möjligheter till skatteplanering för koncerner. Genom horisontell gränsöverskridande förlustutjämning skulle nämligen en koncern kunna skapa eller skifta förluster där eller dit de vore mest gynnsamma ur koncernens synvinkel.[158]

Kommissionen förde i CTIIM-rapporten år 2001 också ett resonemang om eventuella konsekvenser av att även tillåta förlustöverföring från ett indirekt ägt dotterbolag till ett moderbolag. Denna möjlighet fanns inte i det liggande förslaget från år 1990. I rapporten anmärkte kommissionen att industrin önskade en sådan möjlighet. Samtidigt poängterades att skattemyndigheterna hade påpekat svårigheterna med att kontrollera och övervaka företagen ifall en sådan möjlighet skulle införas.[159]

---

[155] I denna uppsats behandlas ett urval av dessa bestämmelser, nämligen de jag finner vara av störst intresse. Se CTIIM-rapporten s. 417 ff. för samtliga kommenterade bestämmelser.
[156] Se Ruding-rapporten, s. 205-206. Vertikal- respektive horisontell förlustutjämning sker mellan dotter- och moderbolag respektive mellan två dotterbolag.
[157] Ruding-rapporten, s. 205-206.
[158] CTIIM-rapporten, s. 421.
[159] CTIIM-rapporten, s. 419.

5.3.3.2 Förlustberäkningen och motvilligheten till gränsöverskridande förlustutjämning

Terra & Wattel hävdar att det fanns två huvudanledningar till att förslaget från år 1990 inte antogs. En av dessa var att medlemsstaterna överhuvudtaget skulle behöva ta hänsyn till förluster hos eventuella dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater.[160] En sådan inställning gör förstås det i föregående avsnitt förda resonemanget om i vilka riktningar förlustutjämning skall få förekomma ointressant. Medlemsstaterna var ju uppenbarligen inte beredda att acceptera gränsöverskridande förlustutjämning i någon riktning alls. Den andra huvudanledningen till att förslaget inte antogs enligt Terra & Wattel var att medlemsstaterna ömsesidigt var tvungna att erkänna varandras förlustberäkningar.[161] Förlustberäkningen skall ju enligt förslaget ske i enlighet med reglerna i den medlemsstat där dotterbolaget har sin hemvist. Denna reglering fann för övrigt inte heller stöd hos kommissionen i CTIIM-rapporten. Orsaken var att den enligt undersökningen istället borde ske utifrån reglerna i den medlemsstat där moderbolaget har sin hemvist. En sådan reglering skulle nämligen betyda att medlemsstaterna inte behöver acceptera att beräkningen av utländska förluster i vissa situationer är mer generös än beräkningen av inhemska förluster. Dessutom kunde det enligt CTIIM-rapporten inte ignoreras att beräkningen av förlusterna med hjälp av reglerna där de uppstod skulle möjliggöra skatteplanering. Detta eftersom koncernerna då skulle kunna försöka att försäkra sig om att de alltid ådrog sig kostnader i den medlemsstat där de var avdragsgilla.[162]

5.3.3.3 Förlustbegreppet

Av de i CTIIM-rapporten genomgångna bestämmelserna drogs en slutsats: De flesta svårigheterna i förslaget härstammade i de olika definitionerna och koncepten av ”förlust” i de olika medlemsstaterna. Innan detta begrepp blev mer enhetligt inom EU, kunde det enligt CTIIM-rapporten argumenteras för att det vore olämpligt att introducera en rätt till gränsöverskridande förlustutjämning för koncerner. Skatteeffekterna för medlemsstaterna skulle nämligen då bli påtagliga. Inte minst därför att ett inte någorlunda harmoniserat förlustbegrepp drastiskt skulle öka möjligheterna till flyttande av vinster eller förluster. Detta skulle också öka möjligheterna till skatteplanering. För att komma tillrätta med detta problem och komma vidare i strävandet efter gränsöverskridande förlustutjämning, föreslogs i CTIIM-rapporten att förlustbegreppet någorlunda harmoniserades och att det gamla direktivförslaget från år 1984[163] studerades. Med detta som grund kunde sedan ett nytt förslag om gränsöverskridande förlustutjämning läggas fram.[164] Tilläggas bör att något initiativ till ett sådant förslag ännu inte har tagits.

---

[160] Terra & Wattel (2008), s. 642.
[161] Terra & Wattel (2008), s. 642.
[162] Se CTIIM-rapporten, s. 422, där detta framförs.
[163] Se mer om detta direktivförslag i avsnitt 2.4.1.
[164] CTIIM-rapporten, s. 423.

5.4 HST

5.4.1 Syftet, idén och förfarandet med förslaget

Förslaget HST kom ursprungligen inte ifrån kommissionen, utan ifrån Lodin & Gammie.[165] Syftet med HST är att undanröja de skattehinder som nämnts i avsnitt 5.2, däribland bristen på gränsöverskridande förlustutjämning.[166] Idén för att uppnå detta är att koncernen skall beräkna skattebasen för sin verksamhet i de olika medlemsstaterna enligt reglerna i medlemsstaten där moderbolaget har sin hemvist (hemstaten). Om hemstatens regler tillåter skall koncernen kunna konsolidera sitt resultat från bolagen (och de fasta driftställena), vilket innebär att vinster och förluster skall kunna kvittas.[167] En begränsning är att bolagen (och de fasta driftställena) måste ha hemvist i medlemsstater i EU som har anslutit sig till HST. HST är nämligen inte bara tänkt att vara valfritt för koncernerna utan även för medlemsstaterna.[168]

Under kommissionens arbete med HST förändrades inte förslagets grundidé. Däremot inskränktes tillämpningsområdet till små och medelstora företag, som inte ingick i större koncerner.[169] Lodin & Gammie hade för sin del uttryckt att HST skulle vara tillämpligt för såväl små och medelstora företag som stora företag. Även om de ansåg förslaget vara till störst fördel för små och medelstora företag.[170] Orsaken kommissionen gav till inskränkningen var att skattehindren relativt sett är större för små och medelstora företag än för stora företag. Ju mindre ett företag är, desto mindre resurser att undvika skattehinder finns det. Detta förklarade också enligt kommissionen varför små och medelstora företag deltar i betydligt mindre utsträckning än stora företag på den inre marknaden.[171] Kommissionen betonade också den stora betydelse som små och medelstora företag har för ekonomin inom EU.[172]

Kommissionens arbete inriktades snabbt på ett pilotprojekt, där HST var tänkt att testas i praktiken. Kommissionen medgav att det fanns en utbredd skepsis bland medlemsstaterna mot ett sådant projekt. Bland annat hade dessa anfört att skattehindren för små och medelstora företag var vilseledande och att stora administrativa problem skulle uppstå.[173] Pilotprojektet, som var tänkt att löpa under fem års tid från och med den 1/1 2007, blev heller inte av.[174] Enligt Andersson berodde det på att företagen inte var intresserade, då det var oklart vad beskattningen skulle bli efteråt.[175]

---

[165] Se Lodin & Gammie, *The Stockholm Group Study on the Taxation of the European Company*, s. 656-677, Svensk skattetidning 1999.
[166] Jämför med Lodin & Gammie, s. 13, som nämner de skattehinder som skall undanröjas.
[167] Westberg, s. 554.
[168] Lodin & Gammie, s. 21-24.
[169] Se SEC (2005) 1785, s. 15, där även en definition av små och medelstora företag ges.
[170] Lodin & Gammie, s. 16-17.
[171] COM (2005) 702, s. 3, 5 och 6.
[172] Se SEC (2005) 1785, s. 6, som nämner att små och medelstora företag utgör 99,8 % av alla företag i EU och sysselsätter 66 % av den totala arbetskraften inom den privata sektorn.
[173] COM (2005) 702, s. 11.
[174] Se SEC (2005) 1785, s. 38 för tidsplan
[175] Andersson ger denna information i en intervju.

5.4.2 Förslagets närmare utformning

Lodin & Gammie illustrerar i ett exempel hur HST fungerar. Här återges detta exempel med vissa tillägg:[176] En koncern består av ett moderbolag med hemvist i Nederländerna samt tre dotterbolag med hemvist i Frankrike, Förenade kungariket och Sverige. Enligt HST skall i exemplet de nederländska reglerna användas för att beräkna hela koncernens skattebas. Frankrike, Förenade kungariket och Sverige har bara att acceptera vad de nederländska reglerna stadgar i förevarande fall. Detta på grund av att de, liksom Nederländerna, förutsätts ha anslutit sig till systemet HST. Det är tänkt att koncernen skall kunna kvitta vinster i ett bolag mot förluster i ett annat bolag inom koncernen. För att detta skall vara möjligt konstaterar Lodin & Gammie att de medlemsstater som vill ansluta sig till HST måste ha regler som tillåter någon slags förlustutjämning inom en koncern. De menar till och med att sådana regler skall vara ett krav för de medlemsstater som vill ansluta sig. Utan sådana regler kvarstår ju annars problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning.[177]

Noterbart är att det räcker att medlemsstaten innan anslutningen till HST har regler som tillåter någon slags förlustutjämning för koncernbolagen inom medlemsstaten ifråga.[178] Vid anslutningen till HST utsträcks nämligen tillämpningsområdet för reglerna till att även omfatta gränsöverskridande situationer. Detta innebär att Sverige, som i sin lagstiftning inte tillåter gränsöverskridande förlustutjämning, vid en anslutning skulle göra det. Kraven skulle vara precis desamma som gäller vid förlustutjämning mellan två svenska bolag, vilket bland annat innebär att moderbolaget måste äga mer än 90 % av andelarna i dotterbolaget. Med Sverige som hemstat skulle alltså denna ägarandel krävas. Motsvarande siffra med Förenade kungariket eller Österrike som hemstat skulle vara 75 % respektive mer än 50 %.[179]

När koncernens samlade skattebas har beräknats skall denna fördelas mellan de medlemsstater där koncernen bedriver verksamhet. Detta skall ske med hjälp av en fördelningsnyckel, vilken jag återkommer till i avsnitt 5.4.3.1. Respektive medlemsstat får därefter tillämpa sin egen nationella skattesats på sin andel av skattebasen. HST innebär alltså ingen harmonisering av skattesatserna.[180] Förutom att poängtera detta påpekar Lodin & Gammie att HST är valfritt. Detta innebär att en koncern istället kan fortsätta att beräkna resultaten i de olika bolagen med respektive medlemsstats regler. Samtidigt anmärker de att i vilken utsträckning valet HST finns beror på hur många medlemsstater som väljer att ansluta sig.[181] Anslutningen till HST i det tänkta pilotprojektet var för övrigt tänkt att ske genom ingående av avtal.[182]

[176] Exemplet hämtat från Lodin & Gammie, s. 22-23.
[177] Lodin & Gammie, s. 32.
[178] Se avsnitt 4.2, där det framgick att sju medlemsstater inte hade sådana regler år 2005.
[179] Se SEC (2005) 1785, s. 42-43, där även övriga medlemsstaters ägandekrav redovisas.
[180] Lodin & Gammie, s. 23.
[181] Lodin & Gammie, s. 23.
[182] Se outline (2004), s. 7, där medlemsstaterna föreslås ingå bilaterala/multilaterala avtal.

5.4.3 Särskilda aspekter

5.4.3.1 Fördelningsnyckeln

En av de mer centrala delarna i utformningen av HST är fördelningsnyckeln. Denna skall hjälpa till att fördela den beräknade skattebasen mellan de medlemsstater där koncernen bedriver verksamhet. Lodin & Gammie menar att den fördelningsnyckel som väljs bör bevara medlemsstaternas befintliga skatteintäkter. Samtidigt får den inte lätt kunna utnyttjas av företagen och den måste också vara administrativt möjlig att tillämpa.[183]

En fördelningsnyckel som Lodin & Gammie förespråkar är att fördela den samlade skattebasen baserat på det av de berörda företagen producerade mervärdet. Fördelen med en sådan fördelningsnyckel är att EU har ett befintligt system med mervärdesskatt.[184] Kommissionen valde dock i sitt tänkta pilotprojekt att istället fokusera på en fördelningsnyckel i form av en formel.[185] Då en sådan formel har diskuterats mycket inom ramen för CCCTB, där också en fördelningsnyckel krävs, går jag igenom hur en sådan formel skulle se ut i avsnitt 5.5.3.1. Även fördelningsnyckeln i form av det producerade mervärdet har undersökts vidare under arbetet med CCCTB, men där avvisats. Bland annat därför att en sådan fördelningsnyckel skulle medföra att frågor kring internprissättning skulle dyka upp igen, vilket inte är önskvärt.[186] En annan nackdel med denna fördelningsnyckel som Westberg har noterat är att ett enskilt företag som går med förlust ändå kan få sin andel av koncernens skattebas och därmed tvingas betala skatt. Detta är enligt Westberg inte rättvist gentemot eventuella minoritetsägare i förlustföretaget, då de får betala skatt på vinster de inte har någon del i.[187]

5.4.3.2 Ekonomiska konsekvenser

En konsekvensanalys[188] av HST presenterades år 2005 av kommissionen. Denna bedömde bland annat de ekonomiska konsekvenserna av ett införande av HST. Analysen fokuserades på den ekonomiska effekten då systemet begränsas till små och medelstora företag. Konsekvenserna för existerande och potentiella små och medelstora företag utreddes liksom konsekvenserna för medlemsstaterna.[189]

Enligt kommissionen kommer existerande små och medelstora företag genom HST att spara 860 miljoner euro årligen i direkta skatteinbetalningar. Samtidigt gör kommissionen en viktig anmärkning. Kommissionen menar att 860 miljoner euro inte kan ses som den exakta siffran på hur mycket medlemsstaterna går miste om i skatteintäkter med HST (och således inte

[183] Lodin & Gammie, s. 46.
[184] Lodin & Gammie, s. 47 ff.
[185] Se outline (2004), s. 8.
[186] The mechanism for sharing the CCCTB, s. 5.
[187] Westberg, s. 567.
[188] SEC (2005) 1785.
[189] Se SEC (2005) 1785, s. 39 ff, där det även anges hur kommissionen har gått tillväga vid de olika beräkningarna som har gjorts.

heller hur mycket de små och medelstora företagen vinner i skatteinbesparingar på HST). Orsaken är att många medlemsstater erbjuder förlustutjämning inom ett bolag genom carry forward eller carry back regler. Även om ett dotterbolag inte direkt kan kvitta sin förlust mot en vinst i det i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolaget, så kan då ändå förlusten utnyttjas förr eller senare. Exempelvis då dotterbolaget under kommande beskattningsår går med vinst. Kommissionen menar därför att den möjlighet som HST erbjuder till gränsöverskridande förlustutjämning i viss mån endast påverkar tidpunkten för när förlusten kan utnyttjas.[190]

Beträffande ekonomiska fördelar med HST för medlemsstaterna anför kommissionen att HST kan komma att medföra ökad konkurrens mellan företag. Den möjlighet till gränsöverskridande förlustutjämning som HST ger kan nämligen komma att innebära att dotterbolag etableras på utländska marknader inom EU där de annars inte hade etablerats. Detta kan i sin tur leda till att redan etablerade företag på dessa marknader måste bli mer effektiva. En högre effektivitet bland företagen har den effekten att den leder till lägre kostnader och därmed till ökade vinster för företagen, vilket eventuellt medför att de sänker sina priser. De lägre priserna är i slutändan till förmån för konsumenterna som då kan öka sin välfärd.[191] Kommissionen påpekar också att en bättre fungerande inre marknad, där små och medelstora företag har möjligheter att göra större vinster, på sikt ger större skatteintäkter till medlemsstaterna.[192]

5.4.3.3 Konsekvenser av 27 potentiella hemstater

Som har framgått skall hemstatens regler tillämpas på koncernens hela verksamhet, under förutsättning att denna finns i medlemsstater som har anslutit sig till HST. Ifall alla medlemsstater ansluter sig till HST, kommer skattemyndigheten i hemstaten därmed behöva handskas med en koncerns verksamhet i upp till 27 olika medlemsstater. Lodin & Gammie menar att detta inte innebär att skattemyndigheterna behöver bli experter på varandras skattesystem. HST innebär ju att det är hemstatens skatteregler som gäller för hela koncernen. Däremot måste representanter för skattemyndigheten i hemstaten vara beredda på att resa utomlands för att utföra revision på plats i de andra medlemsstaterna.[193]

En annan konsekvens av HST och det faktum att det kan bli upp till 27 olika hemstater tar Terra & Wattel upp. I exemplet de ger konkurrerar tre skoaffärer på samma gata i en stad någonstans inom EU, exempelvis München. Utifall dessa affärer tillhör tre olika koncerner, vars moderbolag har sin hemvist i olika medlemsstater, skulle de tre skoaffärerna enligt HST vara föremål för tre olika skattesystem. Detta är en av flera negativa konsekvenser av HST menar Terra & Wattel.[194]

---

[190] SEC (2005) 1785, s. 46.
[191] SEC (2005) 1785, s. 55-56.
[192] SEC (2005) 1785, s. 58.
[193] Lodin & Gammie, s. 27.
[194] Se Terra & Wattel (2008), s. 213, där även andra negativa konsekvenser nämns.

5.5 CCCTB

5.5.1 Syftet, idén och förfarandet med förslaget

Tanken på CCCTB introducerades av kommissionen år 2001.[195] Syftet med CCCTB är, liksom med HST, att undanröja de skattehinder som nämnts i avsnitt 5.2. Ett av dessa är bristen på gränsöverskridande förlustutjämning.

Idén med CCCTB är att ett gemensamt system inom EU införs för att beräkna företagens skattebas. Detta system skall existera parallellt med de nationella systemen.[196] Ifall CCCTB väljs skall en koncern vid beräkningen av skattebasen konsolidera sitt resultat från bolagen (inklusive de fasta driftställena) i de olika medlemsstaterna. Vinster och förluster kan därmed kvittas mot varandra inom koncernen, som alltså blir beskattad som om den vore en enhet.[197] Exakt hur CCCTB skulle utformas var emellertid år 2001 oklart. För att få klarhet i detta inrättades en arbetsgrupp, som träffades första gången år 2004. I denna ingår bland annat experter från samtliga 27 medlemsstater. Kommissionen poängterar att experterna hjälper till med förslagets tekniska utformning och inte skall bevaka politiska intressen.[198]

Arbetsgruppens inställning är att förslaget CCCTB skall läggas fram i form av ett direktiv.[199] Med tanke på motståndet från medlemsstaterna och enhällighetskravet för antagande av direktiv finns ett uppenbart problem. I ett tal år 2007 påstod Kovács att sju medlemsstater är emot CCCTB, medan resterande medlemsstater antingen har uttryckt ett större eller mindre stöd för förslaget. Bland de mer positiva medlemsstaterna återfinns Österrike, Tyskland, Spanien och Frankrike.[200] De som är motståndare till förslaget hävdar bland annat att CCCTB troligtvis skulle innebära en mindre skattebas och därmed lägre skatteintäkter (Slovakien och Lettland).[201] Förenade kungariket hänvisar enbart till sin nationella skattesuveränitet.[202]

Om inte alla medlemsstater ger sitt stöd till förslaget CCCTB lovade Kovács i ovan nämnda tal att gå vidare med förslaget på annat sätt. Närmare bestämt menade han att försöka få förslaget antaget genom bestämmelserna om ett närmare samarbete, vilka finns i artiklarna 43-45 i EU-fördraget. Alla krav för att göra detta är uppfyllda enligt Kovács.[203] Reglerna om ett närmare samarbete i artiklarna 43-45 i EU-fördraget innebär att ett mindre antal medlemsstater (åtta stycken) skulle kunna anta förslaget CCCTB, varefter andra medlemsstater är välkomna att ansluta sig. Huruvida detta förfarande väljs, eller om CCCTB överhuvudtaget läggs fram, får framtiden utvisa.

---

[195] Se KOM (2001) 582, s. 17 och CTIIM-rapporten, s. 461 ff.
[196] CCCTB: possible elements of a technical outline, p. 11.
[197] CCCTB: possible elements of a technical outline, p. 85 ff.
[198] Se kommissionens hemsida, CCCTB, där för övrigt rapporter inför varje möte läggs ut.
[199] CCCTB: possible elements of a technical outline, p. 7.
[200] Gnaedinger & Nadal, s. 1.
[201] Se Gnaedinger, s. 695, som även listar Polen och Tjeckien som motståndare till CCCTB.
[202] Gnaedinger & Nadal, s. 2.
[203] Gnaedinger och Nadal, s. 1.

5.5.2 Förslagets närmare utformning

CCCTB innebär, i motsats till HST, att ett gemensamt och harmoniserat system för att beräkna skattebasen måste utformas inom EU. Weiner konstaterar att kommissionen har gjort rejäla framsteg i denna del av arbetet. Däremot menar hon att arbetet med en fördelningsnyckel inte har gått lika bra.[204] För att förstå Weiner och innebörden av CCCTB skall här förslaget och vad det innebär för en koncern presenteras närmare.

Som nämnts skall CCCTB vara ett alternativ till de nationella systemen vid beräkningen av skattebasen. Det är alltså upp till företagen om de vill beräkna sin skattebas enligt CCCTB eller istället tillämpa de nationella systemen. Den största fördelen med CCCTB enligt arbetsgruppen är den möjlighet till konsolidering som förslaget ger en koncern.[205] En koncern skall, om CCCTB väljs, helt enkelt konsolidera sitt resultat från bolagen (inklusive de fasta driftställena) i de olika medlemsstaterna och alltså bli beskattad som en enhet. Med andra ord, bristen på gränsöverskridande förlustutjämning undanröjs.[206]

För att ett dotterbolag skall vara kvalificerat och därmed tillåtas vara med i beräkningen av koncernens skattebas skall moderbolaget direkt eller indirekt kontrollera 75 % av rösterna i dotterbolaget.[207] Tilläggas bör att det finns en speciell reglering för om eventuella ändringar i innehavet sker under beskattningsåret. För att förenkla framställningen konstaterar jag emellertid bara att så länge gränsen på 75 % är uppnådd så sker konsolidering till 100 %.[208] I de fall att koncernens totala resultat är en förlust skall denna kunna föras vidare på koncernnivå till ett kommande beskattningsår och kvittas mot konsoliderade vinster.[209] Vidare kan noteras att när ett bolag lämnar koncernen genom att det blir sålt kommer detta bolag inte att kunna tillskriva sig några förluster. De förluster som har förts vidare på koncernnivå från tidigare år stannar istället inom koncernen.[210] När koncernen däremot avslutar sin verksamhet skall förlusterna som har förts vidare fördelas mellan de olika bolagen.[211]

Då CCCTB innebär att koncernens resultat skall konsolideras behövs en fördelningsnyckel för att fördela koncernens skattebas mellan berörda medlemsstater där koncernen är verksam. Tanken med CCCTB är nämligen att varje medlemsstat där koncernen är verksam, efter att ha fått sin beskärda del av koncernens skattebas, skall tillämpa sin egen skattesats på denna.[212] Då arbetet med fördelningsnyckeln, precis som Weiner konstaterar, har varit ett problemområde, avser jag att behandla detta i avsnitt 5.5.3.1.

[204] Weiner, s. 100.
[205] CCCTB: possible elements of a technical outline, del V, s. 21.
[206] CCCTB: possible elements of a technical outline, p. 85.
[207] CCCTB: possible elements of a technical outline, p. 89.
[208] CCCTB: possible elements of a technical outline, p. 86.
[209] CCCTB: possible elements of a technical outline, p. 101.
[210] CCCTB: possible elements of a technical outline, p. 103.
[211] CCCTB: possible elements of a technical outline, p. 104.
[212] Weiner, s. 100.

5.5.3 Särskilda aspekter

5.5.3.1 Fördelningsnyckeln

Under arbetet med CCCTB har olika fördelningsnycklar övervägts. Som framgick av avsnitt 5.4.3.1 är mervärdet och en formel två av dessa. Ett annat alternativ som har diskuterats är att fördela koncernens skattebas till medlemsstaterna i förhållande till deras BNP. En sådan fördelningsnyckel skulle inte en koncern kunna manipulera på något sätt, men den skulle samtidigt inte ge en korrekt bild av koncernens faktiska verksamhet i de berörda medlemsstaterna.[213]

Samtliga fördelningsnycklar som arbetsgruppen har undersökt har positiva såväl som negativa sidor.[214] Ändå har arbetsgruppen kommit att fokusera på en fördelningsnyckel i form av en formel.[215] Denna skulle innebära att man fördelar den samlade skattebasen mellan medlemsstaterna baserat på koncernens arbete (lika delar lönesumma och antalet anställda), tillgångar och försäljning i respektive medlemsstat. Då formeln innehåller en försäljningsfaktor som är tänkt att vara destinationsbaserad, har frågan uppkommit om en koncern skall tvingas betala skatt i medlemsstater där försäljning sker men koncernen inte har fysisk närvaro. (Med fysisk närvaro menas etablering genom fast driftställe eller dotterbolag.) Detta är inte avsikten enligt arbetsgruppen, utan skall undvikas genom speciella regler.[216]

Fördelen med en formel är att den kommer att ge en bra bild av var koncernen genererar sin vinst. Medlemsstater där koncernens nämnda faktorer (arbete, tillgångar och försäljning) är större kommer också att få en större andel av koncernens skattebas. Därutöver anger arbetsgruppen att en sådan här formel redan används som fördelningsnyckel i USA och Kanada och att det därför finns bevis på att den fungerar.[217] Som har nämnts ovan finns det också nackdelar med formeln. Till exempel skapar det faktum att lönenivåerna varierar mellan medlemsstaterna ett problem. Skall korrigering ske med hänsyn till detta? Arbetsgruppen är här inte överens.[218] En annan sak, vilket också konstateras i doktrinen, är att det inte kommer att bli lätt att komma överens om hur de olika faktorerna (arbete, tillgångar och försäljning) skall viktas gentemot varandra.[219] Skall alla faktorer ha lika stor betydelse vid bestämmandet av vart skattebasen skall fördelas, eller skall till exempel koncernens tillgångar ha större betydelse? Arbetsgruppen menar för sin del att detta inte är en teknisk fråga, utan en politisk fråga. Hur de olika faktorerna skall viktas gentemot varandra är därmed upp till medlemsstaterna att komma överens om.[220]

---

[213] The mechanism for sharing the CCCTB (2006), p. 9.
[214] The mechanism for sharing the CCCTB (2006), p. 8-12.
[215] Se Weiner, s. 100 som konstaterar detta samt CCCTB: possible elements of the sharing mechanism (2007), varur detta framgår.
[216] Se CCCTB: possible elements of the sharing mechanism (2007), p. 61 ff.
[217] The mechanism for sharing the CCCTB (2006), p. 11-12.
[218] Se CCCTB: possible elements of the sharing mechanism (2007), p. 26.
[219] Se till exempel Andersson, s. 390 och Fuest, s. 4.
[220] CCCTB: possible elements of the sharing mechanism (2007), p. 13.

5.5.3.2 Ekonomiska konsekvenser

Någon konsekvensanalys av CCCTB har ännu inte presenterats, men arbetet med en sådan påbörjades år 2006 och skall enligt kommissionen offentliggöras när lagförslaget till CCCTB läggs fram. Kommissionen utlovar bland annat att ekonomiska konsekvenser kommer att tas upp i konsekvensanalysen. Samtidigt tillägger den att hur ingående analysen blir beror på hur mycket uppgifter som medlemsstaternas förvaltningar och företag är beredda och kan tillhandahålla i tid.[221] Noterbart är också följande uttalande från kommissionen: ”Vederbörlig hänsyn [i konsekvensanalysen] kommer att tas till principen att alla steg mot en gemensam konsoliderad bolagsskattebas bör ha rättvisa följder för medlemsstaternas offentliga finanser, och eventuellt leda till en generell ökning av intäkterna som ett resultat av att EU: s ekonomi blir mer dynamisk.”[222]

Fuest välkomnar en konsekvensanalys. Han är nämligen av uppfattningen att en av de största bristerna med CCCTB är att det saknas övertygande bevis på direkta ekonomiska fördelar med förslaget för medlemsstaterna. Sådana är nödvändiga för att medlemsstaterna skall acceptera förslaget, menar han. Fuest avslutar med att konstatera att det återstår att se huruvida konsekvensanalysen kommer att tillföra sådana bevis eller inte.[223]

5.5.3.3 CCCTB och skattekonkurrensen

CCCTB innebär, som nämnts, ingen harmonisering av skattesatserna i EU. Kommissionen har istället betonat att skattesatserna är medlemsstaternas eget ansvar.[224] Fuest menar att skattekonkurrensen därmed knappast kommer att upphöra i EU vid ett införande av CCCTB. Samtidigt menar han att det är omöjligt att uttala sig om skattekonkurrensen kommer att öka eller minska. Inte bara ett skift till en fördelningsnyckel som CCCTB med nödvändighet innebär, utan också dennas exakta utformning, kan nämligen leda till såväl ökad som minskad skattekonkurrens mellan medlemsstaterna. Fuest tar den destinationsbaserade försäljningsfaktorn som exempel. Fuest menar att ifall större vikt ges åt denna vid fördelningen av skattebasen, kommer incitamenten för medlemsstaterna att sänka skattesatserna att minska. En koncern kan nämligen inte flytta sin försäljning från en medlemsstat till en annan på samma sätt som den exempelvis kan flytta produktionen. Samtidigt kan de speciella regler som skall förhindra att koncerner blir beskattade i medlemsstater där de har försäljning men inte fysisk närvaro leda till ökad skattekonkurrens. Koncerner kommer nämligen att vara måna om att ha fysisk närvaro i medlemsstater med låga skattesatser, men inte i de med höga.[225] Noterbart i samband med Fuests resonemang enligt ovan är att vissa medlemsstaters motstånd till CCCTB enligt Andersson beror på att de ser en risk för minskad skattekonkurrens.[226]

[221] KOM (2007) 223, s. 5-6.
[222] KOM (2007) 223, s. 5-6.
[223] Fuest, s. 25.
[224] KOM (2001) 582, s. 18.
[225] Se Fuest, s. 17, som även resonerar vidare kring detta.
[226] Andersson, s. 376.

5.6 Sammanfattning

Problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning är ett av flera skattehinder som kommissionen arbetar med att lösa. För att komma tillrätta med skattehindren har kommissionen en tvådelad strategi. Denna innebär antingen att ett skattehinder undanröjs genom en riktad åtgärd eller att flera skattehinder undanröjs samtidigt genom en övergripande lösning.

Förslaget till direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning är ett exempel på vad kommissionen benämner en riktad åtgärd. Dess syfte var att undanröja bristen på gränsöverskridande förlustutjämning. Förslaget innebar att ett moderbolag skulle tillåtas göra avdrag i sin hemvist för förluster som hade uppkommit i ett till 75 % ägt utländskt dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. En intressant detalj är att förslaget skiljer sig en del från det som uttalades i domen i Marks & Spencer. Det krävs till exempel inte att dotterbolagets möjlighet att föra fram sin förlust till ett annat beskattningsår i sin hemvist har blivit uttömd. I CTIIM-rapporten konstaterades att många av problemen i förslaget härrörde i bristen på ett enhetligt förlustbegrepp inom EU. Förslaget kom också att dras tillbaka av kommissionen.

HST och CCCTB är båda exempel på en så kallad övergripande lösning. Bland de skattehinder dessa båda förslag avser att undanröja finns bristen på gränsöverskridande förlustutjämning. Tillvägagångssättet för att uppnå detta skiljer sig emellertid åt litegrann. Enligt HST skall en koncern kunna välja att beräkna sin skattebas enligt reglerna där moderbolaget har sin hemvist, även kallad hemstaten. I den mån hemstatens regler tillåter, skall koncernen kunna kvitta vinster i ett bolag mot förluster i ett annat bolag inom koncernen. De som först kom med idén till HST, Lodin & Gammie, menar att sådana regler utgör ett krav för en medlemsstat som vill ansluta sig till HST. När den samlade skattebasen har beräknats måste denna fördelas mellan medlemsstaterna där koncernen bedriver verksamhet. För att göra detta krävs en fördelningsnyckel, vilken i ett pilotprojekt som aldrig blev av var tänkt att utgöras av en formel.

Förslaget CCCTB innebär, i motsats till HST, att ett gemensamt system för att beräkna företagens skattebas måste införas inom EU. För en koncern innebär CCCTB att när den väl har valt att beräkna skattebasen enligt CCCTB skall resultatet i de olika koncernbolagen konsolideras. Detta är detsamma som att vinster i ett bolag kan kvittas mot förluster i ett annat inom koncernen. För att ett dotterbolag skall tillåtas vara med i beräkningen av koncernens skattebas skall moderbolaget direkt eller indirekt kontrollera 75 % av rösterna i dotterbolaget. För att fördela den samlade skattebasen mellan medlemsstaterna där koncernen har verksamhet har samma formel som för HST diskuterats. Denna innebär att man ser till koncernens arbete, tillgångar och försäljning i respektive medlemsstat. Arbetsgruppen som har arbetat med förslaget CCCTB sedan år 2004 har kommit långt beträffande själva systemet för att beräkna skattebasen. Lika framgångsrikt har dock inte arbetet med fördelningsnyckeln varit.

6 Analys

6.1 Introduktion

Som har framgått av detta examensarbete är problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning relativt enkelt att förklara. Det handlar helt enkelt om två bolag inom samma koncern, men med hemvist i två olika medlemsstater, som önskar kvitta vinsten i det ena bolaget mot förlusten i det andra. Men det går i de flesta fall inte, eftersom endast ett fåtal medlemsstater (däribland Österrike) tillåter en sådan gränsöverskridande förlustutjämning.

Lika lätt som det är att förklara problemet, lika svårt framstår det att vara att lösa detsamma inom EU. Detta återknyter till min huvudfrågeställning i detta examensarbete som är:

- Är det möjligt att lösa problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning för koncerner inom EU och i så fall hur?

Jag skall i detta kapitel försöka besvara denna huvudfrågeställning i avsnitt 6.5. Dessförinnan avser jag dock, som ett led i att kunna besvara den, att behandla de underliggande frågeställningarna i varsitt avsnitt i ordningen som följer:

- Vad kan EG-domstolen bidra med? (avsnitt 6.2)

- Går det att dra någon lärdom av de nationella systemen för förlustutjämning som finns i Förenade kungariket, Sverige och Österrike? (avsnitt 6.3)

- Saknas det någonting i eller kring förslagen på EU-nivå eller har de någonting gemensamt, som kan förklara varför de inte har varit framgångsrika? (avsnitt 6.4)

6.2 EG-domstolen

EG-domstolen har, när det gäller den direkta företagsbeskattningen, kommit att få en betydelsefull roll. Genom den praxis som EG-domstolen har utvecklat, där nationella skattebestämmelser kan anses stå i strid med fördragsfriheterna, har nämligen EG-domstolen börjat tvinga fram ändringar i medlemsstaternas skattelagstiftningar. Ett exempel på denna praxisutveckling utgör domen i Marks & Spencer. EG-domstolen uttalade i denna dom att det i vissa fall strider mot etableringsrätten att inte tillåta gränsöverskridande förlustutjämning. Domen behandlar förvisso endast det regelsystem som finns i Förenade kungariket. Som har visats har dock domen, och även målet i sig, också kommit att påverka Sverige och Österrike. Österrike kom som beskrivits att ändra sin lagstiftning till att även tillåta gränsöverskridande förlustutjämning redan innan domen i Marks & Spencer kom. Som likaledes har nämnts var detta enligt Stefaner & Weninger till viss del med anledning av denna kommande dom.

När det gäller Sverige syftar jag på de domar som RegR meddelade den 11/3 tidigare i år. RegR valde här att basera sina domar på EG-domstolens avgöranden i Marks & Spencer och Oy AA. Detta är för övrigt, som Ståhl & Österman påpekar, inget ovanligt. Även om ett förhandsavgörande formellt sett bara är bindande för den domstol som har begärt det, följs detta nämligen normalt även av andra domstolar. Noterbart är att det av domarna från RegR framgår att den anser att det som uttalades av EG-domstolen i domen Marks & Spencer gäller även efter domen i Oy AA. Själv är jag av samma åsikt som RegR. Det går enligt min mening inte att bortse från det faktum att det i målet Marks & Spencer handlade om slutliga förluster, medan så inte var fallet i målet Oy AA. Därmed finns det en skillnad mellan de båda målen, vilken gör att den svenska regeringen bör omvärdera sin ståndpunkt att de svenska reglerna om koncernbidrag inte behöver ändras. Med anledning av EG-domstolens ståndpunkt i domen Marks & Spencer anser jag vidare att också övriga medlemsstater som tillåter förlustutjämning men inte gränsöverskridande sådan har anledning att se över sin lagstiftning.

Mot bakgrund av det anförda har EG-domstolen en viktig roll när det gäller koncerners möjlighet till gränsöverskridande förlustutjämning inom EU. Liksom jag kommer in på i nästa stycke, är dock denna möjlighet begränsad till slutliga förluster i domen Marks & Spencer. Innan jag går vidare till detta nästa stycke skall här en viktig sak anmärkas, vilken utgör en begränsning i EG-domstolens möjlighet att påverka. För att de principer och det resonemang som förs i domen Marks & Spencer överhuvudtaget skall bli överförbart på andra medlemsstater krävs att dessa tillåter förlustutjämning men inte gränsöverskridande sådan. Ifall en medlemsstat inte tillåter någon förlustutjämning alls blir nämligen inte principerna och resonemanget från domen i Marks & Spencer överförbart på denna. Det kan ju inte gärna strida mot etableringsrätten att inte tillåta gränsöverskridande förlustutjämning när inte förlustutjämning ens inom medlemsstaten ifråga tillåts. Liksom nämndes i avsnitt 4.2 var det år 2005 sju medlemsstater inom EU som inte hade något system alls för förlustutjämning.

Om man närmare betraktar domen i Marks & Spencer, finns det ett par saker att lägga märke till. EG-domstolen har exempelvis begränsat rätten till gränsöverskridande förlustutjämning till slutliga förluster. Även om EG-domstolen nog såg detta som en bra kompromiss mellan medlemsstaternas och företagens intressen, har detta inte varit helt lyckat. Speciellt den möjlighet till tolkning som ges är inte bra. Liksom framgick av avsnitt 4.3.3 har Förenade kungariket utnyttjat denna möjlighet till tolkning till att utforma sin lagstiftning så att rätten till gränsöverskridande förlustutjämning praktiskt taget är obefintlig. Beträffande Sverige framgick vidare av avsnitt 4.4.3 att RegR har tolkat domen som att det inte är tillräckligt att dotterbolagets möjlighet till att rulla fram förlusten till ett annat beskattningsår har löpt ut där det har sin hemvist. Förlusten är då inte slutlig. Istället måste enligt de hittills avgjorda domarna från RegR det utländska dotterbolaget likvideras för att förlusten skall bli slutlig. Beträffande likvidationsfallet är det vidare av intresse att RegR stadgar att avdrag för givet koncernbidrag först medges det beskattningsår som likvidationen avslutas. Om ett koncernbidrag skickas år 2009 från moderbolaget i Sverige till ett av dess utländska dotterbolag och dotterbolaget först likvideras år 2011 är det alltså först detta senare år som avdrag medges. Detta står inte i överensstämmelse med den rätt till omedelbar gränsöverskridande förlustutjämning som kommissionen enligt avsnitt 2.2 strävar efter att koncerner skall ha.

Det kan enligt min mening ifrågasättas om domen i Marks & Spencer är rättvis för medlemsstaternas del. Anledningen till detta är att det i domen rör sig om slutgiltig förlustöverföring. Som jag beskrev i avsnitt 3.4.2 innebär detta att det inte är den medlemsstat där förlusten initialt uppstår, som slutligen förlorar skatteintäkter. Istället är det den medlemsstat dit förlusten slutgiltigt överförs som förlorar skatteintäkter. Ett kompensationssystem för att komma tillrätta med denna orättvisa skulle förstås som kommissionen föreslår kunna införas. Men detta förutsätter också att medlemsstaterna kan komma överens om ett sådant, vilket inte är självklart att det kan ske.

Sammantaget finns det såväl positiva som negativa aspekter kring domen i Marks & Spencer och den rätt till gränsöverskridande förlustutjämning som där föreskrivs. Enligt min mening överväger de positiva aspekterna de negativa för koncerner. Framförallt därför att domen har medfört ett trendbrott, där medlemsstater såsom Sverige inte längre kategoriskt kan vägra koncerner rätten till gränsöverskridande förlustutjämning. Angående det utrymme för tolkning som domen i Marks & Spencer ger har jag följande att anföra: Det vore förstås önskvärt om EG-domstolen kunde precisera och förtydliga sin praxis. Ett ansvar i detta sammanhang vilar på medlemsstaterna, genom att de verkligen begär förhandsavgöranden när det behövs. Till exempel hade jag gärna sett att RegR hade begärt förhandsavgöranden innan sina domar den 11/3 2009, då även situationer som EG-domstolen inte tidigare hade tagit ställning till bedömdes. Samtidigt som jag önskar en tydligare praxis från EG-domstolen skall betonas att någon detaljreglering inte kan förväntas ske genom denna. För en sådan krävs istället att ett lagförslag som exempelvis CCCTB antas.

6.3 De nationella systemen för förlustutjämning

De tre nationella systemen i Förenade kungariket, Sverige och Österrike uppvisar skillnader vad såväl gäller gränsöverskridande förlustutjämning som förlustutjämning överhuvudtaget. Som har visats skiljer sig till att börja med metoderna för hur förlustutjämning uppnås mellan de olika systemen. Jag anser inte att de skillnader som finns i detta avseende är av sådan betydelse att jag vidare behöver gå in på dessa här. Intressant att notera är dock att ägandekraven som måste vara uppfyllda skiljer sig markant mellan de olika systemen. I Förenade kungariket krävs en ägarandel på 75 %. På varsin sida återfinns sedan Sverige och Österrike som kräver mer än 90 % respektive mer än 50 %. Det kan inte annat än konstateras att det redan här finns olika syn på vilka möjligheter till förlustutjämning som skall finnas för en koncern. Om man sedan går vidare till möjligheterna till gränsöverskridande förlustutjämning blir skillnaderna än större. Sverige tillåter till exempel ingen gränsöverskridande förlustutjämning alls i sin lagstiftning. En sådan möjlighet finns däremot enligt lagstiftningen i Förenade kungariket och Österrike, vilket som nämnts har med EG-domstolens mål Marks & Spencer att göra. Som också redan har nämnts har dock Förenade kungariket utformat sin lagstiftning så att möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning praktiskt taget är obefintlig. Detta skall jämföras med Österrike som har gjort valet att införa en generös lagstiftning för gränsöverskridande förlustutjämning.

Det jag finner intressant med ovan nämnda skillnader är hur olika medlemsstaterna kan tänka för att värna om sina skatteintäkter. Det är nämligen det som det enligt mig i slutändan handlar om. Sverige och Förenade kungariket försöker skydda sina skatteintäkter genom att vägra eller starkt begränsa rätten till gränsöverskridande förlustutjämning för koncerner. Österrike har istället som mål att försöka behålla en hög nivå på eller till och med öka skatteintäkterna genom att locka till sig internationella koncerner. Det senare framgick av avsnitt 4.5.1. Det är med andra ord medlemsstatens bästa som dessa olika system främst försöker främja.

Beträffande systemen för gränsöverskridande förlustutjämning som nu finns i respektive lagstiftning i Förenade kungariket och Österrike är det främst Österrikes jag här vill fokusera på. Förenade kungarikets bygger ju på stor del på domen i Marks & Spencer, vars för- och nackdelar jag redan varit inne på i föregående avsnitt. Det jag finner extra intressant med systemet i Österrike är att detta är samma slags system som kommissionen föreslog i förslaget till ett direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning år 1990. En detalj med detta system är att det uppfyller kommissionens önskan att koncerner skall ha rätt till omedelbar gränsöverskridande förlustutjämning. Samtidigt värnar systemet om skatteintäkterna för den berörda medlemsstaten, i detta fall Österrike. Detta genom att den tillgodoräknade förlusten under vissa förutsättningar måste återföras till beskattning.

En annan sak som är intressant med det österrikiska systemet är att den förlust som skall tillgodoräknas i Österrike måste beräknas enligt reglerna i Österrike. Detta gäller för övrigt också det system som gäller i Förenade kungariket. Som jag vidare kommer kommentera i nästa avsnitt var så inte fallet i det förslag till direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning som kommissionen lade fram år 1990. Den sista synpunkten som jag vill göra gällande det österrikiska systemet är att kommissionen genom detta har fått en bekräftelse på att ett system med temporär förlustutjämning kan fungera. Att det nu också finns praktisk erfarenhet av ett sådant system kan vara av stort värde för kommissionen i dess fortsatta arbete. Kommissionen har nu nämligen möjlighet att närmare studera detta. Bland annat vore effekterna av systemet för såväl en medlemsstat (Österrike) som koncerner intressanta att studera.

Sammantaget anser jag att det finns ett par viktiga lärdomar att dra av de nationella systemen för förlustutjämning i Förenade kungariket, Sverige och Österrike. Den viktigaste lärdomen är att medlemsstaterna i största möjliga mån försöker upprätta system som skall gynna dem själva. Samtidigt innebär detta, som visats, inte nödvändigtvis att rätten till gränsöverskridande förlustutjämning begränsas. Det finns helt enkelt olika sätt att tänka i medlemsstaterna kring effekterna av gränsöverskridande förlustutjämning.

En annan viktig lärdom att dra av det österrikiska systemet är att ett system med temporär förlustutjämning mycket väl kan vara ett alternativ för kommissionen i framtiden. Åtminstone finns det nu praktisk erfarenhet av ett sådant system som kommissionen eventuellt kan bygga vidare på.

6.4 Förslagen på EU-nivå

Jag anser att det finns ett antal brister i förslagen på EU-nivå, som kan förklara varför de inte har varit framgångsrika. Det rör sig såväl om brister som är specifika för de olika förslagen som brister som är gemensamma för de olika förslagen. Nedan skall jag peka på de brister som jag finner vara mest betydande.

Kommissionen har vid arbetet med samtliga förslag betonat vikten av en väl fungerande inre marknad och att detta fordrar att skattehinder som finns för koncerner undanröjs. Detta skulle utan tvivel vara till fördel för koncerner. Men vari består vinsten med en väl fungerande inre marknad för medlemsstaterna, där exempelvis gränsöverskridande förlustutjämning för koncerner är tillåten? Enligt min mening är detta en berättigad fråga. Jag anser nämligen att den största bristen med förslagen på EU-nivå är att kommissionen inte har presenterat konkreta bevis på ekonomiska fördelar för medlemsstaterna i samband med något av dem. Endast vid ett av förslagen, nämligen HST, har kommissionen hittills försökt att precisera de ekonomiska fördelarna för medlemsstaterna. Detta gjordes i den konsekvensanalys av HST som kommissionen lade fram år 2005 och som jag gick igenom i avsnitt 5.4.3.2. Kommissionen för här ett resonemang om vad som eventuellt kan hända vid ett införande av HST. Efter ett antal led, som kommissionen menar *kan* inträffa, dras slutsatsen att medlemsstaterna ekonomiskt *kan* gynnas i slutändan genom att de *kan* få större skatteintäkter. Osäkerheten, som skapas genom de många leden som antas, är enligt mig för stor för att medlemsstaterna skall bli övertygade om denna fördel med ökade skatteintäkter på sikt.

Med tanke på motståndet verkar åtminstone en del medlemsstater inte heller ha fäst någon större uppmärksamhet vid att förslagen på längre sikt, genom en bättre fungerande inre marknad, eventuellt kan ge större skatteintäkter. Istället verkar fokus ligga på de omedelbara skatteeffekterna vid ett införande av rätten till gränsöverskridande förlustutjämning. I detta kortare perspektiv ser många medlemsstater att de kan komma att förlora betydande skatteintäkter. Att skatteintäkterna totalt sett skulle minska inom EU utifrån detta kortare perspektiv är också någonting som kommissionen har konstaterat. Detta gjordes i den ovan nämnda konsekvensanalysen av HST. I samma konsekvensanalys gör kommissionen enligt mig en viktig anmärkning apropå de carry forward och carry back regler som finns i många medlemsstater. Att dessa i viss utsträckning gör att ett införande av HST endast påverkar tidpunkten för när koncernen kan utnyttja sin förlust borde enligt mig undersökas vidare. Frågeställningen för en sådan undersökning skulle vara: Hur stor påverkan på skatteintäkterna skulle ett införande av HST, eller för den delen av de andra två förslagen på EU-nivå, ha om man tar carry forward och carry back regler i beaktande? Samtidigt som jag anser att en sådan undersökning skulle vara av stort värde, inser jag samtidigt att det är mycket svårt att få fram uppgifter för att utföra en sådan beräkning.

När det gäller själva utformningen av förslagen finns även här vissa brister. I förslaget till ett direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning från år 1990 föreslogs att beräkningen av förlusten skulle ske enligt reglerna i den medlemsstat där dotterbolaget hade sin hemvist. Det vill säga inte med hjälp av reglerna i den medlemsstat där förlusten skulle tillgodoräknas. I CTIIM-rapporten fastslogs att en sådan reglering skulle öppna upp möjligheter för inte önskad skatteplanering. I rapporten föreslogs därför att förlusten hellre skulle beräknas just enligt de regler där förlusten skulle tillgodoräknas. Istället för att jobba vidare med förslaget utifrån de synpunkter som framkom i CTIIM-rapporten, valde dock kommissionen att dra tillbaka förslaget. Personligen anser jag att detta var ett felaktigt beslut av kommissionen. Detta på grund av att medlemsstaterna därmed aldrig fick chansen till att ta ställning till förslaget i ett omarbetat skick.

Beträffande HST och CCCTB är den största bristen i utformningen av dessa förslag den så kallade fördelningsnyckeln. Oavsett vilken fördelningsnyckel som väljs av de jag har nämnt i detta examensarbete finns det tydliga nackdelar. Att det verkligen är ett problem som kan vara omöjligt att lösa, anser jag framgår av arbetsgruppens arbete med CCCTB. Arbetsgruppen har valt att fokusera på en fördelningsnyckel i form av en formel, där koncernens arbete, tillgångar och försäljning i de olika medlemsstaterna skall vara bestämmande för hur skattebasen skall fördelas. Trots allt det arbete som arbetsgruppen har lagt ned menar den att hur de olika faktorerna skall viktas mot varandra är en politisk fråga som måste lösas av medlemsstaterna själva. Själva grundproblemet med hur skattebasen skall fördelas kvarstår därmed. Om HST eller CCCTB skall nå framgång inom hela EU måste definitivt detta problem lösas, så att det finns en bra och färdigutarbetad fördelningsnyckel.

Sammantaget handlar den uteblivna framgången för förslagen på EU-nivå enligt mig på olika fokus hos kommissionen och medlemsstaterna. Medan kommissionen på lång sikt ser stora fördelar med en väl fungerande marknad inom EU, ser många medlemsstater på kort sikt de skatteintäktsbortfall som en rätt till gränsöverskridande förlustutjämning skulle medföra för dem. Ovan har jag också berört att det finns mer att göra med förslagen på olika sätt. Till exempel är jag kritisk till kommissionens behandling av förslaget till ett direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning, där jag saknar ett fullföljande av detta. När det gäller HST och CCCTB måste en tydligare linje kring exempelvis hur fördelningsnyckeln skall utformas intas. Med ett halvfärdigt förslag blir nämligen konsekvenserna av detta omöjligt att förutse och presentera. Att många medlemsstater därför ställer sig skeptiska till ett sådant förslag är en naturlig följd. Beträffande HST och CCCTB finns, som jag beskrev i avsnitt 5.4.3 och 5.5.3, dessutom andra oklarheter gällande exempelvis skattekonkurrensen som är tillräckliga utan att fler onödigt skall behöva läggas till. Att det finns så många oklarheter kring konsekvenserna av speciellt HST och CCCTB är enligt mig avslutningsvis kanske ett tecken på att dessa förslag är för ambitiösa och komplicerade.

6.5 Om möjligheten till en lösning

Det har bara under de senaste fem åren hänt mycket kring ämnet gränsöverskridande förlustutjämning. År 2004 inrättades till exempel en arbetsgrupp, som sedan dess har utarbetat ett förslag till CCCTB. År 2005 ändrade Österrike sin lagstiftning, med följden att även gränsöverskridande förlustutjämning tilläts. I slutet av samma år kom också domen i Marks & Spencer. Trots dessa och andra händelser är det enligt mig i dagsläget svårt att se att bristen på gränsöverskridande förlustutjämning kan undanröjas inom hela EU. Åtminstone om man ser det utifrån ett kortare tidsperspektiv. Jag skall nedan förklara och vidareutveckla mitt resonemang.

Om man först ser till kommissionens arbete har hittills ett motstånd funnits mot samtliga förslag för att undanröja bristen på gränsöverskridande förlustutjämning. Förslaget CCCTB, som kommissionen arbetat intensivt med under de senaste åren, är i dagsläget inte möjligt att få antaget i form av ett direktiv. Ett direktiv förutsätter nämligen enhällighet i rådet, och detta är omöjligt att uppnå då det idag finns medlemsstater som tydligt är emot förslaget. Finns det då någon möjlighet att dessa medlemsstater som är emot CCCTB kan ändra sig? Det är förstås en väldigt svår fråga. Som jag nämnde i avsnitt 6.4 kan flera brister spela in i medlemsstaternas motstånd till CCCTB. Det är också viktigt att poängtera att CCCTB är något nytt och omvälvande, som det inte finns tidigare erfarenhet av. Om jag ändå skall peka på en nyckelfaktor till att övertyga alla medlemsstater att anta förslaget CCCTB, så är det att medlemsstaterna måste få bevis på ekonomiska fördelar med detta. Sådana har hittills som jag förde fram i avsnitt 6.4 inte lagts fram för vare sig CCCTB eller de övriga två förslagen på EU-nivå.

En anledning som jag ser till att inga bevis på ekonomiska fördelar har lagts fram är att det är svårt att förutse koncernernas beteende vid ett antagande av de förslag som kommissionen har presenterat. Kommissionens argumentation kring att gränsöverskridande förlustutjämning kan vara positivt för medlemsstaterna på sikt förutsätter ju att koncernerna agerar på visst sätt med anledning av förslagen. Det enda sättet enligt mig för att ta reda på koncernernas beteende vid ett antagande av exempelvis CCCTB är att verkligen anta det. Först när det är antaget kan koncernernas beteende nämligen observeras. Genom det resonemang jag nu har fört framkommer att det finns ett problem. Det jag menar är ju å ena sidan att det krävs bevis på ekonomiska fördelar för medlemsstaterna för att dessa skall anta CCCTB. Å andra sidan menar jag att sådana ekonomiska bevis endast kan fås genom att anta förslaget och se hur marknaden utvecklar sig. Ett alternativ som jag här ser som en lösning på detta problem är att vissa medlemsstater går före och antar förslaget CCCTB genom bestämmelserna om närmare samarbete. Enligt Kovács skall ju förutsättningarna för att kunna göra detta vara uppfyllda. Då skulle för det första problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning till viss del omedelbart undanröjas inom EU. För det andra skulle de medlemsstater som idag är emot CCCTB på sikt eventuellt kunna få bevis på att CCCTB är bra och därefter kunna välja att ansluta sig. I ett längre tidsperspektiv skulle man då

eventuellt kunna tänka sig att samtliga medlemsstater i EU tillåter gränsöverskridande förlustutjämning genom att de har antagit CCCTB.

Beträffande HST har jag följande att anföra. Det vore möjligt att föra ett resonemang kring HST på ett liknande sätt som för CCCTB ovan. HST är nämligen inte tänkt att antas i form av direktiv utan i form av bilaterala eller multilaterala avtal. Det verkar emellertid inte finnas något sådant intresse bland medlemsstaterna. I och för sig var ett antal medlemsstater beredda på att testa HST i ett pilotprojekt. Men med det resonemang jag fört ovan om CCCTB menar jag att förslaget måste antas på en mer permanent basis. Enligt Andersson visade ju företagen ett svalt intresse till HST, när det bara var tänkt att testas under en femårsperiod i pilotprojektet.

När det gäller förslaget till ett direktiv om gränsöverskridande förlustutjämning talar det faktum att det är just fråga om ett direktiv emot det. Det är som ovan har konstaterats svårt att få med sig samtliga medlemsstater, eftersom många som det idag ser ut helt enkelt befarar att de skall förlora skatteintäkter. Ändå tycker jag att det finns anledning för kommissionen att vidare undersöka detta förslag. Dels med tanke på att medlemsstaterna inte fick möjlighet att ta ställning till detta förslag med de förändringar som föreslogs i CTIIM-rapporten. Dels med tanke på att det nu finns praktisk erfarenhet av samma slags system som föreslogs i detta direktivförslag genom att Österrike har tillämpat ett sådant sedan år 2005.

Om man ser på möjligheterna till att lösa problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning utan kommissionens förslag finns det ytterligare två vägar. Den ena är att medlemsstaterna självständigt på frivillig basis inför en rätt till gränsöverskridande förlustutjämning. Om man ser till EU idag har bland andra Danmark och Italien redan infört system för gränsöverskridande förlustutjämning på detta sätt. Den andra vägen är att tvinga fram ändringar genom EG-domstolens praxis. Jag har redan kommenterat EG-domstolen och dess praxis till stor del i avsnitt 6.2. Bland annat konstaterade jag att principerna och resonemanget från domen i Marks & Spencer inte blir överförbart på medlemsstater som inte tillåter förlustutjämning överhuvudtaget. Till de kommentarer jag redan gjort kan också tilläggas att även om medlemsstater kan tvingas rätta till sin lagstiftning med anledning av EG-domstolens praxis så är detta en process som kommer att ta lång tid. Detta är åtminstone fallet så länge inte praxisen förtydligas och inte heller medlemsstater visar sig samarbetsvilliga. Som har nämnts flertalet gånger har till exempel Förenade kungariket inte rättat till sin lagstiftning på ett korrekt sätt efter domen i Marks & Spencer, vilket bland andra kommissionen har anmärkt. Som också har nämnts kom denna anmärkning från kommissionen i ett motiverat yttrande nästan tre år efter domen. När Förenade kungariket kommer att rätta till sin lagstiftning får ses som ovisst. Det återstår vidare att se när och hur Sverige ändrar sin lagstiftning med anledning av RegR: s domar som direkt hänvisar till domen i Marks & Spencer. Avslutningsvis återstår det att se när EG-domstolen nästa gång får anledning att ta ställning till frågor kring gränsöverskridande förlustutjämning.

6.6 Slutsats

I examensarbetet har kommissionens förslag på EU-nivå för att undanröja bristen på gränsöverskridande förlustutjämning och tre nationella system för förlustutjämning studerats och analyserats. Huvudfrågeställningen har varit: Är det möjligt att lösa problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning för koncerner inom EU och i så fall hur? I det följande presenteras de slutsatser jag har kommit fram till.

Utifrån ett kortare tidsperspektiv är det svårt att se hur problemet med gränsöverskridande förlustutjämning skall kunna undanröjas helt inom EU. Även om det finns medlemsstater som idag tillåter gränsöverskridande förlustutjämning är nämligen motståndet från andra medlemsstater starkt. Enligt min mening vore en tänkbar lösning att anta förslaget CCCTB enligt reglerna om närmare samarbete och inte som direktiv. Detta har Kovács sagt skulle vara möjligt. Genom att göra på detta sätt skulle problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning till viss del undanröjas omedelbart, och kanske på sikt också undanröjas helt inom EU. Det sistnämnda baserar jag på att de medlemsstater som väljer att inte ansluta sig direkt får chansen att på avstånd se positiva ekonomiska konsekvenser av CCCTB. De kan därefter, om de ser positiva ekonomiska effekter av CCCTB, välja att ansluta sig. Detta är enligt mig den lösning som jag anser står närmast till hands vid den studie av kommissionens förslag på EU-nivå som jag har genomfört.

Jag har även diskuterat hur problemet kan lösas, om man bortser från kommissionens förslag. Det skall här då poängteras att det finns vissa medlemsstater som redan idag har system som tillåter gränsöverskridande förlustutjämning. En möjlig utveckling skulle då kunna vara att fler medlemsstater var för sig, på frivillig basis, inför system som tillåter gränsöverskridande förlustutjämning. Detta är dock inte troligt att ske i de medlemsstater som är emot möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning. En ytterligare väg att gå som jag då har varit inne på i examensarbetet är EG-domstolens praxis. Denna skulle kunna tvinga fram ändringar i medlemsstaternas nationella system så att gränsöverskridande förlustutjämning tillåts. Hittills har dock denna utveckling visat sig vara trög. Nästan tre år efter EG-domstolens dom i Marks & Spencer hade nämligen Förenade kungariket fortfarande inte ändrat sin lagstiftning så att denna i praktiken tillät gränsöverskridande förlustutjämning. Till stor del beror detta på att domen i Marks & Spencer är otydligt utformad. Men det beror också på Förenade kungarikets ovilja till att tillåta gränsöverskridande förlustutjämning. En viktig begränsning när man ser på EG-domstolens praxis är också att de medlemsstater som inte tillåter förlustutjämning alls, inte träffas av ett sådant resonemang som förs i domen Marks & Spencer.

Avslutningsvis kan konstateras att det är möjligt att i mindre eller större utsträckning lösa problemet med bristen på gränsöverskridande förlustutjämning för koncerner inom EU. Hur det verkligen kommer att lösas är någonting som man får se i framtiden.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Lagtext

EG-fördraget.

EU-fördraget.

Finance Act 1998.

Finance Act 2006.

Income and Corporation Taxes Act 1988.

Inkomstskattelag (1999:1229).

Körperschaftsteuergesetz 1988.

Propositioner

Proposition 2007/08:1, volym 1.

Dokument från kommissionen

COM (75) 392 final. Brussels, 23 July 1975. *Proposal for a directive of the Council concerning the harmonization of systems of company taxation and of withholding taxes on dividends.*

COM (80) 139 final. Brussels, 27 March 1980. *Report from the Commission to the Council on the scope for convergence of tax systems in the Community.*

COM (84) 404 final. Brussels, 6 September 1984. *Proposal for a directive of the Council on the harmonization of the laws of the Member States relating to tax arrangements for the carry-over of losses of undertakings* (submitted to the Council by the Commission).

COM (85) 319 final. Brussels, 19 June 1985. *Amendments to the proposal for a Council directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to tax arrangements for the carry-over of losses of undertakings* (presented by the Commission to the Council pursuant to the second paragraph of article 149 of the EEC Treaty).

COM (90) 595 final, Brussels 24 January 1991. *Proposal for a council directive concerning arrangements for taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States*.

SEC (90) 601 final. Communication of 20 April 1990, *Guidelines on company taxation*.

KOM (2001) 582 slutlig, Bryssel 23 oktober 2001. *Mot en inre marknad utan skattehinder. En strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU*.

COM (2001) 763 final/2, Brussels 21 December 2001. *Withdrawal of Commission proposals*.

KOM (2003) 726 slutlig, Bryssel 24 november 2003. *En inre marknad utan företagsskattemässiga hinder – uppnådda resultat, pågående initiativ och uppgifter som återstår att lösa*.

Outline of a possible experimental application of Home State Taxation to small and medium-sized enterprises. Brussels 24 June 2004. European Commission. Ref: TAXUD C.1/DOC (04) 1410.

KOM (2005) 532 slutlig, Bryssel 25 oktober 2005. *Genomförande av gemenskapens Lissabonprogram. Skattepolitikens och tullpolitikens bidrag till Lissabonstrategin*.

COM (2005) 702 final. Brussels, 23 december 2005. *Undanröjande av bolagsskatterelaterade hinder för små och medelstora företag på den inre marknaden – utkast till ett tänkbart pilotprojekt med hemlandsbeskattning*.

SEC (2005) 1785, Brussels 23 December 2005. *Annex to Tackling the corporation tac obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home State Taxation pilot scheme. Impact Assessment*.

KOM (2006) 824 slutlig, Bryssel 19 december 2006. *Skattemässig behandling av förluster i gränsöverskridande situationer*.

KOM (2007) 223 slutlig, Bryssel 2 maj 2007. *Om genomförande av gemenskapens program för ökad tillväxt och sysselsättning och förbättrad konkurrenskraft för EU:s näringsliv: Framstegen under 2006 och de kommande stegen på vägen mot ett förslag till en gemensam konsoliderad bolagsskattebas*.

Rapporter angående CCCTB

Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG). *The mechanism for sharing the CCCTB*. CCCTB\WP\047\doc\en, Brussels, 17 November 2006.

Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG). *CCCTB: possible elements of a technical outline*. CCCTB/WP057\doc\en, Brussels, 26 July 2007.

Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG). *CCCTB: possible elements of the sharing mechanism*. CCCTB/WP060\doc\en, Brussels, 13 November 2007.

Övriga rapporter

Rapport till Globaliseringsrådet. *Den svenska bolagsbeskattningen I internationellt perspektiv – fördelar, nackdelar och behov av förbättringar*. Lodin, Sven-Olof, 1 september 2008.

Ruding-rapporten. *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commission of the European Communities, March 1992. Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 1992.

CTIIM-rapporten. *Company taxation in the internal market*. Commission staff working paper 2002, COM (2001) 582 final. Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 2002.

Litteratur

Andersson, Krister. *En frivillig konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB) i EU*. Svensk skattetidning, 6-7/2007, s. 369-394.

Barenfeld, Jesper. *Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämning inom EU*. Svensk skattetidning, 2006, s. 27-40.

Cussons, Peter. *Group relief- section 27 and Schedule 1*. British Tax Review, s. 497-513, 2006.

Dahlberg, Mattias. *Finländska koncernbidragsregler förenliga med etableringsfriheten – mål C-231/05 Oy AA*. Skattenytt, 2007, s. 626-628.

Dahlberg, Mattias. *Internationell beskattning*, upplaga 2:1. Studentlitteratur. Uppsala, 2007.

Faith, Joanna. *Common tax base plans on hold under new EU presidency*. International Tax Review. 1 januari, 2009.

Faith, Joanna. *Kovacs postpones CCCTB proposals*. International Tax Review. 1 september, 2008.

Fuest, Clemens. *The European Commission´s proposal for a common consolidated corporate tax base*. Oxford University Centre for Business Taxation, WP 08/23. September 2008.

Gassner Wolfgang. *Die neue Gruppenbesteuerung – Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfes*. Steuer- und Wirtschaftskartei (SWK), s. 473-479, 2004.

Gnaedinger, Charles. CCCTB Opponents Stake Out Positions. Tax Notes International, 1 december 2008, s. 694-696.

Gnaedinger, Chuck & Nadal, Lisa M. *Kovács Optimistic on CCCTB Despite Opposition*. Tax Analysts document service, Doc 2007-5669, 5 sidor. Tax Analysts 2007.

Holmdahl, Sven Erik & Ohlsson Fredrik. *Visst gäller Marks & Spencer!* Skattenytt, 2008, s. 18-23.

Lodin, Sven-Olof & Gammie, Malcolm. *Home State Taxation*. IBFD Publications BV, Amsterdam 2001.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg Christer. *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, upplaga 12 (del 2). Studentlitteratur AB, Lund 2009.

Pelin, Lars. *Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv*. Skattenytt, 2006, s. 441-452.

Roedler, Friedrich. *Does Austria´s group tax regime comply with Marks & Spencer*. International Tax Review, April 2006, s. 47.

Scheunemann, Marc P. *Decision in the Marks & Spencer Case: a Step Forward, but No Victory for Cross-Border Group Taxation in Europe*. Intertax, s. 54-57. Volume 34, issue 2, 2006.

Schön, Wolfgang. *Group Taxation and the CCCTB*. Tax Notes International, den 10 december 2007, s. 1063-1080.

Staringer, Claus. *Kann die Gruppenbesteuerung wieder abgeschafft werden? Zum rechtlichen Rahmen einer Rücknahme der Reform der Konzernbesteuerung in Österreich*. Österreichische Steuer-Zeitung (ÖstZ) 15 November/Nr 22. Artikel-Nr 1029, s. 493-498, 2006.

Stefaner, Markus Christoph. *Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform*. Steuer- und Wirtschaftskartei (SWK), s. 418-419, 2004.

Stefaner, Markus Christoph & Weninger, Patrick. *Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht*. Steuer- und Wirtschaft International (SWI), s. 441-449, 2004.

Stefaner, Markus Christoph & Weninger, Patrick. *Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verlustedurch Cross-Over-Kaskaden*. Steuer- und Wirtschaft International (SWI), s. 133-141, 2005.

Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger. *EG-skatterätt*, upplaga 2. Iustus Förlag AB, Uppsala 2006.

Terra, Ben & Wattel, Peter. *European Tax Law*, upplaga 3. Kluwer Law International, Haag 2001.

Terra, Ben & Wattel, Peter. *European Tax Law*, upplaga 5. Kluwer Law International, Haag 2008.

Weiner, Joann Martens. *Formula One. The race to find a common formula to apportion the EU tax base*. EC Tax Review 2008/3, s. 100-110.

Westberg, Björn. *Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner*. Skattenytt, 2001, s. 554-567.

Wiman, Bertil. *Beskattning av företagsgrupper*. Norstedts Juridik AB, Stockholm 2002.

Internetkällor

EU-upplysningens hemsida. www.eu-upplysningen.se/Amnesomraden/Fri-rorlighet/, senast besökt 26 februari 2009.

Kommissionens hemsida, CCCTB. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm, senast besökt 8 april 2009.

Kommissionens hemsida, HST. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm, senast besökt 8 april 2009.

Ordförandeskapets slutsatser från Europeiska rådets möte i Lissabon den 23-24 mars 2000. http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/sv/ec/00100-r1.s0.htm, senast besökt 4 maj 2009.

Intervju

Andersson, Krister. Svenskt Näringsliv. Intervju genomförd 9 mars 2009 via mejl.

Pressmeddelande

Pressmeddelande från kommissionen. *Corporate taxation: Commission requests the United Kingdom to properly implement an ECJ ruling on cross-border loss compensation*. Datum: 18 september 2008, referens IP/081365.

Övriga källor

Europeiska gemenskapernas officiella tidning, C 2. 4 januari 1997, s. 6. Tillbakadragande av vissa av kommissionens förslag och utkast.

Europeiska unionens officiella tidning, C 10. 15 januari 2008, s. 113-117. Yttrande från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén.

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

Mål 26/62 van Gend en Loos.

Mål 6/64 Costa mot E.N.E.L.

Mål 270/83 Avoir fiscal.

Mål 81/87 Daily Mail.

Mål 264/96 ICI.

Mål C-436/00 X och Y mot Riksskatteverket.

Mål C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey.

Mål C-231/05 Oy AA.

Regeringsrättens domar den 11 mars 2009

Mål nummer 6511-06.

Mål nummer 6512-06.

Mål nummer 7322-06.

Mål nummer 7444-06.

Mål nummer 1648-07.

Mål nummer 1650-07.

Mål nummer 1651-07.

Mål nummer 3628-07.

Mål nummer 1267-08.