



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Richard Fiskesund

# Avdrag för underskott i utländska fasta driftställen inom Europeiska unionen

En analys av EU-domstolens restriktionsprövning

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT 2019

## Innehållsförteckning

<b>Summary</b> .....	<b>2</b>
<b>Sammanfattning</b> .....	<b>3</b>
<b>Förkortningar</b> .....	<b>4</b>
<b>1 Inledning</b> .....	<b>5</b>
1.1 Bakgrund .....	5
1.2 Syfte.....	6
1.3 Metod och material.....	6
1.4 Avgränsning .....	7
1.5 Disposition.....	7
<b>2 Restriktionsprövningen</b> .....	<b>8</b>
<b>3 Doktrinen om slutlig förlust föds i Marks &amp; Spencer</b> .....	<b>10</b>
3.1 Bakgrund .....	10
3.2 Restriktionsprövningen.....	11
3.2.1 Jämförelseanalys .....	11
3.2.2 Rättfärdigande utifrån tre grunder.....	12
3.2.3 Proportionalitetsbedömningen utifrån ”always somewhere approach” .....	12
<b>4 Principen om slutlig förlust utsträcks till att gälla i situationer som rör fasta driftställen i Lidl Belgium</b> .....	<b>14</b>
4.1 Bakgrund .....	14
4.2 Restriktionsprövning.....	14
4.2.1 Jämförelseanalys .....	14
4.2.2 Rättfärdigande utifrån två grunder .....	15
4.2.3 Proportionalitetsbedömningen .....	19
<b>5 Bevola – senaste rättsutvecklingen</b> .....	<b>21</b>
5.1 Några oklarheter innan Bevola .....	21
5.2 Klargöranden i Bevola .....	23
5.2.1 Definitiv förlust i Bevola .....	24
<b>6 Avslutande kommentar</b> .....	<b>25</b>
<b>7 Käll- och litteraturförteckning</b> .....	<b>26</b>
7.1 litteratur .....	26
7.2 Rättsfallsförteckning .....	26
7.2.1 Generaladvokatens förslag till avgörande .....	26
7.2.2 EU-domstolens mål .....	27

## Summary

In the field of direct taxation Member States have retained broad sovereignty which makes it a special area within European law. The European Union and its organs lack taxing powers with regard to direct taxes, but the powers retained by the Member States must nevertheless be exercised consistently with the fundamental freedoms of the European Union. This gives rise to tension between two opposing systems, and raises a fundamental difficulty, namely the conflict between the power conferred on the Member States to tax income arising in their territory and the freedom conferred on Community nationals to establish themselves within the Community. This is particularly evident when national provisions only allow losses incurred by a local permanent establishment to be accounted for when calculating the profits and taxable income of the principal company, with regards to overriding reasons in the public interest.

Solving this fundamental difficulty through positive harmonization requires unanimity which is hard to reach. In the absence of positive harmonization, the European Court of Justice plays an important role with its negative harmonization. The Court of Justice uses a discrimination-based analysis in which the question about comparability, the balanced allocation of the power to impose taxes between the different Member States and the principle of final losses have gained significance.

## Sammanfattning

Det direkta beskattningsområdet har en särskild ställning inom EU-rätten då medlemsstaterna själva i stor utsträckning utformar sin skattelagstiftning. Trots medlemsstaternas relativt starka självbestämmanderätt måste lagstiftningen som utformas fortfarande iaktta och respektera de grundläggande friheterna. Intressekonflikter som uppstår mellan å ena sidan medlemsstaternas behörighet till att beskatta och å andra sidan etableringsfriheten är ett återkommande grundproblem, och detta tydliggörs bland annat när medlemsstater begränsar möjligheten för inhemska huvudbolag att göra avdrag för underskott i utländska fasta driftställen i syfte att tillvarata trängande allmänintressen. Samtidigt kan en sådan begränsning utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.

Eftersom en positiv harmonisering på det direkta beskattningsområdet i princip kräver enhällighet får intressekonflikterna i praktiken lösas av EU-domstolens negativa harmonisering. EU-domstolen tillämpar en restriktionsprövning där bland annat frågan om jämförbarhet, den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och principen om slutlig förlust fått en allt större betydelse.

## Förkortningar

EU

Europeiska unionen

FEU

Fördraget om Europeiska unionen

FEUF

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Fördraget om Europeiska unionen (FEU) utgör sedan 1 november 1993 den grund som Europeiska unionen (EU) vilar på.<sup>1</sup> Tillsammans med Fördraget om Europeiska unionens Funktionssätt (FEUF) reglerar FEU EU:s primärrätt. De båda fördragen formar en slags konstitution.<sup>2</sup> Den primära EU-rätten innefattar bland annat EU:s kompetens i förhållande till medlemsstaternas suveränitet. Särskilt inom den skatterättsliga sfären har EU ett begränsat utrymme till att harmonisera skatterätten i enlighet med principen om tilldelade befogenheter som stadgas av primärrätten.<sup>3</sup>

EU:s lagstiftningskompetens vad gäller den sekundära EU-rätten kräver enhällighet vilket i praktiken hämmar EU-rättens utveckling inom det direkta beskattningsområdet.<sup>4</sup> Bristen på positiv harmonisering har inneburit att frågan om hur medlemsstaternas särskilda ställning på området står sig i förhållande till fördragets friheter får besvaras i takt med EU-domstolens negativa harmonisering.<sup>5</sup>

Ett grundproblem kan aktualiseras när bolag med säte i en medlemsstat väljer att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat genom ett fast driftställe. Bolaget träffas då av flera skattejurisdiktioner och kan därför även omfattas av dubbelbeskattningsavtal som reglerar beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna. Nationell lagstiftning som medger att förluster i ett fast driftställe beaktas vid fastställande av resultat i huvudbolaget trots att vinster genom t.ex. ett dubbelbeskattningsavtal i samma fasta driftställe undantas helt från hemviststatens beskattningsrätt kan få vissa följder. En risk är att bolag fritt kan välja var förluster ska beaktas och hemviststaten kan därför ha ett intresse av att tillämpa särskilda regler för sådana bolag, i syfte att upprätthålla symmetrin mellan rätten att beskatta vinster och avdragsrätten för förluster.<sup>6</sup> Samtidigt ska det påminnas om att en sådan särbehandling kan innebära en inskränkning av etableringsfriheten.

---

<sup>1</sup> Se artikel 1 FEU; Alina Tryfonidou, *Impact of Union Citizenship on the EU's Market Freedoms* (1st edn, Hart Publishing 2016) 22.

<sup>2</sup> Kristina Ståhl and others, *EU Skatterätt* (3rd edn, Iustus förlag 2011) 21.

<sup>3</sup> Se artikel 3-6 FEUF; artikel 5 FEU.

<sup>4</sup> Ståhl and others (n 2) 22–23; se även artikel 113 och 115 FEUF.

<sup>5</sup> Ståhl and others (n 2) 22–23; se även artikel 113 och 115 FEUF.

<sup>6</sup> Se t.ex. *Mål C-414/06 Lidl Belgium* para. 33-34.

Medlemsstaterna har en viss suveränitet inom den direkta beskattningen och är således fria att lagstifta, men den inhemskt utformade direkta beskattningsrätten behöver fortfarande iakttas och respektera EU-rätten, då någon av den inre marknadens grundläggande friheter kan komma att inskränkas.<sup>7</sup> I sitt förslag till avgörande i mål C-446/03 *Marks & Spencer* beskrev Generaladvokat Maduro intressekonflikterna mellan å ena sidan medlemsstaternas behörighet att beskatta och å andra sidan etableringsfriheten som ett återkommande grundproblem.<sup>8</sup>

## 1.2 Syfte

Uppsatsen har till syfte att utreda EU-domstolens tillvägagångssätt för att lösa den grundproblematik som beskrevs i bakgrunden och utmynnar i följande frågeställning:

- Hur prövar EU-domstolen nationell lagstiftnings förenlighet med etableringsfriheten när den nationella lagstiftningen begränsar möjligheten för inhemska bolag att göra avdrag för underskott i utländska fasta driftställen genom negativ särbehandling?

## 1.3 Metod och material

I brist på omfattande skriven rätt är EU-rätten, särskilt inom det direkta beskattningsområdet, beroende av rättspraxis.<sup>9</sup> För att besvara uppsatsens frågeställning spelar EU-domstolens rättspraxis därför en viktig roll och är den EU-rättsliga källa som i huvudsak analyseras.

Analysen tar främst sikte på EU-domstolens restriktionsprövning som med tiden har utvecklats av domstolen, då det är inom restriktionsprövningen som EU-domstolen tar ställning till den problematik som formulerades i bakgrunden.

Generaladvokatens yttranden i EU-rättsliga mål utgör ingen dom och har därför inte ett motsvarande värde som rättskälla men har ändå betydelse för uppsatsen. Till skillnad från EU-domstolens domar, som kan vara relativt kortfattade, är generaladvokatens förslag traditionellt mer djupgående och tar upp olika aspekter av målet och analyserar den relevanta rättspraxisen i detalj.<sup>10</sup> Det är även av denna anledning som litteraturen har betydelse för uppsatsen.

---

<sup>7</sup> Se t.ex. *Mål C-279/93 Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31 para. 21; *Mål C-294/97 Eurowings*, ECLI:EU:C:1999:524 para. 32; *Mål C-446/03 Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763 para. 34.

<sup>8</sup> 'Förslag till avgörande av generaladvokat Maduro i Dom C-446/03 Marks & Spencer' para. 6.

<sup>9</sup> Jörgen Hettne and Ida Otken Eriksson, *EU-Rättslig Metod*, vol 2 (Norstedts Juridik AB 2011) 40.

<sup>10</sup> *ibid* 117.

Ibland kan rättsläget vara oklart till följd av att EU-domstolen inte alltid ger en omfattande förklaring och inom litteraturen kan det finnas flera olika uppfattningar. Genom att bara analysera EU-domstolens domar skulle det inte alltid framgå om EU-domstolen tagit hänsyn till vissa aspekter, men om generaladvokaten föreslagit något som EU-domstolen sedan helt frångått kan någon form av slutsats dras.<sup>11</sup>

#### 1.4 Avgränsning

Den inre marknaden innefattar flera friheter men för denna uppsats ligger fokus på etableringsfriheten då det är den mest relevanta friheten för den problematik som analyseras.

Analysen tar sikte på situationer där en särbehandling är mindre förmånlig för bolag som utnyttjar sin etableringsfrihet eftersom det är i sådana situationer som den problematik som uppsatsen avser att analysera blir aktuell.

Uppsatsen tar inte upp frågan om huruvida det verkligen rör sig om underskott som är hänförliga till fasta driftställen belägna utomlands, utan analysen utgår ifrån att så är fallet. Det som ligger i fokus är EU-domstolens restriktionsprövning när den grundproblematik som beskrevs i bakgrunden är uppe för prövning, och det är i huvudsak jämförelseanalysen, de relevanta rättfärdigandegrunderna och principen om slutlig förlust i EU-domstolens restriktionsprövning som analyseras.

#### 1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en diskussion kring restriktionsprövningens olika beståndsdelar i kapitel två.

Tredje kapitlet beskriver startskottet för principen om slutlig förlust och introduktionen av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som rättfärdigandegrund.

Sedan diskuteras restriktionsprövningen mer djupgående i kapitel fyra och fem i ljuset av den senaste rättsutvecklingen, och i kapitel sex ges en avslutande kommentar.

---

<sup>11</sup> Se t.ex. *Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-48/13 Nordea bank*, ECLI:EU:C:2014:153 para. 22-28; *Mål C-48/13 Nordea Bank Danmark*, ECLI:EU:C:2014:2087 para. 23-24.



## 2 Restriktionsprövningen

Bakom de grundläggande friheterna vilar en princip om icke-diskriminering.<sup>12</sup> För att det ska vara fråga om diskriminering krävs objektiv jämförbarhet, där olika regler tillämpas i samma situationer, alternativt att samma regel tillämpas i olika situationer.<sup>13</sup>

När det rör sig om ”direkt diskriminering” eller diskriminering på grund av nationalitet, finns krav på uttryckta undantag i fördragen för att det ska vara förenligt med unionsrätten, vilket kan vara fallet när det handlar om säkerställning av allmän ordning, säkerhet eller hälsa.<sup>14</sup>

Indirekt diskriminering eller dold diskriminering kan föreligga när regelverkets olikartade behandling varierar beroende på annat än nationalitet dvs. att direkt diskriminering inte föreligger, men där resultatet i praktiken blir detsamma.<sup>15</sup> Sådant regelverk kan dock rättfärdigas om det har ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och kan motiveras av ett trängande allmänintresse.<sup>16</sup> Nationella åtgärder ska vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem och de ska samtidigt inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.<sup>17</sup>

I senare rättsfall har EU-domstolen i situationer som framförallt rör företagssäte eller hemvist, undvikit att använda sig av termen ”diskriminering” och istället använt uttrycken ”olika behandling” eller ”särbehandling”.<sup>18</sup> Farmer<sup>19</sup> menar att distinktioner gjorda på hemvist och säte tekniskt sätt kan utgöra direkt diskriminering vilket endast kan rättfärdigas av uttryckta undantag i fördragen, och genom att använda sig av en annan sorts terminologi väjer EU-domstolen för denna problematik.<sup>20</sup>

---

<sup>12</sup> Niels Bammens, ‘The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law’ (2012) 24 Doctoral Series 524.

<sup>13</sup> *Mål C-279/93 Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31 (n 7) para. 30.

<sup>14</sup> Se t.ex. *Mål C-344/13 Blanco & Fabretti*, ECLI:EU:C:2014:2311 para. 38.

<sup>15</sup> Se t.ex. *Mål C-175/88 Biehl*, ECLI:EU:C:1990:186 para. 13.

<sup>16</sup> *Mål C-250/95 Futura*, ECLI:EU:C:1997:239 para. 26.

<sup>17</sup> *Mål C-55/94 Gebhard*, ECLI:EU:C:1995:411 para. 37.

<sup>18</sup> Se t.ex. *Mål C-264/96 ICI mot Colmer*, ECLI:EU:C:1998:370 para. 24; *Mål C-307/97 Saint-Gobain*, ECLI:EU:C:1999:438 para. 51.

<sup>19</sup> P Farmer, ‘The Courts Case Law on Taxation: A Castle Built on Shifting Sands?’ (2003) 12 Ec Tax Review 75.

<sup>20</sup> *ibid* 76.

En annan utveckling i praxis som diskuterats i litteraturen är EU-domstolens övergång från att analysera diskriminering till att i vissa fall endast utreda om en inskränkning föreligger dvs. om det är fråga om nationella åtgärder som kan hindra eller göra utövandet av de grundläggande friheterna mindre attraktivt.<sup>21</sup>

I grunden skiljer sig det ”rena” inskränkingsbegreppet från diskrimineringsbegreppet på det sätt att domstolen inte behöver utreda huruvida en jämförbar situation föreligger, utan fokus ligger på om det föreligger hinder. Den rena Inskränkingsanalysen är alltså bredare och har av vissa setts som en nödvändig utvidgning för att mer omfattande kunna hantera hinder på den inre marknaden.<sup>22</sup> Det rör sig om en tvåstegsanalys där frågan om hinder först fastställs och frågan om det finns ett rättfärdigande kommer i ett andra steg. Ett exempel på detta är mål C-250/95 *Futura Participations*<sup>23</sup> där en inskränkning ansågs föreligga när ett särskilt bokföringskrav fanns för att kunna rulla underskott framåt i tiden även om kravet gällde oberoende av nationalitet eller något annat diskriminerande kriterium. Processen skiljer sig från den traditionella diskrimineringsanalysen där ett hinder i sig inte räcker utan det måste även vara fråga om en objektiv jämförbar situation som ska prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna.<sup>24</sup>

På den direkta beskattningens område är inskränkingsanalysen mer komplex i förhållande till andra rättsområden. På grund av den lagstiftningskompetens som medlemsstaterna innehar, ligger det i dess natur att hinder mot de olika friheterna finns. En ren inskränkingsanalys som använts i andra rättsområden är därför inte alltid lämplig på det direkta beskattningsområdet även om så var fallet i *Futura*.<sup>25</sup>

När det kommer till EU-domstolens inskränkingsanalys i senare mål som rör möjligheter till att utnyttja underskott i utländska fasta driftställen har ett allt större fokus lagts på frågan om det i målet föreligger en objektivt jämförbar situation även när domstolen ska fastställa huruvida en inskränkning föreligger eller inte.<sup>26</sup> Det finns därför inte längre någon relevant

---

<sup>21</sup> Bammens (n 12) 534.

<sup>22</sup> ibid 536; *Mål C-55/94 Gebhard*, ECLI:EU:C:1995:411 (n 17) para. 37.

<sup>23</sup> Se *Mål C-250/95 Futura*, ECLI:EU:C:1997:239 (n 16) Det fanns ett särskilt krav på bokföring som ansågs inskränkande även om det gällde för alla.

<sup>24</sup> Bammens (n 12) 535–536; *Mål C-18/11 Philips Electronics*, ECLI:EU:C:2012:532 para. 17.

<sup>25</sup> Bammens (n 12) 538.

<sup>26</sup> Se t.ex. *Mål C-18/11 Philips Electronics*, ECLI:EU:C:2012:532 (n 24) para. 17; *Mål C-48/13 Nordea Bank Danmark*, ECLI:EU:C:2014:2087 (n 11) para. 23; *Mål C-388/14 Timac Agro*, ECLI:EU:C:2015:829 para. 26; *Mål C-650/16 Bevola*, ECLI:EU:C:2018:424 para. 20.

skillnad mellan begreppen inskränkingsanalys och diskrimineringsanalys på den direkta beskattningens område, och i uppsatsen kommer termen ”restriktionsprövning” användas som synonym till dessa två begrepp. I uppsatsen kommer även begreppet inskränkning användas på det sätt att den även innefattar termerna dold- och indirekt diskriminering.

### 3 Doktrinen om slutlig förlust föds i *Marks & Spencer*

#### 3.1 Bakgrund

Målet *Marks & Spencer* rörde underskott i dotterbolag men domstolens restriktionsprövning i målet har även betydelse för den problematik som uppsatsen avser att analysera.

Marks & Spencer hade sedan mitten av 1970-talet börjat expandera ut över gränserna.<sup>27</sup> Bolaget hade bland annat dotterbolag i Frankrike, Belgien och Tyskland. I början av 2000-talet såldes dock dotterbolaget i Frankrike till en utomstående medan dotterbolagen i Belgien och Tyskland upphörde med all affärsverksamhet.<sup>28</sup> Med anledning av detta ansökte Marks & Spencer om att få beakta de förluster som uppstått i de ifrågavarande dotterbolagen genom koncernavdrag.<sup>29</sup>

Enligt de nationella reglerna i Förenade kungariket fanns en möjlighet mellan bolag inom samma koncern med hemvist i nämnda stat till att beakta förluster genom koncernavdrag. Om det var fråga om bolag utan hemvist i Förenade kungariket gällde särskilda regler som tillät koncernavdrag i den mån vinster respektive förluster kunde relateras till nämnda stat.<sup>30</sup>

Marks & Spencers dotterbolag i Frankrike, Tyskland och Belgien hade varken hemvist eller någon ekonomisk verksamhet i Förenade kungariket och ansökan avslogs med motiveringen att koncernavdrag endast kunde beviljas för förluster som uppkommit i den aktuella staten.<sup>31</sup>

Målet kom senare att hamna i EU-domstolen där bland annat frågan var om etableringsfriheten utgjorde hinder för en medlemsstats rättsordning, där moderbolag med

---

<sup>27</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763 (n 7) para. 19.

<sup>28</sup> *ibid* para. 21.

<sup>29</sup> *ibid* para. 22.

<sup>30</sup> *ibid* para. 12-17.

<sup>31</sup> *ibid* para. 23-24.

hemvist i staten kunde göra avdrag för förluster som uppkommit i inhemska dotterbolag, medan en sådan möjlighet inte fanns för utländska dotterbolag.<sup>32</sup>

## 3.2 Restriktionsprövningen

### 3.2.1 Jämförelseanalys

I det tidigare målet *Futura* som rörde det luxemburgska skattesystemet beskattades skattskyldiga med hemvist i landet på all inkomst medan skattskyldiga utan hemvist i landet endast beskattades på den del av inkomsten som hade ett ekonomiskt samband till Luxemburg i enlighet med territorialitetsprincipen.<sup>33</sup> Domstolen hade då uttalat att ett sådant system som överensstämde med den skatterättsliga territorialitetsprincipen inte skulle innebära en inskränkning som var förbjuden enligt fördragen.<sup>34</sup> En förklaring kunde vara att subjekt med hemvist, och subjekt utan hemvist kunde utsättas för en annorlunda behandling då de i princip inte befann sig i samma situation.<sup>35</sup> Domstolen angav dock inte anledningen till att principen ej kunde utgöra en inskränkning och det var inte helt tydligt om territorialitetsprincipen i det aktuella målet skulle ses som en rättfärdigandegrund eller om principen innebar att det inte förelåg en jämförbar situation.<sup>36</sup>

I *Marks & Spencer* hade bland annat Förenade kungariket hävdade att det ur skattesympunkt inte förelåg en jämförbar situation. Argumentationen grundade sig i att Förenade kungariket i enlighet med territorialitetsprincipen inte hade någon beskattningsrätt över dotterbolagen utan beskattningsrätten för var och en av de olika dotterbolagen tillhörde i huvudsak medlemsstaterna där ifrågasvarande dotterbolag var hemmahörande.<sup>37</sup> Domstolen ansåg dock att det förelåg en inskränkning av etableringsfriheten och måste ha utgått ifrån att situationen som moderbolag med dotterbolag i andra medlemsstater var jämförbar med moderbolag som endast hade inhemska dotterbolag, även om någon djupare förklaring inte gavs till varför situationen var jämförbar.<sup>38</sup>

---

<sup>32</sup> *ibid* para. 28.

<sup>33</sup> *Mål C-250/95 Futura*, ECLI:EU:C:1997:239 (n 16) para. 4-12.

<sup>34</sup> *ibid* para. 22.

<sup>35</sup> Otto Marres, 'The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation' (2011) 39 *Intertax* 112, 123.

<sup>36</sup> Bammens (n 12) 581.

<sup>37</sup> *Mål C-446/03 Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763 (n 7) para. 36.

<sup>38</sup> *ibid* para. 33-34.

### 3.2.2 Rättfärdigande utifrån tre grunder

EU-domstolen medgav att den skattskyldiges hemvist kunde utgöra en giltig distinktionsgrund, men att etableringsfrihetens innehåll skulle urholkas om så skulle vara fallet i alla situationer. I varje situation skulle det enligt domstolen vara nödvändigt att undersöka huruvida en särbehandling kunde rättfärdigas med hänsyn till relevanta sakliga omständigheter.<sup>39</sup> Den omständighet att Förenade kungariket agerade i enlighet med territorialitetsprincipen kunde inte rättfärdiga den nationella lagstiftningen som var under prövning och domstolen övergick till att pröva tre andra rättfärdigandegrunder.<sup>40</sup>

Vad beträffar den första rättfärdigandegrunden uttalade domstolen att förluster och vinster i skattehänseende var två sidor av samma mynt som skulle behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de olika berörda medlemsstaterna.<sup>41</sup> Om ett bolag fritt kunde välja den medlemsstat där bolagets förluster skulle beaktas skulle den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt äventyras.<sup>42</sup>

Angående den andra rättfärdigandegrunden ansåg domstolen det vara nödvändigt för medlemsstater att kunna hindra att förluster skulle beaktas två gånger. Domstolen menade att risken för att förluster skulle beaktas två gånger verkligen förelåg om koncernavdrag även skulle omfatta förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat.<sup>43</sup>

Domstolen ansåg även att det fanns en risk för skatteundandragande som var den tredje rättfärdigandegrunden. Domstolen menade på att det fanns en risk för att överföring av förluster organiserades på ett sådant sätt att det riktades till bolag som var hemmahörande i de medlemsstater som tillämpade de högsta skattesatserna.<sup>44</sup>

### 3.2.3 Proportionalitetsbedömningen utifrån "always somewhere approach"

Domstolens utgångspunkt var att de nationella åtgärderna - som aktualiserades i målet – kunde rättfärdigas utifrån de tre rättfärdigandegrunderna och att den brittiska lagstiftningen inte gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå de huvudsakliga syften som

---

<sup>39</sup> ibid para. 38.

<sup>40</sup> ibid para. 40-51.

<sup>41</sup> ibid para. 43.

<sup>42</sup> ibid para. 46.

<sup>43</sup> ibid para. 47-48.

<sup>44</sup> ibid para. 49.

eftersträvades, förutom under några särskilda omständigheter.<sup>45</sup> Nämligen när ett dotterbolag med hemvist i utlandet hade uttömt de möjligheter som erbjöds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avsåg och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att nämnda förluster kvittades mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår, och det inte fanns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i den hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget själv eller av utomstående part, vilket särskilt gällde vid en överlåtelse av dotterbolaget till en utomstående part.<sup>46</sup> Med andra ord skulle förlusten vara ”definitiv” eller ”slutlig”.

Efter *Marks & Spencer* har principen återgetts i flera fall och den bakomliggande principen om att förluster endast ska behöva beaktas av hemviststaten om det inte finns några möjligheter till det i värdstaten har i litteraturen kallats för ”always-somewhere approach”.<sup>47</sup> Ett exempel på den bakomliggande principen utanför Marks & Spencer-doktrinen kan hittas i mål C-293/06 *Deutsche Shell* där EU-domstolen skulle pröva om den tyska lagstiftningen i målet kunde undanta ett bolag från att göra avdrag för valutaförluster som hade uppstått i ett italienskt fast driftställe och som inte kunde beaktas i Italien samtidigt som det fanns ett dubbelbeskattningsavtal som undantog förlusten från beskattningsunderlaget i Tyskland.<sup>48</sup> Domstolen uttalade att etableringsfriheten inte kunde förstås så, att medlemsstater var skyldiga att vid tillämpningen av sin skattelagstiftning beakta underskott i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat endast av den anledningen att underskottet inte skulle kunna beaktas där. Men eftersom det rörde sig om en italiensk valutanedgång i förhållande till den tyska valutan kunde förlusten till sin art inte beaktas i Italien och den tyska lagstiftningen var därför inte förenlig med etableringsfriheten.<sup>49</sup>

Domstolen indikerade att etableringsfriheten inte krävde att förluster alltid var tvungna att beaktas någonstans i *Deutsche Shell*. Den bakomliggande ”always somewhere approach” visade sig således inte vara absolut och av senare praxis följer t.ex. att en förlust inte kan

---

<sup>45</sup> *ibid* para. 55.

<sup>46</sup> *ibid* para. 55.

<sup>47</sup> Bruno da Silva, *The Impact of Tax Treaties and EU Law on Group Taxation Regimes* (Kluwer Law International BV 2016) 446.

<sup>48</sup> *Mål C-293/06 Deutsche Shell*, ECLI:EU:C:2008:129 para. 22.

<sup>49</sup> *ibid* para. 42-44.

anses vara definitivt på det sätt som principen om slutlig förlust kräver om förlusten är definitiv i värdstaten på grund av att lagstiftningen i nämnda stat inte tillåter överföring av förluster till efterföljande år.<sup>50</sup> Förlusten har då blivit ”legalt definitiv” och etableringsfriheten kräver då inte att den ska beaktas i någon annan medlemsstat.<sup>51</sup>

## 4 Principen om slutlig förlust utsträcks till att gälla i situationer som rör fasta driftställen i *Lidl Belgium*

### 4.1 Bakgrund

Målet *Marks & Spencer* behandlade frågan om förlustutjämning mellan moderbolag och dotterbolag belägna i andra medlemsstater. Vad beträffar *Lidl Belgium* så rörde det sig inte om dotterbolag utan istället om fasta driftställen och har för uppsatsämnet därför en principiell betydelse.<sup>52</sup>

Det hela hade börjat med att bolaget Lidl Belgium med säte i Tyskland hade upprättat ett fast driftställe i Luxemburg som sedermera gick med förlust.<sup>53</sup> Lidl Belgium hade vid taxeringen yrkat på att få beakta ifrågavarande förluster genom avdrag i huvudbolaget vilket inte medgavs med hänvisning till att inkomster hänförliga till det fasta driftstället var undantagna från skatt enligt det tillämpliga dubbelbeskattningsavtal som gällde. Frågan som sedan prövades av EU-domstolen var ifall den nationella lagstiftningen var förenlig med etableringsfriheten.<sup>54</sup>

### 4.2 Restriktionsprövning

#### 4.2.1 Jämförelseanalys

För att avgöra huruvida den nationella behandlingen utgjorde en inskränkning inledde EU-domstolen med att resonera kring etableringsfriheten med hänvisning till tidigare praxis. Domstolen angav att fördragets förbud för ursprungsmedlemsstater att förhindra bolag från etablering i andra medlemsstater även omfattade bolag med hemvist i en medlemsstat som verkade i en annan medlemsstat genom ett fast driftställe.<sup>55</sup>

---

<sup>50</sup> Se t.ex. *Mål C-172/13 kommissionen mot Förenade kungariket* para. 33.

<sup>51</sup> Axel Cordewener, ‘Cross-Border Loss Compensation and EU Fundamental Freedoms: The “final Losses” Doctrine Is Still Alive!’ (2018) 27 EC Tax Review 230, 231.

<sup>52</sup> *Mål C-414/06 Lidl Belgium*, ECLI:EU:C:2008:278 (n 6) para. 14.

<sup>53</sup> *ibid* para. 8-10.

<sup>54</sup> *ibid* para. 10, 13.

<sup>55</sup> *ibid* para. 19-20.

EU-domstolen menade att en möjlighet till att beakta förluster vid ett fast driftställe så som efterfrågats i fallet utgjorde en skattemässig fördel. Eftersom ett huvudbolag med fast driftställe inom samma stat var i en mer fördelaktig skatterättslig situation jämfört med ett huvudbolag som upprättat ett fast driftställe i en annan medlemsstat, förelåg en inskränkning av etableringsfriheten.<sup>56</sup>

Domstolen accepterade alltså att situationerna var jämförbara, även om det inom litteraturen inte ansågs vara helt självklart.<sup>57</sup> Det har i de tidigare rättsfallen framgått att det kring territorialitetsprincipen funnits vissa osäkerheter om nämnda princip skulle ses som en rättfärdigandegrund eller om det undantog jämförbarhet. I *Lidl Belgium* fanns också en del kopplingar till ifrågavarande osäkerhet och Meussen menade att situationer som rörde fasta driftställen i utlandet i enlighet med territorialitetsprincipen involverade två skattejurisdiktioner tillskillnad från inhemska fasta driftställen där det endast var fråga om en skattejurisdiktion. Territorialitetsprincipen kombinerat med undantagsbeskattning genom skatteavtal innebar enligt Meussen att det inte kunde föreligga en jämförbar situation.<sup>58</sup>

#### 4.2.2 Rättfärdigande utifrån två grunder

Efter att domstolen konstaterat att det var fråga om en inskränkning övergick domstolen till att undersöka om situationen kunde rättfärdigas utifrån liknande resonemang som introducerats i *Marks & Spencer*.<sup>59</sup>

Det ska noteras att det tillskillnad från i *Marks & Spencer* där domstolen introducerade en kombination av tre rättfärdigande grunder, fann domstolen i *Lidl Belgium* att två av dessa rättfärdigande grunder på egen hand – nämligen behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet att avvärja risken för att förlusterna beaktas två gånger – kunde vara tillräckliga för att rättfärdiga en situation med hänsyn till att situationer som medlemsstater kunde befinna sig i varierade.<sup>60</sup> En liknande rättfärdigandeprövning hade tidigare använts i målet *Oy AA*<sup>61</sup> med anledning av att de finska

---

<sup>56</sup> *ibid* para. 23-26.

<sup>57</sup> Gerard TK Meussen, 'Cross-Border Loss Compensation and Permanent Establishments: Lidl Belgium and Deutsche Shell' (2008) 48 233, 234.

<sup>58</sup> *ibid*.

<sup>59</sup> *Mål C-414/06 Lidl Belgium, ECLI:EU:C:2008:278* (n 6) para. 27-54.

<sup>60</sup> *ibid* para. 39-42.

<sup>61</sup> *Mål C-231/05 Oy AA, ECLI:EU:C:2007:439*.



koncernbidragsbestämmelserna som var aktuella i målet inte omfattade någon avdragsrätt för förluster och risken för att förluster skulle beaktas två gånger förelåg inte. Domstolen accepterade istället att de övriga två rättfärdigande grunderna – en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteflykt – kunde rättfärdiga en sådan situationen.<sup>62</sup>

I *Lidl Belgium* förklarade domstolen inte varför skatteflyktsgrunden ej var relevant för rättfärdigandet. En förklaring till frågan kan vara att situationer som involverar fasta driftställen endast handlar om en skattskyldig medan dotter- och moderbolagssituationer handlar om flera skattskyldiga vilket då resulterar i helt andra möjligheter till att skifta förluster mellan bolag. Möjligheterna till skatteflykt kan därför vara mer begränsad i situationer som involverar fasta driftställen och skatteflyktsgrunden behöver därför inte prövas när så är fallet.<sup>63</sup>

Vad beträffar den senare rättsutvecklingen kan det även nämnas att domstolen i målet *X holding*<sup>64</sup> accepterade behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som ensam rättfärdigande grund.<sup>65</sup>

#### 4.2.2.1 Mer om de tre rättfärdigande grunderna som användes i *Marks & Spencer*

Gemensamt för de nyss nämnda målen – *Oy AA*, *Lidl Belgium* och *X holding* – var att de trots avsteget från kombinationen av de tre rättfärdigande grunderna som användes i *Marks & Spencer* fortfarande hade rättfärdigande grunden som rörde den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som i ljuset av *X holding* även skulle kunna ses som en självständig rättfärdigande grund. Innebörden av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är inte helt klar men skulle kunna sägas handla om medlemsstaternas rätt till att utöva sina beskattningsbefogenheter på verksamhet som bedrivs inom deras territorium.<sup>66</sup>

Vilken bärkraft de övriga två rättfärdigande grunderna som togs upp i *Marks & Spencer* skulle ha för rättfärdigande frågan i förlustutjämningsituationer är diskutabel. I målet *Philips*

---

<sup>62</sup> *ibid* para. 57-60.

<sup>63</sup> *da Silva* (n 47) 416.

<sup>64</sup> Se *Mål C-337/08 X Holding*, *ECLI:EU:C:2010:89*.

<sup>65</sup> *ibid* para. 33.

<sup>66</sup> Se t.ex. *Mål C-196/04 Cadbury Schweppes*, *ECLI:EU:C:2006:544* para. 56.

*Electronics*<sup>67</sup> har frågan om risken för dubbla avdrag enskilt skulle kunna rättfärdiga en situation prövats.<sup>68</sup> Domstolen uteslöt inte möjligheten men gav inte heller något tydligt svar på frågan mer än att påpeka att det inte var möjligt under de omständigheter som rådde i det specifika fallet.<sup>69</sup> När risken för dubbla avdrag involverar flera medlemsstater så finns det en nära koppling till den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och inom litteraturen har det ansetts vara en underkategori till nämnda grund.<sup>70</sup>

När det kommer till skatteundandragande- eller skatteflyktsgrunden ska det påminnas om att beskattningsrätten ses som en nationell fråga och ett resultat av detta är att skattereglerna i de olika medlemsstaterna varierar. Samtidigt bygger den inre marknaden på en idé som innebär att skattskyldiga ska få konstruera sina gränsöverskridande verksamheter utifrån skattemässiga faktorer. En fördel som uppstår när ett bolag etablerar sig i en annan stat med lägre beskattning kan anses vara motiverad och behovet av att förebygga minskade skatteintäkter utgör inte en accepterad rättfärdigandegrund.<sup>71</sup>

I praxis har domstolen uttalat att ett generellt behov av att bekämpa missbruk inte kan rättfärdiga en inskränkning av etableringsfriheten, men att det samtidigt finns intresse för en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som skulle kunna äventyras om det inte fanns några gränser. Skatteundandragande- eller skatteflyktsgrunden kan därför i fall där det särskilt tjänar ändamålet att hindra beteenden som består i att rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring skapas i syfte att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.<sup>72</sup> Ett relativt högt krav som dock inte nödvändigtvis behöver vara uppfyllt när rättfärdigande grunden kombineras med behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.<sup>73</sup>

Det finns en nära koppling mellan de tre rättfärdigande grunderna som användes i *Marks & Spencer*. Både dubbla underskottsavdrag och skatteundandragande eller skatteflykt kan

---

<sup>67</sup> *Mål C-18/11 Philips Electronics*, ECLI:EU:C:2012:532 (n 24).

<sup>68</sup> *ibid* para. 10.

<sup>69</sup> *ibid* para. 28.

<sup>70</sup> *da Silva* (n 47) 412.

<sup>71</sup> *Mål C-196/04 Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544 (n 66) para. 49.

<sup>72</sup> *ibid* para. 55-56.

<sup>73</sup> *Mål C-231/05 Oy AA*, ECLI:EU:C:2007:439 (n 61) para. 63.

äventyra den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten vilket kan förklara varför de ofta används i en kombination för att rättfärdiga en situation. Om det i en situation inte föreligger en risk för att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten ska komma att äventyras så lär det enligt författarens mening med utgångspunkt i de redovisade målen krävas mer från de enskilda grunderna för att rättfärdiga en inskränkande åtgärd. Kombinationen av rättfärdigandegrunderna kan alltså ge ett starkare argument.

#### 4.2.2.2 Andra relaterade rättfärdigande grunder

Det har hävdats att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten som rättfärdigandegrund egentligen grundar sig i andra rättfärdigande grunder så som territorialitetsprincipen och skattesystemets inre sammanhang.<sup>74</sup>

##### 4.2.2.2.1 Territorialitetsprincipen

EU-domstolen har t.ex. uttryckt att territorialitetsprincipen aktualiserar behovet av att beakta de gränser som gäller för medlemsstaternas skattemässiga befogenheter vid tillämpning av gemenskapsrätten, vilket har en stark koppling till den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten.<sup>75</sup>

Territorialitetsprincipens roll i restriktionsprövningen var som tidigare nämnt, åtminstone till en början inte helt klar vilket illustrerar svårigheten att ibland urskilja den egentliga skillnaden mellan rättfärdigandeprövningen och jämförelseanalysen. Både rättfärdigandeprövningen och jämförelseanalysen tar sikte på nationella åtgärders ändamål, men en viktig skillnad är att rättfärdigandet utsätts för en proportionalitetsbedömning. Kokott har t.ex. uttalat att en avgränsning mellan rättfärdigandeprövningen och jämförelseanalysen inte är möjlig och har även föreslagit att jämförelseanalysen i vissa fall ska tas bort då det inom ramen för jämförelseanalysen inte görs någon proportionalitetsbedömning, dock utan framgång.<sup>76</sup>

---

<sup>74</sup> da Silva (n 47) 388.

<sup>75</sup> Mål C-347/04 Rewe Zentralfinanz, ECLI:EU:C:2007:194 para. 69; Marres (n 35) 123.

<sup>76</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-48/13 Nordea bank, ECLI:EU:C:2014:153 (n 11) para. 22-28.

#### 4.2.2.2 Skattesystemets inre sammanhang

När det kommer till relationen mellan skattesystemets inre sammanhang och den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten sammanfaller kraven för rättfärdigandegrundernas tillämpbarhet.<sup>77</sup>

Skattesystemets inre sammanhang som rättfärdigandegrund riktar dock in sig på det inre sammanhanget inom en medlemsstat, och nationell lagstiftning som endast berör en och samma skattskyldig inom ramen för en och samma beskattning.<sup>78</sup>

Rättfärdigandegrunden blir därför inte aktuell i situationer som berör förlustutjämningsituationer som involverar flera skattskyldiga, så som när moder- och dotterbolag är inblandade, men fungerar i situationer som involverar fasta driftställen då det endast rör en skattskyldig.

Den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater tar hänsyn till gränsöverskridande situationer där en förlustöverföring innebär att en medlemsstat överger sin rätt till att beskatta vinster som genererats inom sitt territorium, möjligtvis till förmån för en annan medlemsstat.<sup>79</sup> Men både den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och skattesystemets inre sammanhang kan bli aktuella samtidigt när en medlemsstats lagstiftning tillåter avdrag för förluster i utländska fasta driftställen men med ett återföringskrav. Flera stater blir då inblandade samtidigt då det gäller en och samma skattskyldig inom ramen för en och samma beskattning.<sup>80</sup>

#### 4.2.3 Proportionalitetsbedömningen

Efter att domstolen hade konstaterat att det fanns två giltiga rättfärdigandegrunder övergick domstolen till att utreda huruvida lagstiftningen ifråga gick utöver vad som krävdes för att uppnå dessa ändamål.<sup>81</sup> Särskilt viktigt var att domstolen hänvisade till principen om slutlig förlust i *Marks & Spencer* målet och det blev på så sätt klarlagt att doktrinen även var analogt tillämpbar i situationer som involverade fasta driftställen.<sup>82</sup> Saken var dock den att det i *Lidl Belgium* inte var fråga om ett fast driftställe som hade likviderats eller sålts utan eventuella förluster kunde beaktas vid framtida beskattningsår i enlighet med luxemburgsk lag vilket

---

<sup>77</sup> *Mål C-388/14 Timac Agro*, ECLI:EU:C:2015:829 (n 26) para. 47.

<sup>78</sup> *Mål C-168/01 Bosal Holding*, ECLI:EU:C:2003:479 para. 29-30.

<sup>79</sup> da Silva (n 47) 397.

<sup>80</sup> Se t.ex. *Mål C-388/14 Timac Agro*, ECLI:EU:C:2015:829 (n 26).

<sup>81</sup> *Mål C-414/06 Lidl Belgium*, ECLI:EU:C:2008:278 (n 6) para. 43.

<sup>82</sup> *ibid* para. 47-48; *Mål C-650/16 Bevola*, ECLI:EU:C:2018:424 (n 26) para. 64.

Lidl Belgium också hade utnyttjat år 2003 då en förlust från 1999 beaktades.<sup>83</sup> Förlusten kunde därför inte anses vara slutlig på det sätt som principen krävde och den tyska lagstiftningen var i domstolens ögon därför proportionerlig.<sup>84</sup>

För bolag med fasta driftställen utomlands accepterades det således att förluster i vissa fall först skulle kunna beaktas efter flera år när det fasta driftställen eventuellt gick i vinst medan ett sådant villkor inte fanns uppställt för inhemska fasta driftställen.<sup>85</sup> Domstolen bortsåg från denna skattemässiga fördel trots att situationen skulle kunna lösas genom en mindre inskränkande åtgärd. Generaladvokat Sharpton menade att Tyskland genom ett återförandesystem där förluster kunde dras av omedelbart för att sedan återföras till beskattning när det fasta driftställen senare gick med vinst skulle kunna uppnå de eftersträvarde ändamålen på ett mindre inskränkande sätt.<sup>86</sup> Även Lidl Belgium och Europeiska gemenskapens kommission hade hänvisat till detta system.<sup>87</sup>

Kassaflödesfördelen som togs upp av bland annat generaladvokaten visade sig inte vara relevant för proportionalitetsbedömningen och grunderna kring den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna visade sig utgöra starkt trängande skäl av allmänintresse som kunde motivera en inskränkning av etableringsfriheten, dock inte i den situation då det rörde sig om en definitiv förlust i enlighet Marks & Spencer-doktrinen.

I senare mål har den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten fått en allt större tyngd, särskilt i takt med att praxis klargjort att det är under väldigt begränsade omständigheter som en förlust kan anses vara definitiv i enlighet med principen om slutlig förlust. Som tidigare nämnt omfattar inte Marks & Spencer-doktrinen en förlust som är ”lagligt definitiv”, inte heller kan en förlust anses slutlig enligt nämnda doktrin om det fortfarande finns en minimal inkomst då det enligt EU-domstolen fortfarande finns en möjlighet till att förlusten kan kvittas.<sup>88</sup> I t.ex. *Nordea bank* som kommer att redogöras för nedan och *Krankenheim* diskuterade inte EU-domstolen principen om slutlig förlust överhuvudtaget.<sup>89</sup> Efter att

---

<sup>83</sup> Mål C-414/06 *Lidl Belgium*, ECLI:EU:C:2008:278 (n 6) para. 49-50.

<sup>84</sup> *ibid* para. 51.

<sup>85</sup> *ibid* para. 23.

<sup>86</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Eleanor Sharpton i mål C-414/06, ECLI:EU:C:2008:88 para. 23-25.

<sup>87</sup> Mål C-414/06 *Lidl Belgium*, ECLI:EU:C:2008:278 (n 6) para. 45.

<sup>88</sup> Mål C-172/13 *kommissionen mot Förenade kungariket*, ECLI:EU:C:2015:50 (n 50) para. 36.

<sup>89</sup> Se Mål C-48/13 *Nordea Bank Danmark* (n 23); Mål C-157/07 *Krankenheim*; Cordewener (n 48) 231.

domstolen introducerat doktrinen om slutlig förlust i *Marks & Spencer* och klarlagt att principens tillämpningsområde även gällde situationer som involverade fasta driftställen i *Lidl Belgium* kom en rad olika rättsfall som visade på att det fanns många obesvarade frågor kring restriktionsprövningen och att rättsläget var som ett pussel där fler och fler bitar verkade saknas och under en tid var rättsläget så pass oklart att generaladvokat Kokkot i förslag till avgörande i mål C-123/11 *A Oy* menade på att Marks & Spencer-doktrinen i flera fall inte längre var tillämplig, och senare i sitt förslag till avgörande i mål C-172/13 *kommissionen mot Förenade kungariket* föreslog Kokkot att nämnda doktrin skulle överges.<sup>90</sup>

Dessutom har EU-domstolen i de två senaste målen C-607/17 *Memira* och C-608/17 *Holmén* betonat att en förlust inte kan anses slutlig på det sätt som Marks & Spencer-doktrinen kräver trots att ett bolag har upphört med all verksamhet om en utomstående skulle eller har haft möjlighet till att utnyttja förlusten.<sup>91</sup> Domstolen besvarade dock inte hur detta skulle visas eller vilken betydelse nationella bestämmelser som syftar till att hindra utomstående från att beakta sådana förluster har i sammanhanget.<sup>92</sup> *Memira* och *Holmén* rörde dock förlustutjämnning mellan moderbolag och dotterbolag och det är inte helt klart vilken betydelse *Memira* och *Holmén* har för situationer som involverar fasta driftställen.

## 5 Bevola – senaste rättsutvecklingen

### 5.1 Några oklarheter innan *Bevola*

I *Nordea Bank* skulle domstolen i sin restriktionsprövning ta ställning till om en inskränkning av etableringsfriheten förelåg i en förlustutjämningsituation som involverade fasta driftställen. Den danska lagstiftningen som var under prövning i målet medgav avdrag för underskott hänförliga till fasta driftställen, men för fasta driftställen belägna i andra medlemsstater fanns dock särskilda regler om återföring om nämnda driftställen avyttrades till utländska bolag.<sup>93</sup> Avdrag för underskott i fasta driftställen skedde således på olika villkor beroende på var de var belägna. Samtidigt beskattades inkomster hänförliga till fasta driftställen inte heller på samma villkor till följd av ett skatteavtal som innebar att

---

<sup>90</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-123/11 *A Oy*, ECLI:EU:C:2012:488 para. 52; Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-172/13 *kommissionen mot Förenade kungariket*, ECLI:EU:C:2014:2321 para. 50.

<sup>91</sup> Mål C-607/17 *Memira*, ECLI:EU:C:2019:510 para. 28; Mål C-608/17 *Holmén*, ECLI:EU:C:2019:511 para. 42.

<sup>92</sup> Mattias Dahlberg, *EU Och Svensk Företagsbeskattning* (1st edn, SNS Förlag 2019) 95.

<sup>93</sup> Mål C-48/13 *Nordea Bank Danmark*, ECLI:EU:C:2014:2087 (n 11) para. 16.

Konungariket Danmark endast kunde beskatta en viss del av överskotten i de utländska fasta driftställena enligt avräkningsmetoden.<sup>94</sup>

Beskattningen av fasta driftställen belägna i utlandet skedde alltså generellt på andra villkor och frågan var om det därför kunde röra sig om en jämförbar situation. Domstolen uttalade att fasta driftställen som var belägna i en annan medlemsstat eller i en annan stat som var part i EES-avtalet i princip inte befann sig i en situation som var jämförbar med situationen för fasta driftställen som var belägna i landet när det gällde de bestämmelser som en medlemsstat föreskrev i syfte att undanröja eller lindra dubbelbeskattningsinkomster. Men eftersom Danmark fortfarande beskattade överskotten i de utländska driftställena skulle de likställas med inhemska driftställen och situationen var på så sätt jämförbar.<sup>95</sup>

I det senare målet *Timac Agro* som också rörde en förlustutjämningsituation där ett fast driftställe var inblandat ställdes domstolen återigen inför frågan om jämförbarhet. Den nationella lagstiftningen som var under prövning hade under en period tillåtit avdrag för underskott i fasta driftställen men liksom den danska lagstiftningen i *Nordea Bank* fanns särskilda regler om återföring för driftställen belägna utomlands. På liknande sätt fanns även ett dubbelbeskattningsavtal men tillskillnad från Danmark så använde sig inte Tyskland utav avräkningsmetoden utan inkomster hänförliga till de utländska fasta driftställena undantogs helt från beskattning.<sup>96</sup> För att besvara frågan hänvisade domstolen till resonemanget i *Nordea Bank* om att utgångspunkten var att den situation som rörde fasta driftställen belägna utomlands inte var jämförbar med situationen som inhemska fasta driftställen befann sig i när det kom till bestämmelser som föreskrevs i syfte att undanröja eller lindra dubbelbeskattning av det inhemska bolagets inkomster.<sup>97</sup> Domstolen kom dock fram till att det vara fråga om en jämförbar situation då Tyskland genom att medge avdrag för förluster i det utländska fasta driftstället hade likställt detta med fasta driftställen belägna i Tyskland när det gällde avdrag för underskott.<sup>98</sup> Gällande den andra tidsperioden då det enligt tysk rätt inte fanns någon möjlighet till att göra avdrag för underskott i utländska fasta driftställen samtidigt som

---

<sup>94</sup> *ibid* para. 3-4.

<sup>95</sup> *ibid* para. 24.

<sup>96</sup> *Mål C-388/14 Timac Agro, ECLI:EU:C:2015:829* (n 26) para. 3-8.

<sup>97</sup> *ibid* para. 27.

<sup>98</sup> *ibid* para. 28.

överskott undantogs helt från beskattning i Tyskland kom domstolen dock fram till att det inte vara fråga om objektiv jämförbarhet.<sup>99</sup>

*Timac Agro* innebar att en medlemsstat som helt undantog sin beskattningsrätt när det kom till fasta driftställen belägna utomlands kunde behandla sådana underskott annorlunda jämfört med underskott hänförliga till inhemska fasta driftställen. Det skulle då inte kunna röra sig om en inskränkande åtgärd och tillämpligheten för principen om slutlig förlust i sådana situationer skulle därför inte heller komma på fråga.

Hur detta hängde ihop med *Lidl Belgium* där det i målet rörde sig om ett liknande skatteavtal som undantog beskattningen av utländska fasta driftställen samtidigt som möjligheten till att beakta underskott i dessa fasta driftställen inte fanns var oklart. Domstolen verkade i *Timac Agro* ha övergett den gamla metodiken i *Lidl Belgium* samt gått i en ny riktning där doktrinen om slutlig förlust som introducerats i *Marks & Spencer* kanske till och med ”begravts” då tillämpningsområdet bara blivit snävare och snävare.<sup>100</sup>

## 5.2 Klargöranden i *Bevola*

Det danska bolaget *Bevola* hade i sin finländska filial förluster som inte kunde dras av i Finland efter att filialen stängts.<sup>101</sup> Domstolen skulle ta ställning till om etableringsfriheten utgjorde hinder mot att den danska lagstiftningens uteslöt möjligheten till att göra avdrag för de förluster som *Bevola* hade lidit i sin finländska filial.<sup>102</sup> Det ska nämnas att lagstiftningen i fråga undantog vinster och förluster hänförliga till det fasta driftstället i syfte att förhindra dubbelbeskattning av vinster och dubbla avdrag för förluster från danska bolag.<sup>103</sup>

Ett tänkbart utfall av målet skulle vara att domstolen stannat vid att situationen inte var jämförbar så som i *Timac Agro* men domstolen kom istället fram till att situationerna i det aktuella målet som inrikes- och utlandsbelägna fasta driftställen befann sig i var jämförbara mot bakgrund av ändamålet att förhindra dubbla avdrag för förluster.<sup>104</sup> Syftet med ifrågavarande ändamål var att beskattningen av ett bolag med ett utländskt fast driftställe

---

<sup>99</sup> ibid para. 63-65.

<sup>100</sup> Cordewener (n 51) 231–232.

<sup>101</sup> *Mål C-650/16 Bevola*, ECLI:EU:C:2018:424 (n 26) para. 8.

<sup>102</sup> ibid para. 14.

<sup>103</sup> ibid para. 36.

<sup>104</sup> ibid para. 38.



skulle stå i proportion till dess betalningsförmåga och domstolen menade att betalningsförmågan för ett bolag med ett sådant driftställe som lidit definitiva förluster påverkades på samma sätt som ett bolag vars inhemska fasta driftställe hade gått med förlust.<sup>105</sup>

Efter *Bevola* och den tidigare rättspraxisen som redogjorts för ovan har det klarlagts att den situation som utländska fasta driftställen befinner sig i inte är jämförbar med den situation som inhemska fasta driftställen befinner sig i när det kommer till bestämmelser som syftar till att undanröja eller lindra dubbelbeskattning av inhemska bolags inkomster.

Undantag som framgår av praxis är situationer då hemviststaten fortfarande utövar någon form av beskattningsrätt i förhållande till det utländska fasta driftstället eller att det rör sig om en definitiv förlust.

#### 5.2.1 Definitiv förlust i *Bevola*

I proportionalitetsbedömningen hänvisade domstolen till doktrinen om slutlig förlust men tog inte ställning till om det var fråga om en sådan definitiv förlust i det aktuella fallet då det var upp till den nationella domstolen.<sup>106</sup> Av intresse var dock att domstolen tog ställning till frågan om definitiv förlust i jämförelseanalysen även om det inte framgick huruvida det rörde sig om samma definitiva förlust som doktrinen om slutlig förlust föreskriver.<sup>107</sup>

Medlemsstaternas särskilda ställning på det direkta beskattningsområdet innebär att hinder mot etableringsfriheten ofta föreligger. Om EU-domstolen inte hade ställt jämförbarhet som ett krav för inskränkning, skulle medlemsstater i princip behöva rättfärdiga allt. Ett problem med jämförelseanalysen är dock att en proportionalitetsbedömning inte görs. Kokkot föreslog som tidigare nämnt att jämförelseanalysen i vissa situationer skulle flyttas över till rättfärdigandeprövningen så att en proportionalitetsbedömning skulle kunna göras. Frågan är om inte EU-domstolen i *Bevola* har löst en del av den problematik som Kokkot belyste genom att introducera en proportionalitetsbedömning i jämförelseanalysen.

Relevansen av principen om slutlig förlust var under en period oklar och principen ansågs till och med vara ”begravd” en tid efter *Timac Agro*, men efter *Bevola* har Cordewener ansett att

---

<sup>105</sup> ibid para. 39.

<sup>106</sup> ibid para. 62-65.

<sup>107</sup> ibid para. 39-40.

principen ”återfötts”.<sup>108</sup> Doktrinen ”återfödelse” och relevans har även bekräftats i de senaste svenska målen *Memira* och *Holmén* där principen varit i fokus.<sup>109</sup>

## 6 Avslutande kommentar

Det direkta beskattningsområdet är inom EU-rätten särskilt beroende av domstolens negativa harmonisering. Möjligheter till att begränsa avdrag för förluster i utländska fasta driftställen inom EU när sådana begränsningar inte görs när det rör sig om inhemska fasta driftställen har med tiden blivit klarare till följd av att EU-domstolens restriktionsprövning blivit klarare. I tidigare mål som i *Lidl Belgium* utgick EU-domstolen ifrån att ifrågavarande begränsningar riktade mot förluster i utländska fasta driftställen utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten, medan EU-domstolen i senare mål har lagt ett större fokus på jämförbarhetsfrågan och klarlagt att nationell lagstiftning som hindrar inhemska huvudbolag från att beakta förluster på det sätt som uppsatsen syftar till att analysera, som utgångspunkt inte utgör en inskränkning om reglerna syftar till att undanröja eller lindra dubbelbeskattningsinkomster. Praxis har dock visat att sådana bestämmelser ändå kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten om en medlemsstat fortfarande utövar någon form av beskattningsrätt över det utländska fasta driftstället, eller om det rör sig om en definitiv förlust.

En inskränkning av etableringsfriheten kan rättfärdigas av uttryckta undantag i fördragen men praxis visar att det framförallt är rättfärdigande med hänsyn till trängande allmänintressen som i praktiken lär vara relevant, under förutsättning att lagstiftningen inte går utöver vad som krävs för att uppnå de ändamål som eftersträvas. De olika relevanta rättfärdigande grunder som utvecklats i praxis aktualiseras beroende på omständigheterna men kan enligt författarens mening kombineras för ett starkare rättfärdigande och kan alla på något sätt kopplas till behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som på det icke-harmoniserade direkta beskattningsområdet har en särskild vikt. Det är i princip endast situationer som rör definitiva förluster i enlighet med principen om slutlig förlust som en inskränkning av etableringsfriheten inte kan rättfärdigas med hänsyn till behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Det särskilda undantaget i Marks & Spencer-doktrinen grundar sig i den s.k. ”always somewhere

---

<sup>108</sup> Cordewener (n 51) 233.

<sup>109</sup> Dahlberg (n 92) 95.

approach” som dock inte är absolut. I praxis har principen om slutlig förlust även visat sig vara snäv, men trots detta fortfarande aktuell och i ”liv”.

## 7 Käll- och litteraturförteckning

### 7.1 litteratur

Bammens N, ‘The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law’ (2012) 24 IBFD Doctoral Series

Cordewener A, ‘Cross-Border Loss Compensation and EU Fundamental Freedoms: The “Final Losses” Doctrine Is Still Alive!’ (2018) 27 EC Tax Review 230

da Silva B, *The Impact of Tax Treaties and EU Law on Group Taxation Regimes* (Kluwer Law International BV 2016)

Dahlberg M, *EU Och Svensk Företagsbeskattning* (1:a uppl, SNS Förlag 2019)

Farmer P, ‘The Courts Case Law on Taxation: A Castle Built on Shifting Sands?’ (2003) 12 Ec Tax Review 75

Hettne J och Otken Eriksson I, *EU-Rättslig Metod*, vol 2 (Norstedts Juridik AB 2011)

Marres O, ‘The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation’ (2011) 39 Intertax 112

Meussen GTK, ‘Cross-Border Loss Compensation and Permanent Establishments: Lidl Belgium and Deutsche Shell’ (2008) 48 233

Ståhl K med flera, *EU Skatterätt* (3:e uppl, Iustus förlag 2011)

Tryfonidou A, *Impact of Union Citizenship on the EU’s Market Freedoms* (1:a uppl, Hart Publishing 2016)

### 7.2 Rättsfallsförteckning

#### 7.2.1 Generaladvokatens förslag till avgörande

*Förslag till avgörande av generaladvokat Eleanor Sharpton i mål C-414/06, ECLI:EU:C:2008:88*

*Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-123/11 A Oy, ECLI:EU:C:2012:488*

*Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-172/13 kommissionen mot Förenade kungariket, ECLI:EU:C:2014:2321*

*Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-48/13 Nordea bank, ECLI:EU:C:2014:153*

*Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro i mål C-446/03 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:201*

#### 7.2.2 EU-domstolens mål

*Mål C-157/07 Krankenhaus, ECLI:EU:C:2008:588*

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

*Mål C-172/13 kommissionen mot Förenade kungariket, ECLI:EU:C:2015:50*

*Mål C-175/88 Biehl, ECLI:EU:C:1990:186*

*Mål C-18/11 Philips Electronics, ECLI:EU:C:2012:532*

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

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

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

*Mål C-264/96 ICI mot Colmer, ECLI:EU:C:1998:370*

*Mål C-279/93 Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31*

*Mål C-293/06 Deutsche Shell, ECLI:EU:C:2008:129*

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

*Mål C-307/97 Saint-Gobain, ECLI:EU:C:1999:438*

*Mål C-337/08 X Holding, ECLI:EU:C:2010:89*

*Mål C-344/13 Blanco & Fabretti, ECLI:EU:C:2014:2311*

*Mål C-347/04 Rewe Zentralfinanz, ECLI:EU:C:2007:194*

*Mål C-388/14 Timac Agro, ECLI:EU:C:2015:829*

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

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

*Mål C-48/13 Nordea Bank Danmark, ECLI:EU:C:2014:2087*

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

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

*Mål C-608/17 Holmén, ECLI:EU:C:2019:511*

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