



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Ted Johnson

# Det svenska koncernavdragets förenlighet med EU-rätten

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Elsa Trolle Önnersfors

Termin: VT 2013

# Innehåll

|  |           |
|--|-----------|
| <b>SUMMARY</b>                           | <b>1</b>  |
| <b>SAMMANFATTNING</b>                    | <b>3</b>  |
| <b>FÖRORD</b>                            | <b>5</b>  |
| <b>FÖRKORTNINGAR</b>                     | <b>6</b>  |
| <b>1 INLEDNING</b>                       | <b>7</b>  |
| 1.1 Introduktion                         | 7         |
| 1.2 Syfte och frågställning              | 7         |
| 1.3 Metod                                | 8         |
| 1.4 Avgränsningar                        | 9         |
| 1.5 Disposition                          | 9         |
| 1.6 Material och forskningsläge          | 10        |
| <b>2 SVENSK RÄTT</b>                     | <b>12</b> |
| 2.1 Inledning                            | 12        |
| 2.2 Koncernbidrag                        | 12        |
| 2.3 Koncernavdrag                        | 13        |
| <b>3 FINSK RÄTT</b>                      | <b>15</b> |
| 3.1 Inledning                            | 15        |
| 3.2 Lag om koncernbidrag vid beskattning | 15        |
| <b>4 EU-RÄTTEN</b>                       | <b>17</b> |
| 4.1 Inledning                            | 17        |
| 4.2 Principen om EU-rättens företräde    | 17        |

|            |  |           |
|------------|--|-----------|
| <b>4.3</b> | <b>EU-domstolens roll</b>                  | <b>18</b> |
| <b>4.4</b> | <b>Den fria rörligheten inom EU</b>        | <b>18</b> |
| 4.4.1      | Den fria rörligheten för personer          | 18        |
| 4.4.2      | Etableringsfriheten                        | 19        |
| <b>4.5</b> | <b>Rättfärdigande grunder</b>              | <b>20</b> |
| 4.5.1      | Rule of reason-doktrinen                   | 20        |
| 4.5.2      | Behov att bevara beskattningens fördelning | 21        |
| 4.5.3      | Risken för dubbelt utnyttjade förluster    | 22        |
| 4.5.4      | Skatteflykt                                | 22        |
| <b>5</b>   | <b>RÄTTSPRAXIS</b>                         | <b>24</b> |
| 5.1        | Inledning                                  | 24        |
| 5.2        | Marks & Spencer                            | 24        |
| 5.3        | Oy AA                                      | 26        |
| <b>6</b>   | <b>ANALYS</b>                              | <b>28</b> |
| 6.1        | Inledning                                  | 28        |
| 6.2        | Komparation                                | 28        |
| 6.3        | Prognos                                    | 30        |
|            | <b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>     | <b>34</b> |
|            | <b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>               | <b>36</b> |

# Summary

Group relief is available in the majority of member states in the European Union. The possibility for group relief usually assumes that the companies within the group are located or taxable in the same state. Thus, the groups are regarded as a single economic entity with the ability to offset gains and losses like an independent company.

In cross-border group relief the legal position is different. Since group relief claims are restricted to only include losses within one state, it affects the conditions for established subsidiaries abroad. A subsidiary abroad will have worse terms in the form of a higher tax burden because offsetting is not a possibility.

Domestic law giving inferior terms for a citizen of the European Union because of establishment, within the European Union, is unlawful in relations to the freedom of establishment. Legislation that collide with the treaty on the functioning of the European Union is assessed using the rule of reason doctrine to analyze whether the legislation can be justified nonetheless. In the cases of Marks & Spencer and Oy AA the European Court of Justice combined three justifications to assess national legislation. The court discussed the need to prevent tax avoidance, the need to safeguard the allocations of power to tax between the member states and preventing losses to be deducted twice in different member states.

Sweden introduced a new legislation to harmonize cross-border group relief with the legal position of the European Union, Chapter 35a, which regulates group relief and is located in the Income Tax Act. The present study aims to analyze whether the new law is compliant in regards to the treaty and to make a prediction on how EUD reason in a ruling.

A comparative study between the group relief legislations of Sweden and Finland is performed. Thus, comparing both Swedish legislations against the Finnish legislation.

The conclusion of this paper is that the new legislation on group relief collides with the treaty, but is justified nonetheless in regard to the grounds of justification. The comparison conclude that in consequence of the similarities in the legislations between Sweden and Finland and with regards to the judging in Oy AA, both the old and the new legislation would be in collision with the treaty but nevertheless justified.

# Sammanfattning

Koncernbidrag förekommer i majoriteten av EU:s medlemsländer. Möjligheten förutsätter vanligtvis att bolagen, inom koncernförhållandet, är belägna eller skattskyldiga i samma stat. På så vis betraktas koncerner som samma ekonomiska enhet med möjlighet att kvitta vinster och förluster i likhet med ett fristående bolag.

Vid gränsöverskridande resultatutjämnning ser situationen annorlunda ut. Eftersom koncernbidragen är begränsade till att enbart inbegripa förhållanden inom en stat så påverkar det förutsättningarna för t.ex. ett nyetablerat dotterbolag utomlands. Ett dotterbolag utomlands får på så vis sämre villkor i form av högre skattebelastning eftersom kvittning inte är möjligt.

Nationell rätt som ger sämre villkor för en EU-medborgare vid etablering i en annan medlemsstat är inte förenligt med fördraget. Vid fördragsstridig lagstiftning görs en helhetsbedömning med hjälp av rule of reason-doktrinen för att utreda huruvida lagstiftningen kan vara rättfärdigad likväl. I Marks & Spencer och Oy AA kombinerades tre rättfärdigandegrunder för att bedöma nationell lagstiftning. Således diskuteras risken för skatteflykt, behovet av en väl avvägd beskattningsrätt samt risken att en förlust beaktas två gånger som rättfärdigandegrunder.

Sverige införde en ny lagstiftning för att harmonisera gränsöverskridande resultatutjämnning med EU-praxis, kapitel 35 a om koncernavdrag i Inkomstskattelagen. Utredningen syftar till att analysera huruvida den nya lagstiftningen är fördragsenlig och att göra en prognos på hur EUD hade resonerat vid ett förhandsavgörande.

En komparativ studie mellan Sverige och Finland utförs på området om gränsöverskridande resultatutjämnning. Således jämförs både koncernbidrag- samt koncernavdragslagstiftningen med finsk rätt.

Slutsatsen i förevarande uppsats är att den nya lagstiftningen om koncernavdrag är fördragsstridig men rättfärdigad. Genom komparationen dras slutsatsen att motsvarande lagstiftningen om koncernbidrag i respektive land är snarlika och på så vis görs bedömningen att, i likhet med Oy AA, svenska koncernbidragsregler varit fördragsstridiga men berättigade. Det finns ingen reglering i Finland motsvarande Sveriges koncernavdrag.

# Förord

Jag vill tacka T-dawg, Elsa och George.



# Förkortningar

|       |  |
|-------|--|
| EU    | Europeiska unionen                                     |
| EUD   | Europeiska unionens domstol                            |
| EUF   | Fördraget om den europeiska unionen                    |
| FEUF  | Fördraget om den europeiska unionens funktionssätt     |
| IL    | Inkomstskattelag                                       |
| Prop. | Proposition  |
| SvSkT | Svensk skattetidning                                   |
| OECD  | Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling |

# 1 Inledning

## 1.1 Introduktion

Syftet med den svenska lagstiftningen om koncernbidrag är att oavsett om ett koncernförhållande föreligger eller om ett företag bedriver verksamhet fristående så ska skattebelastningen vara densamma. På så vis kan en koncern avgöra var de vill redovisa sin skattepliktiga vinst enligt villkoren i 35 kapitlet IL.<sup>1</sup>

I Sverige kan koncerner resultatutjämna genom koncernbidrag mellan moder-, dotter- samt systerbolag. Genom värdeöverföringar skapas en avdragsgill omkostnad för det givande företaget och på mottagarsidan resulterar överföringen i en skattepliktig intäkt.<sup>2</sup>

Målet Marks & Spencer<sup>3</sup> var det första ställningstagandet av EUD om rätten till gränsöverskridande resultatutjämning och huruvida avsaknaden av den möjligheten inskränker etableringsfriheten inom EU. Regeringsrätten slog fast i flera avgöranden, i mars 2009, att den svenska lagstiftningen i vissa specifika fall strider mot etableringsfriheten.<sup>4</sup>

Med bakgrund i Marks & Spencer och efterföljande avgöranden i Regeringsrätten<sup>5</sup> utarbetades ett nytt kapitel i IL om gränsöverskridande resultatutjämning genom koncernavdrag, kapitel 35a IL.

## 1.2 Syfte och frågställning

Ändamålet med kapitel 35a IL är att anpassa den svenska regleringen till Regeringsrättens domslut och således även EU-rätten. Avsikten med

---

<sup>1</sup> Prop. 2008/2009:40 s. 20.

<sup>2</sup> Lodin m.fl. 2011, s. 423.

<sup>3</sup> C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey.

<sup>4</sup> Prop 2009/10:194, s. 2.

<sup>5</sup> mål nr 6511-06, 6512-06, 7322-06, 7444-06, 1648-07, 1650-07, 1651-07, 1652-07, 3628-07, 1267-08. Notera att Regeringsrätten numera heter Högsta förvaltningsdomstolen.

förevarande uppsats är att analysera huruvida den nya lagstiftningen är förenlig med etableringsfriheten. Jag åsyftar även att utföra en komparativ studie genom att undersöka hur finsk lagstiftning är utformad samt om den är förenlig med EU-rätten.

### 1.3 Metod

I uppsatsen används traditionell juridisk metod<sup>6</sup> vars syfte är att utröna gällande rätt. För att utreda rättsläget nyttjas erkänningsregeln som har till syfte att specificera vilka rättskällor som är aktuella i respektive rättsordning och för att behandla rangordningen sinsemellan används rättskälleläran.<sup>7</sup> Jag värderar rättskällorna enligt den allmänt vedertagna rättskälleläran med undantag att jag värderar EU-praxis högre än författning och förarbete. Detta motiveras genom det faktum att EUD:s rättspraxis präglar frågeställningen i uppsatsen samt ligger till grund för nationell lagstiftning på området och på så vis torde ha företräde vid en normkonflikt. I förevarande uppsats värderas rättskällorna enligt följande: EUD:s praxis, författning, förarbeten, nationell praxis och doktrin.<sup>8</sup>

Uppsatsen innehåller tre delar: en deskriptiv del vars syfte är att redogöra för gällande rättsregler, en komparativ del för att jämföra två medlemsstaters autonoma lösningar på gränsöverskridande resultatutjämnning och en problemorienterad del i syfte att analysera eventuell problematik i gällande rätt.

Ämnesområdet för förevarande uppsats präglas av EU-rätt. Jag beaktar således EU:s primära rätt i form utav FEUF, men även avgöranden från EUD som är en del av sekundär rätten.<sup>9</sup> Jag ämnar även utföra en prognos

---

<sup>6</sup> Även kallad rättsdogmatisk metod eller sedvanlig juridisk metod.

<sup>7</sup> Hart, H.L.A., *The Concept of Law*, Oxford University Press 1994.

<sup>8</sup> Dahlman, 2010, s.21-23.

<sup>9</sup> Pelin, 2001, s. 118.

på huruvida den nationella lagstiftningen strider mot etableringsfriheten vid ett fiktivt förhandsavgörande från EUD.<sup>10</sup>

Vid komparativa studier är ett av huvudproblemen att samma ord, efter översättning, kan ha olika innebörd. Finsk rätt är till stor del utgiven på svenska och på så vis lämplig för komparation.<sup>11</sup>

## 1.4 Avgränsningar

Eftersom det huvudsakliga syftet med uppsatsen är att analysera huruvida lagstiftningen om koncernavdrag inskränker EU-rätten kommer inte uppsatsen behandla länder utanför den europeiska unionen. Vidare avgränsas rättfärdigande grunder stadgade i fördragen bort då de inte är relevanta för min frågeställning. Fokus ligger hos rättspraxis från EUD, på så vis behandlas inte de tio avgörandena från Regeringsrätten eftersom resonemangen i de domarna utgår ifrån samma praxis i EUD.

Jag avser inte att utreda finsk lagstiftning i detalj utan begränsar mig till regler motsvarande det svenska för gränsöverskridande resultatutjämnning. Uppsatsen är avgränsad till att innefatta koncernförhållande och således inte företag som etablerar en filial utomlands. Frågor rörande befintliga skatteavtal avgränsas bort.

## 1.5 Disposition

I andra kapitlet behandlas koncernbidrag samt koncernavdrag i svensk rätt. Först redogörs möjligheten till resultatutjämnning genom koncernbidrag mellan två svenska företag i ett koncernförhållande samt hur lagregleringen har vidgats för att inbegripa, motsvarande de svenska, utländska företag inom EES. Vidare undersöks koncernavdragsreglerna vars syfte är att förenliga den svenska rätten med EU-rätten och i synnerhet etableringsfriheten.

---

<sup>10</sup> Se Dahlman, 2010, s. 20-21. För ytterliga läsning gällande prognosteori se Alf Ross, den främste förespråkaren för metoden.

<sup>11</sup> För vidare utveckling av problematiken, se Bogdan, 2013, s. 47-50.

Kapitel tre redogör för finsk nationell lagstiftning om koncernbidrag. För att ha möjlighet till en komparativ studie behandlas Finlands motsvarighet till den svenska koncernbidragsregleringen; lag om koncernbidrag vid beskattningen.<sup>12</sup>

Med syfte att klargöra problematiken i frågeställningen beskrivs relevant EU-rätt i avsnitt fyra. Först behandlas grundläggande principer i form av EU-rättens företräde över nationell rätt samt EUD:s roll. Mellansektionen i avsnittet beskriver två av de grundläggande friheterna inom unionen, fri rörlighet för personer samt fri rörlighet för kapital. I samband med redogörelsen för den fria rörligheten undersöks etableringsfriheten grundligt. Slutligen skapas en inblick i rättfärdigande grunder för en eventuell inskränkning av etableringsfriheten.

I avsnitt fem redogör jag för rättspraxis från EUD som påverkar gränsöverskridande resultatutjämnning för att möjliggöra en analys av min frågeställning. Således undersöks Marks and Spencer och Oy AA som har satt sin prägel på EU-rätten i skattehänseende.

Den eventuella problematiken med gällande rätt i Sverige diskuteras i en analysdel under avsnitt sex. Jag försöker således bearbeta informationen under föregående punkter för att kartlägga förenligheten mellan den svenska lagstiftningen och EU-rätten. Vidare innehåller kapitlet en komparativ del vars syfte är att utröna hur den finska rätten förhåller sig till svensk rätt men även förenligheten med EU-rätten.

Dispositionen är upplagd på så vis att kapitel två till fem är deskriptiva medan i kapitel sex väver jag in mina egna åsikter.

## **1.6 Material och forskningsläge**

Eftersom skatterättens område genomgår ständiga förändringar är materialet att tillgå särpräglat jämfört med andra rättsområden. På grund av att skatterätten utvecklas skyndsamt används i synnerhet artiklar för att föra

---

<sup>12</sup> 21.11.1986/825 lag om koncernbidrag vid beskattning.

området framåt, således förekommer sekundärkällor i betydande omfattning. På så vis präglas litteraturen i min uppsats av doktrin och artiklar. Avseende den finska nationella rätten har det uppkommit språkförbistringar på grund av att relevant finskt förarbete inte finns att tillgå på svenska, på så vis utgår jag från lagtext.

Problematiken med gränsöverskridande resultatutjämning har diskuterats i en stor omfattning. Efter Marks & Spencer kulminerade populariteten för forskningsämnet samtidigt som ny lagstiftning gör att ämnet fortsätter att behandlas. Forskningen på området uppbärs inte enbart av professorer utan ett stort incitament att föra det vidare ligger hos praktiker från det svenska näringslivet.

## 2 Svensk rätt

### 2.1 Inledning

I Sverige är varje bolag inom en koncern ett enskilt skattesubjekt. På så vis är alla företag likställda i skattehänseende oavsett om ett företag ingår i en koncern eller är fristående. Syftet med koncernbidragsregleringen är att organisationsstrukturer inte ska påverka skattebelastningen samt övervägningar i skattehänseende.<sup>13</sup>

Koncernavdragslagstiftningen åsyftar att möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämnning i linje med EU-rätten utifrån avgöranden från Regeringsrätten i mars 2009. Kapitel 35a IL har således kodifierats utifrån rättspraxis.<sup>14</sup>

### 2.2 Koncernbidrag

Koncernbidrag innebär att ett företag inom en koncern gör en värdeöverföring till ett annat företag inom samma koncern. Det givande företaget gör avdrag på sitt resultat som en kostnad medan det mottagande registrerar bidraget som en intäkt. På så vis kan företag inom en koncern kvitta vinst mot förlust med samma följd som ett fristående bolag.<sup>15</sup> Det finns inga restriktioner på storleken av bidraget och därmed kan en förlust skapas hos det givande bolaget.<sup>16</sup>

För att ett koncernbidrag ska vara avdragsgillt ställs krav på ett högt ägarsamband. Rekvisiten föreskriver att ett svenskt moderbolag<sup>17</sup>, som är skatteskyldigt i Sverige, äger mer än 90 % av ett företags aktier eller

---

<sup>13</sup> Prop 2009/10:194, s. 9.

<sup>14</sup> Pelin, 2011, s. 78; RÅ ref. 2009 s. 13 m.fl.

<sup>15</sup> Dahlberg, 2012, s. 159.

<sup>16</sup> Lodin m.fl. s. 423.

<sup>17</sup> D.v.s svenskt aktiebolag, ekonomisk förening, sparbank, ömsesidigt försäkringsbolag, stiftelse eller förening enligt 35 kap 2 § IL.

andelar, d.v.s att dotterbolaget anses helägt.<sup>18</sup> Det krävs även att rekvisitet för ägarförhållandet föreligger under ett helt beskattningsår, för att syftet med regleringen är att resultatutjämnningen enbart ska vara möjlig när koncernen utgör en ekonomisk enhet.<sup>19</sup>

Vad som tidigare är angivet om koncernbidrag reglerar enbart koncerner med moder- samt dotterbolag inom Sverige. För att anpassa koncernbidragslagstiftningen till EU-rätten infördes kapitel 35 § 2a IL.<sup>20</sup> Gällande rätt innebär således att man jämställer ett svenskt företag och ett utländskt företag inom EES<sup>21</sup> om båda motsvarar rekvisiten i 35 § 2 IL samt om de är skatteskyldiga i Sverige.<sup>22</sup>

## 2.3 Koncernavdrag

Istället för att vidga tillämpningsområdet för koncernbidrag infördes ett nytt kapitel, 35 a IL. Anledningen var att koncernbidrag inbegreps i andra regelsystem och på så vis bedömdes det lämpligare att införa ett nytt regelverk.<sup>23</sup>

Enligt 35a § 1 IL så har ett svenskt moderbolag<sup>24</sup> en villkorad möjlighet att göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett utländskt dotterbolag<sup>25</sup> inom EES.<sup>26</sup> En grundläggande förutsättning är att det är en slutlig förlust, d.v.s. att dotterbolaget inte kan utnyttja förlusten under några omständigheter t.ex. genom att spara till nästa beskattningsår och således är

---

<sup>18</sup> Lodin m.fl. s. 423-424. Notera även att inget krav finns på att företagen bedriver samma verksamhet.

<sup>19</sup> 35 kap § 3 IL.

<sup>20</sup> Prop. 2000/01:22.

<sup>21</sup> Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

<sup>22</sup> Se Andersson, Saldén Enérus & Tivéus, Inkomstskattelagen (1 januari 2013, Zeteo) kommentaren till 35 kap 2 § a IL.

<sup>23</sup> Prop. 2009/10:194, s. 20.

<sup>24</sup> Definieras i 35a kap § 2 1 stycket som svenskt aktiebolag, ekonomisk förening, sparbank, ömsesidigt försäkringsbolag, stiftelse eller ideell förening som är skatteskyldiga i Sverige.

<sup>25</sup> Definieras i 35a kap § 2 2 stycket som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller ekonomisk förening som hör hemma inom EES.

<sup>26</sup> Pelin, 2011, s. 78.



försatt i likvidation. Moderbolaget gör avdraget på sitt resultat samma beskattningsår som likvidationen av dotterbolaget är avslutad.<sup>27</sup>

Ett starkt ägarsamband är ett krav även vid koncernavdrag. Dotterbolaget måste vara helägt samt ägt direkt av moderbolaget. På så vis kan inte koncerner som valt att äga en utlandsetablering genom holdingbolag utnyttja en slutlig förlust.<sup>28</sup> Ytterligare förutsättningar är att dotterbolaget ska ha varit helägt under båda parter hela beskattningsår och enbart förluster under den aktuella perioden är avdragsgilla.<sup>29</sup>

Det högsta möjliga avdragsgilla belopp beräknas utifrån förlusten vid slutet av det hela gemensamma beskattningsåret samt vid avslutet av likvidationen. Avdraget får inte skapa en förlust hos moderbolaget, d.v.s. ett avdrag kan inte vara större än en eventuell vinst hos moderbolaget.<sup>30</sup> Avdraget görs först vid beskattningen av det beskattningsår som följer då likvidationen har avslutats, eftersom det är först då en förlust kan fastställas.<sup>31</sup>

Koncernavdrag är inte tillämpligt mellan svenska dotterbolag och utländska moderbolag. Det var inte heller kodifieringens syfte.<sup>32</sup>

---

<sup>27</sup> 35 a 5-6 §§ IL.

<sup>28</sup> Stigård, 2010:4, SvSkT, s. 454.

<sup>29</sup> 35 a 5 § IL.

<sup>30</sup> 35 a 5 § IL.

<sup>31</sup> Prop. 2009/10:194, s. 31.

<sup>32</sup> Se 35 a 1 §; Lodin m.fl. s. 431.

## 3 Finsk rätt

### 3.1 Inledning

Finsk koncernbidragslagstiftning är snarlik den svenska som tidigare presenterats. Möjligheten finns att kvitta vinst mot förlust internt i ett inhemskt koncernförhållande. Moderbolaget kan både vara givande och mottagande företag. Bestämmelserna som reglerar detta förfarande förekommer i lag om koncernbidrag vid beskattningen.<sup>33</sup> Syftet med regleringen är, i linje med svensk lagstiftning, att organisationsstruktur inte ska påverkas av skattebelastning.<sup>34</sup>

### 3.2 Lag om koncernbidrag vid beskattning

Enligt 1 § i lagen om koncernbidrag vid beskattning definieras innehållet i lagen och således att lagen reglerar hur koncernbidrag dras av från givande företags resultat och redovisas hos mottagande företag såsom en inkomst.

Vidare stadgas, 2 § i lagen om koncernbidrag vid beskattning, att med koncernbidrag avses inte kapitalplacering mellan aktiebolag eller andelslag som överförs till aktiebolag eller andelslag och som i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet<sup>35</sup> inte är avdragsgill.

Enligt 3 § paragrafen föreligger liknande rekvisit för ett starkt ägarsamband som vi finner i svensk lagstiftning. Moderbolaget<sup>36</sup> måste äga 90 % av aktiekapitalet eller andelarna i ett aktiebolag eller andelslag<sup>37</sup> för att möjliggöra koncernbidrag. Med koncernbidraget skapas en avdragsgill kostnad hos givande företag samt en skattepliktig intäkt hos mottagande.

---

<sup>33</sup> 21.11.1986/825 lag om koncernbidrag vid beskattning.

<sup>34</sup> Mål C-231/05 Oy AA, p. 22.

<sup>35</sup> 24.6.1968/360 lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

<sup>36</sup> I finsk rätt benämns moderbolag som modersamfund samt dotterbolag som dottersamfund. Jag väljer att använda den svenska terminologin även vid finsk rätt, jfr Pelin, 2011, s. 147.

<sup>37</sup> Finsk motsvarighet på ekonomisk förening. Jfr Lag (28.12.2001/1488) om andelslag och lag (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Enligt finsk rätt används koncernavdragsreglerna på motsvarande sätt oavsett om det är moderbolag eller dotterbolag som är givande respektive mottagande företag.

Beskattningsåret då bidraget har överförts är det relevanta ur skattehänseende och bidraget ska således tas upp som kostnad respektive intäkt vid taxeringen enligt fjärde paragrafen. I 5 § regleras att givande företag bara har rätt till avdrag om både givande och mottagande företag har registrerat värdeöverföringen som inkomst respektive kostnad i bokföringen.

Koncernbidrag kan inte skapa en förlust hos givande företag utan det villkoras att bidragets storlek inte överskrider resultatet för givande bolag, 6 § lagen om koncernbidrag vid beskattning.

Skulle ett koncernavdrag uppfylla rekvisiten i tidigare nämnda paragrafer måste dessutom följande tre villkor, i 7 §, uppfyllas för att värdeöverföringen ska behandlas som ett koncernbidrag: koncernförhållandet mellan parterna ska ha fortlöpt hela beskattningsåret, givande och mottagande företags räkenskapsår avslutas samtidigt och varken givande eller mottagande företag är ett kreditinstitut, depositionsbank eller försäkring- respektive pensionsanstalt.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> 21.11.1986/825, lag om koncernbidrag vid beskattning § 1-7.

# 4 EU-rätten

## 4.1 Inledning

I förevarande kapitel behandlas EU-rätten i syfte att ge en inblick i problematiken i frågeställningen. De punkter, inom EU-rätten, som är vitala för min analys är principen om EU-rättens företräde, EU-domstolens roll, etableringsfriheten och rättfärdigande inskränkningar.

## 4.2 Principen om EU-rättens företräde

I målet *Costa mot ENEL*<sup>39</sup> beslutade EUD att EU-rätten har företräde mot nationell rätt. Företrädesregeln gäller oavsett vilket EU-rättslig respektive nationell lagstiftning som är aktuell.<sup>40</sup> EU-rättens överordnande ställning utvecklades ytterligare i fallet *Internationale Handelsgesellschaft*<sup>41</sup> som stadgade att EU-rättens företräde sträcker sig till nationella grundlagar och författningar.<sup>42</sup> Slutligen har EUD i rättsfallet *Simmenthal II*<sup>43</sup> fastställt att EU-rättens företräde begränsar den nationella lagstiftningsmakten rent logiskt.<sup>44</sup>

I skattehänseende har målet *Avoir-fiscal*<sup>45</sup> en avgörande betydelse eftersom det stadgar att en nationell domstol kan undanröja en nationell lagstiftning i skattemål om lagstiftningen strider mot de fyra friheterna medan målet även stadgar att den nationella suveräniteten vid lagstiftning om direkta skatter finns kvar.<sup>46</sup>

---

<sup>39</sup> Mål C-6/64 *Costa mot ENEL*.

<sup>40</sup> Pelin, 2011, s. 126.

<sup>41</sup> Mål C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide*.

<sup>42</sup> Bernitz och Kjellgren, 2010, s. 78.

<sup>43</sup> Mål C-106/77 *Amministrazione Delle Finanze Dello Stato mot Simmenthal*.

<sup>44</sup> Pelin, 2011, s. 126.

<sup>45</sup> Mål C-270/83 *Kommissionen mot Frankrike*.

<sup>46</sup> För Sverige se t.ex. RÅ 2000 ref. 40 och RÅ 2009 ref. 33. Regeringsrätten, numera Högsta förvaltningsdomstolen, åsidosatte svensk lagstiftning med stöd av EU-rätt.

## 4.3 EU-domstolens roll

I FEUF förekommer bestämmelser för att försäkra en harmoniserad tolkning av EU-rätten.<sup>47</sup> En nationell domstol kan begära ett förhandsavgörande från EUD vid tolkningsproblem i en bestämmelse i fördraget eller en rättsakt från EUD:s institutioner. Förhandsavgöranden regleras i artikel 267 i FEUF och möjligheten föreligger hos samtliga instanser hos en medlemsstat medan vid mål i högsta instans föreligger en skyldighet att begära förhandsavgöranden vid oklarheter i fördragstolkning.<sup>48</sup> En nationell domstol behöver inte inhämta ett förhandsavgörande när en tolkningsfråga är uppenbar, s.k. Acte clair.<sup>49</sup> Parter i en rättegång kan yrka på att domstolen inhämtar ett förhandsavgörande men det slutliga beslutet ligger hos domstolen.<sup>50</sup>

Ett avgörande från EUD är enbart bindande, rent formellt, för den nationella domstols som begärt det aktuella förhandsavgörandet. I praktiken följer i regel medlemsländerna ett avgörande från EUD och på så vis anses besluten ha en prejudicerande effekt.<sup>51</sup>

## 4.4 Den fria rörligheten inom EU

### 4.4.1 Den fria rörligheten för personer

Den fria rörligheten för personer är uppdelad i etableringsfriheten och fri rörlighet för arbetstagare. Artikel 45 FEUF stadgar att fri rörlighet ska säkerställas för alla arbetstagare inom EU. Det innebär att all diskriminering på grund av nationalitet vid anställning, lön och anställningsvillkor ska

---

<sup>47</sup> Se art 115 FEUF.

<sup>48</sup> Art 267 FEUF.

<sup>49</sup> Mål 283/81 Srl CILFIT & Lanificio di Gavardo spA mot Ministero della Sanità p. 21.

<sup>50</sup> Lodin m.fl. 2011, s. 667.

<sup>51</sup> Ståhl m.fl. 2011, s. 29.

avlägsnas. Den fria rörligheten för arbetstagare kan begränsas i specifika fall som rör allmän ordning, säkerhet samt hälsa.<sup>52</sup>

Huvudartikeln för etableringsfriheten är artikel 49 FEUF. Det föreskrivs att inskränkningar i en medborgares rätt att fritt etablera sig i en annan medlemsstat är otillåtet. I andra stycket av artikel 49 FEUF fastställs rätten att bilda och driva företag i annan medlemsstat utifrån samma villkor som medborgarna i medlemsstaten. Således gäller etableringsfriheten både fysiska och juridiska rättssubjekt.<sup>53</sup>

#### **4.4.2 Etableringsfriheten**

Etableringsfriheten är uppdelad i dels primär etablering, dels sekundär etablering. Artikel 49 FEUF förbjuder inskränkning vid båda typer av etablering. Primär etablering innebär rätten att nyetablera eller flytta ett fristående företag inom unionen medan den sekundära etableringen innefattar rätten att upprätta en filial, dotterbolag eller liknande utlandsetablering.<sup>54</sup> Den frihet som genom artikel 49 FEUF medges en unionsmedborgare som startar ett bolag i en annan medlemsstat inbegriper att deras rätt följer av verksamhetsstatens nationella lagstiftning. Har ett dotterbolag etablerats i enlighet med nationell lagstiftning i verksamhetsstaten innehar dotterbolaget rätt till samma villkor för att bedriva sin verksamhet.<sup>55</sup>

Vid upprättande av dotterbolag i en annan medlemsstat blir dotterbolaget ett inhemskt subjekt. Eftersom moderbolag och dotterbolag är olika rättssubjekt är de även olika skattesubjekt. Följden av den särskiljningen är att moderbolaget är den del av företaget som utnyttjar sin etableringsfrihet eftersom dotterbolaget inte upprättat en part utomlands utan anses vara ett inhemskt bolag. Det mest förekommande verksamhetsstatshindret<sup>56</sup> mot

---

<sup>52</sup> Art 45 FEUF; Se även Dahlberg, 2011, s. 379.

<sup>53</sup> Art 49 FEUF; Se även Ståhl m.fl. 2011, s. 101.

<sup>54</sup> Art 49 FEUF.

<sup>55</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 30; Mål C-231/05 Oy AA, p. 29. Se Art 49, art 54 FEUF.

<sup>56</sup> Se Ståhl m.fl. 2011, terminologin används för ett hinder i verksamhetsstaten vid etablering av ett dotterbolag.

etableringsfriheten är att gällande rätt i en stat stadgar att utländska dotterbolag har sämre villkor, t.ex. att den nationella lagstiftningen föreskriver att moderbolaget ska vara skattskyldigt i Sverige ger dotterbolag till utländska moderbolag mindre förmånliga villkor.<sup>57</sup>

Hinder kan även förekomma i hemstaten vid en nyetablering av ett dotterbolag. Normalt sker inte beskattning av moderbolaget för inkomster hänförliga till ett etablerat dotterbolag i en annan medlemsstat. Trots det kan ett dotterbolag i utlandet påverka moderbolaget i skattehänseende genom avdrag för kostnader. En nationell lagstiftning som förutsätter att kostnadsavdrag eller förlustavdrag enbart kan tillämpas om dotterbolaget och moderbolaget är skattskyldiga i samma land är fördragsstridigt, eftersom de mindre förmånliga förutsättningarna kan hindra bolag att etablera sig i andra medlemsstater.<sup>58</sup>

## 4.5 Rättfärdigandegrunder

### 4.5.1 Rule of reason-doktrinen

För att fastställa huruvida en fördragsstridig handling kan rättfärdigas på särskild grund har ett system utvecklats av EUD. Testet kan i princip användas oavsett vilken fördragsfrihet som är inskränkt och tillämpas på samma vis.<sup>59</sup>

Rule of reason-doktrinen har fyra grundförutsättningar för att en nationell lagregel ska accepteras. Förutsättningarna formulerades i målet Gebhard och lyder enligt följande:<sup>60</sup>

- I. De skall vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt.

---

<sup>57</sup> Ståhl m.fl. 2011, s. 109f.

<sup>58</sup> Ståhl m.fl. 2011, s. 118-119.

<sup>59</sup> Barenfeld, SvSkT, 2006:1, s 29.

<sup>60</sup> Mål C-55/94 Gebhard, p. 37.

- II. De skall framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
- III. De skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem.
- IV. De skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Enligt punkt ett krävs det att den nationella lagstiftningen inte är diskriminerande. I rättspraxis skiljs öppet diskriminerande och dolt diskriminerande åt. Öppet diskriminerande åtgärder i skattehänseende torde aldrig kunna medges enligt rules of reason-doktrinen då målen Royal Bank of Scotland<sup>61</sup> samt Kommissionen mot Spanien<sup>62</sup> uttalar att det krävs uttryckligen föreskrivet i fördraget för att en öppet diskriminerande åtgärd ska rättfärdigas och undantagen är då det gäller ordning, säkerhet samt hälsa. Dold diskriminering är t.ex. att en förutsättning för koncernbidrag är att parterna är skattskyldiga i samma stat och kan medges vid bedömning genom rule of reason-doktrinen.<sup>63</sup>

Enligt andra punkten förutsätts det att fördragsstridiga åtgärder i nationell lagstiftning är motiverade genom ett starkt nationellt intresse. Detta allmänintresse måste väga tyngre än intresset för att bevara den fria rörligheten. Enligt tredje och fjärde punkten krävs det ändamålsenlighet samt proportionalitet utöver det allmänna intresset. Den nationella regeln måste således utformas till sitt ämnade syfte och samtidigt vara proportionerligt i sin påverkan på den fria rörligheten.<sup>64</sup>

## **4.5.2 Behov att bevara beskattningsrättens fördelning**

Det huvudsakliga syftet med behovet att bevara beskattningsrättens fördelning är att en stat ska ha möjlighet att säkerställa att inkomster som

---

<sup>61</sup> Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio, p. 32.

<sup>62</sup> Mål C-153/08 Kommissionen mot Spanien, p. 45.

<sup>63</sup> Ståhl m.fl. 2011, s. 150.

<sup>64</sup> Ståhl m.fl. 2011, s. 150.



ska vara föremål för beskattning, enligt beskattningsrätten, i staten faktiskt beskattas i staten.<sup>65</sup> Förevarande rättfärdigandegrund har vanligtvis förekommit i EUD:s avgörande tillsammans med andra grunder. Skatteflykt samt risken att en förlust beaktas två gånger är grunder som kan strida mot det centrala syftet i att bevara beskattningsrättens fördelning. Skatteflykt innebär vanligtvis att ett skatteobjekt för beskattning överförs från en stat till en annan.<sup>66</sup>

EU-rätten innehåller inte några allmänna kriterier för beskattningsrättens fördelning. Således har EUD genom ett flertal rättsfall utvecklat att de grundprinciper som används i den internationella skatterätten torde föreligga. De grundprinciper som uttalas i OECD:s modellavtal kan på så vis nyttjas för att definiera fördelningen av beskattningsrätten för medlemsländer sinsemellan. En oomtvistlig princip i den internationella skatterätten är artikel sju i OECD:s modellavtal som konstaterar att staten där ett företag är hemmastadd har ensamrätt att beskatta eventuella inkomster.<sup>67</sup>

### **4.5.3 Risken för dubbelt utnyttjade förluster**

En nationell lagstiftning kan vara berättigad om det finns en risk för att förlustavdrag nyttjas dels i etableringsstaten, dels i annan stat. Rättsläget är oklart huruvida förevarande rättfärdigandegrund är möjlig att tillämpa självständigt eller enbart kan tillämpas tillsammans med andra grunder. Vid nyttjande av dubbelt förlustavdrag beskattas inte vinster överhuvudtaget och således inte heller enligt beskattningsordningen.<sup>68</sup>

### **4.5.4 Skatteflykt**

För att skatteflykt ska accepteras som en självständig rättfärdigandegrund villkoras det med att den nationella lagstiftningen är utformad för att hindra ett rent konstlat upplägg. Definitionen av ett rent konstlat upplägg

---

<sup>65</sup> Ståhl m.fl. 2011, s. 164.

<sup>66</sup> Ståhl m.fl. 2011, s. 162.

<sup>67</sup> Ståhl m.fl. 2011, s. 165.

<sup>68</sup> Ståhl m.fl. 2011, s. 166.

upprättades i fallet Cadbury Schweppes och innebär att det krävs en avsikt att tillgodose sig en skattemässig fördel samt en helhetsbedömning för att se om det existerar en verklig affärsmässig etablering.<sup>69</sup>

Skatteflykt är en möjlig rättfärdigandegrund kombinerat med andra godtagbara grunder och således inte nödvändigtvis bunden till ett rent konstlat upplägg. Vid flera rättfärdigande grunder är det risken för skatteflykt som är aktuell.<sup>70</sup> Avgörande domen i Marks & Spencer utvecklade ett nytt tillvägagångssätt där flera rättfärdigande grunder behandlades parallellt.<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes samt IL 39 a kap 7 a § 2 st.

<sup>70</sup> Ståhl m.fl. 2011, s. 154.

<sup>71</sup> C-446/03 Marks & Spencer. Terminologin i domen C-446/03 Marks & Spencer behandlar skatteundandragande, d.v.s. att ett företag överför sina förluster systematiskt till stater med högst skattesats, se Ståhl m.fl. 2011, s. 154. Enligt mål C-231/05, Oy AA, p. 2 samt p. 60-62 behandlar EUD skatteundandragande samt skatteflykt som samma rättfärdigandegrund. Jfr även Dahlberg, 2011, s. 356.

# 5 Rättspraxis

## 5.1 Inledning

Gränsöverskridande resultatutjämnings är präglad av rättspraxis, i synnerhet från EUD. För att kartlägga gällande rätt krävs en genomgång av EU-praxis och särskilt rättsfallen Marks & Spencer samt Oy AA.

## 5.2 Marks & Spencer

Det mest uppmärksammade rättsfallet inom resultatutjämnings över gränser är Marks & Spencer. Det brittiska företaget Marks & Spencer, skattepliktigt i England, yrkade på att medges avdragsrätt för förluster hos dotterbolag i Belgien, Frankrike och Tyskland mot vinst i moderbolaget, beläget i England.<sup>72</sup> Marks & Spencer avyttrade sina dotterbolag i Europa och ville således resultatutjämna förlusterna mot moderbolaget i England. Enligt den nationella domstolen i England krävdes det, för att möjliggöra förlustavdrag, att de aktuella förlusterna uppstod i England. På så vis medgavs inte koncernbidrag vid situationer där förlusterna uppkommit i utländska dotterbolag. Således hade koncernbidrag möjliggjorts om dotterbolaget haft hemvist i England.<sup>73</sup> Ett förhandsavgörande från EUD begärdes och domstolen tog ställning till huruvida den engelska lagstiftningen strider mot etableringsfriheten inom EU, detta gjordes eftersom ett engelskt moderbolag kan resultatutjämna genom koncernbidrag med ett engelskt dotterbolag men koncernbidrag medges inte om dotterbolaget inte har hemvist eller utövar verksamhet i Storbritannien.<sup>74</sup>

Enligt EUD inskränkte den engelska lagstiftningen den fria rätten till etablering som råder inom EU och på så vis är regleringen fördragsstridig. Vid fördragsstridig nationell lagstiftning utförs en helhetsbedömning för att kartlägga huruvida regleringen kan vara rättfärdigad trots att den inskränker

---

<sup>72</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 2.

<sup>73</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 21-22, 24.

<sup>74</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 27-28.

t.ex. etableringsfriheten som i förevarande mål.<sup>75</sup> De rättfärdigande grunder som bedömdes efter Storbritanniens yrkande var risken för skatteflykt, risken att förluster beaktades två gånger samt att säkerställa en väl avvägd beskattningsfördelning.<sup>76</sup>

EUD anförde att risken för skatteflykt förelåg genom att bolag hade möjlighet att vid gränsöverskridande resultatutjämnning överföra förluster till dotterbolag i medlemsländer med högst skattesats och på så vis få ut mer värde av förlusterna.<sup>77</sup> Vidare behandlades rättfärdigande grunden att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och Storbritannien anförde att vinster och förluster torde behandlas inom samma skattesystem, i likhet med deras nationella lagstiftning. EUD invände och framhöll att förlusten av skatteintäkter inte är en rättfärdigande grund till att en åtgärd är fördragsstridig. EUD anförde även att det kunde bli nödvändigt, i enlighet med Storbritanniens yrkande, att ekonomiska verksamheter i EU-länder enbart torde använda nationell lagstiftning på både vinster samt förluster.<sup>78</sup> Slutligen behandlades risken att förluster beaktades två gånger och EUD konstaterade att det är en nödvändighet att medlemsländer måste kunna hindra att det sker och att risken undanröjs genom att en stat har en reglering som inte medger avdrag för gränsöverskridande förluster.<sup>79</sup>

Proportionalitetsbedömningen som utfördes av EUD konstaterade att den engelska regleringen gick utöver vad som krävdes för att uppnå ändamålet med bestämmelserna. Med anledning av proportionalitetsbedömningen framhöll EUD att vid situationer där dotterbolaget har uttömt alla möjligheter till förlustavdrag ska moderbolag från annat medlemsland kunna göra avdrag för dessa slutliga förluster. Att en förlust är helt uttömd innebär att dotterbolaget inte kan dra av förlusterna, att förlusterna inte kan

---

<sup>75</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 34-35.

<sup>76</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 43, 47-50.

<sup>77</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 49.

<sup>78</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 43-45.

<sup>79</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 47-48.

skjutas till ett annat beskattningsår och att det inte kan överföras till ett annat skattesubjekt i samma land.<sup>80</sup>

### 5.3 Oy AA

Den finska lagstiftningen om koncernbidrag ger två företag inom samma koncernförhållande möjligheten att kvitta förlust mot vinst sinsemellan.<sup>81</sup>

Ett krav enligt finsk lagstiftning är att moderbolag respektive dotterbolag är inhemska för att koncernbidrag ska vara möjligt.<sup>82</sup>

I förevarande fall yrkade ett finsk, indirekt ägt, dotterbolag Oy AA att få skicka ett koncernbidrag till det brittiska moderbolaget i samma koncern, AA Ltd. AA Ltd visade förlustresultat medan Oy AA visade positiva siffror och således ämnade koncernen att säkerställa den ekonomiska situationen för AA Ltd. Oy AA begärde ett förhandsavgörande från EUD och frågan behandlade huruvida kravet på att moderbolag samt dotterbolag måste vara inhemska utgjorde en fördragsstridig nationell lagstiftning.<sup>83</sup>

EUD:s slutsats var att den nationella lagstiftningen i Finland hindrar den etableringsfrihet som är fördragsstadgad inom EU. En inskränkande åtgärd kan trots att den är fördragsstridig vara rättfärdigad enligt EUD om den tar hänsyn till ett allmänintresse, är ändamålsenlig samt proportionerlig.<sup>84</sup> Den finska lagstiftningen kunde, enligt EUD, berättigas genom rättfärdighetsgrunderna: att beakta risken för skatteflykt, behovet av att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten samt risken att förlust beaktas två gånger.<sup>85</sup> Således beaktades samma rättfärdigande grunder som i Marks & Spencer.<sup>86</sup>

EUD anförde vid bedömningsgrunden skatteflykt att det förelåg en risk att bolag genom konstlade upplägg kunde föra över inkomster till ett annat

---

<sup>80</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 55.

<sup>81</sup> Se 21.11.1986/825 Lag om koncernbidrag vid beskattning.

<sup>82</sup> Mål C-231/05 Oy AA, p. 16 samt Lag om koncernbidrag vid beskattning 3 § 1 st.

<sup>83</sup> Mål C-231/05 Oy AA, p. 2, 12, 17.

<sup>84</sup> Mål C-231/05 Oy AA, p. 42-44.

<sup>85</sup> Mål C-231/05 Oy AA, p. 60.

<sup>86</sup> Mål C-231/05 Oy AA, p. 46; mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 51.

medlemsland med lägre skattesats. EUD konstaterade att den finska lagstiftningen hindrade ett sådant förfarande.<sup>87</sup> Vidare får inte rättfärdigandegrunden att beakta en väl fördelad beskattningsrätt åberopas systematiskt för att underlåta att ett dotterbolag i en stat får skattemässiga fördelar, t.ex. koncernbidrag, med anledningen av att moderbolaget enligt en väl avvägd fördelning torde beskattas i en annan stat än dotterbolaget. EUD konstaterade dock att rättfärdigandegrunden kunde godtas om syftet med regleringen vara att hindra inskränkningar i en stats beskattningsrätt från bolag som bedriver verksamhet på deras territorium.<sup>88</sup> Avseende risken att förluster behandlas två gånger anförde EUD enbart att den finska lagstiftningen för koncernbidrag inte är aktuell i förevarande fall då den inte ger möjlighet till förlustavdrag och därmed underförstått bara är tillämplig vid underskott.<sup>89</sup>

Således anförde EUD i sitt avgörande att tillsammans utgjorde risken för skatteflykt samt behovet av en fördelning av beskattningsrätten berättigade rättfärdigandegrunder. Den nationella lagstiftningen uppfyllde även proportionalitetsbedömningen och EUD konstaterade att regleringens ändamål inte var att specifikt hindra skattefördelar vid konstlade upplägg men regleringen kan vara proportionerlig, till ändamålet, i sin helhet. Genom att möjligheten till gränsöverskridande koncernbidrag ger bolag i koncernförhållande stort handlingsutrymme i relation till en väl avvägd beskattningsrätt ansåg domstolen att regleringen var ändamålsenlig.<sup>90</sup>

---

<sup>87</sup> Mål C-231/05 Oy AA, p. 58-59.

<sup>88</sup> Mål C-231/05 Oy AA, p. 53-54.

<sup>89</sup> Mål C-231/05 Oy AA, p. 57; Brokelind, SvSkT, 2007:8 s. 535.

<sup>90</sup> Mål C-231/05 Oy AA, p. 60-65.

# 6 Analys

## 6.1 Inledning

Efter att kapitel 35 a IL infördes i svensk nationell lagstiftning introducerades möjligheten för ett svenskt moderbolag att under särskilda villkor dra av för en slutlig förlust hos ett helägt dotterbolag inom EES. I grunden för en mindre begränsad reglering av förlustavdrag ligger ekonomiska aspekter samt aspekter om lika villkor för bolag från olika medlemsländer.

Etableringsfriheten är en förutsättning för en fungerande inre marknad inom EU. Således är det av vikt att finna lösningar på fördragsstridig nationell lagstiftning. I förevarande fall innebär kapitel 35 a ett försök till lösning och följaktligen är det av intresse att utröna huruvida den lagstiftande makten lyckades med sin avsikt; att förena den svenska koncernavdragsrätten med etableringsfriheten inom unionen.

Den finska koncernbidragslagstiftningen är snarlik den svenska och genomgick en granskning i och med förhandsavgörandet i Oy AA. En komparation kan således ge en inblick i huruvida den svenska regleringen för koncernbidrag samt koncernavdrag hade klarat ett förhandsavgörande från EUD.

## 6.2 Komparation

Sveriges och Finlands nationella lagstiftning om koncernbidrag är närbesläktade. Den beaktansvärda skiljaktigheten i fråga om gränsöverskridande resultatutjämnning är om lagstiftningarna öppnar för en sådan möjlighet. De finska reglerna är restriktiva i det hänseendet och konstaterar att enbart inhemska företag, inom ett koncernförhållande, kan utnyttja koncernbidrag. De svenska reglerna däremot ger en vidare möjlighet genom att det riktar sig, i ordalydelsen, till att inbegripa utländska bolag, inom EES, som är skatteskyldiga i Sverige. Således är skillnaden att

den ena lagstiftningen enbart inbegriper inhemska företag medan den andra öppnar för länder inom EES. Slutresultatet torde dock bli detsamma, i min mening, eftersom beskattningsfördelningen blir densamma. Är finsk lagstiftning aktuell får Finland skatteintäkterna och på motsvarande sätt får Sverige skatteintäkterna om svensk lagstiftning är aktuell. Jag anser därmed inte att man kan benämna den svenska koncernbidragslagstiftningen som gränsöverskridande efter förevarande skattskyldighetskrav. Således är det finska kravet på inhemska bolag i princip likställt med villkoret på skattskyldigheten i Sverige.

Vidare har finsk lagstiftning, på aktuellt område, granskats under ett förhandsavgörande av EUD. Med likheterna i lagstiftningen i åtanke anser jag att bedömningen från EUD inte hade skilt sig, i stora drag, om förhandsavgörandet hade inbegripit svensk lagstiftning istället. Att svensk koncernbidragslagstiftning är ett hinder mot etableringsfriheten anser jag är tydligt ostridigt i enlighet med Marks & Spencer samt Oy AA där EUD behandlade nationell lagstiftning som fördragsstridig när utländska dotterbolag hade sämre villkor än inhemska. Anledningen är de försämrade villkor för resultatutjämnning en nyetablering utomlands faktiskt innebär vid jämförelse med ett koncernförhållande i enbart ett medlemsland. Om vi leker med tanken att EUD skulle utföra en helhetsbedömning genom rule of reason-doktrinen i likhet med Oy AA torde risken för skatteflykt samt behovet av en väl avvägd beskattningsrätt vara aktuella. Appliceras samma resonemang till svenska koncernbidragsregler torde grunden för fördelningen av beskattningsrätten kunna medges om syftet med regleringen är att beskattningsrätten ska tillfalla den stat på vars territorium den bedrivna verksamheten äger rum. Av att EUD i Oy AA fokuserar på territorium och inte skattskyldighet vid beskattningsfördelningen drar jag slutsatsen att det är irrelevant eftersom syftet med lagstiftningen torde vara, oavsett skattskyldighet eller bedriven verksamhet på en stats territorium, att säkerställa statens beskattningsrätt. Följaktligen är nästa steg att diskutera huruvida risken för skatteflykt föreligger i den svenska lagstiftningen i enlighet med EUD:s resonemang. Risken för skatteflykt är oberoende av om



det nationella koncernbidraget bestäms utifrån inhemskt bolag eller skattskyldighet. Att det finns en potentiell risk att fiktiva upplägg nyttjas för att föra över en skattepliktig inkomst till en medlemsstat med lägre skattesats är möjlig vid gränsöverskridande resultatutjämnning. I enlighet med EUD:s argumentation torde i min mening enbart inskränkningen av gränsöverskridande resultatutjämnning, genom skattskyldighetskravet eller kravet på att bolaget är inhemskt, vara tillräckligt för att hindra skatteflykt och på så vis rättfärdiga regleringen. Konsekvenserna av att rättfärdiga regleringen på ovanstående argumentation enligt mig blir att kravet på en verklig etablering, för rättfärdigandegrunden skatteflykt, vid gränsöverskridande resultatutjämnning inte är av vikt. Därmed blir faktiska, affärsmässiga, etableringar missgynnade. Vad gäller proportionaliteten torde svensk lagstiftning följa i linje med EUD:s anförda resonemang.

Genom att beakta två rättfärdigandegrunder i kombination bedömdes finsk koncernbidragslagstiftning som fördragsstridig men rättfärdigad. Att svensk lagstiftning på området skulle gå ett annat öde till mötes genom slutledningen i Oy AA är för mig långsökt. Det kan också tyckas anmärkningsvärt med tanke på att Sverige utformade en ny lagstiftning.

Sveriges koncernavdragslagstiftning saknar motstycke i finsk rätt. Sverige ger bolag i koncernförhållanden möjligheten att göra avdrag för en slutlig förlust i ett utländskt dotterbolag. Under nästkommande rubrik ämnar jag att analysera huruvida den nya svenska lagstiftningen är fördragsstridig och vid ett jakande svar, huruvida den kan rättfärdigas som den finska nuvarande lagstiftningen.

## **6.3 Prognos**

För att analysera huruvida den nya lagstiftningen i kapitel 35 a är kompatibel med EU-rätten inleder jag med att diskutera om regleringen är fördragsstridig. Vid ett jakande svar i föregående fråga diskuteras rättfärdigandegrunder och således om lagstiftningen ändock är berättigad.

Vid närmare granskning av eventuella hinder mot etableringsfriheten genom den nationella lagstiftningen ser vi att hinder kan t.ex. vara ett villkor att både moder- samt dotterbolag är skattskyldiga i en stat. I lagstiftningen om koncernavdrag i Sverige förutsätts det att det utländska dotterbolaget har försatts i likvidation och alla möjligheter att utnyttja förlusterna inom hemmahörande stat har förbrukats i enlighet med Marks & Spencer. Lagstiftningen gör gränsöverskridande resultatutjämnning tillämplingsbart, om än svår att tillämpa. Konsekvenserna torde inte bli lika långtgående som föregående lagstiftning men fortfarande missgynnas utländska dotterbolag i förhållande till inhemska dotterbolag. Enligt FEUF art 49 samt 54 har ett utländskt dotterbolag rätt till samma förutsättningar som ett inhemskt dotterbolag, på så vis innebär det att den nya svenska lagstiftningen förefaller fördragsstridig.

Vidare kan en bedömning utifrån rule of reason-doktrinen resultera i att en inskränkande nationell reglering likväl godkännas. Första punkten är att analysera huruvida lagstiftningen är diskriminerande och då skiljer man mellan öppen och dold diskriminering. Att det skulle vara fråga om en öppen diskriminering förefaller inte troligt eftersom regleringen inte utesluter ett subjekt beroende på nationalitet. Vid dold diskriminering krävs i princip att den nationella lagstiftningen gör skillnad på moder- och dotterbolag beroende på säte eller skattskyldighet. Sveriges koncernbidragslagstiftning utesluter inte koncernavdrag beroende på skattskyldighet eller säte inom unionen, de förutsättningar som stadgas inbegriper endast krav på att förlusten är slutgiltig. Försättningsvis behandlar rule of reason-doktrinen om det finns ett allmänintresse att ta hänsyn till och således blir rättfärdigandegrunderna aktuella. I min uppfattning är rättfärdigandegrunden att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten ett sätt för Sverige att argumentera att den nationella regleringen möjligtvis skulle vara berättigad. Genom att koncernavdrag förutsätter en slutlig förlust hos ett utländskt dotterbolag behåller Sverige beskattningsrätten inomstatligt och moderbolaget har inte rätt att välja var deras förluster ska beaktas vilket i sin tur kan leda till att fördelningen av

beskattningsrätten äventyras. Sverige har på så vis fortfarande kontroll över beskattningsrätten i koncernförhållanden av nämnda slag och torde bli en sannolik rättfärdigandegrund. En väl avvägd fördelning av beskattningsrätten är en rättfärdigandegrund som i huvudregel behandlas i kombination med en annan grund av EUD. De rättfärdigandegrunder som torde bli aktuella i förevarande fall är de grunder omnämnda i Marks & Spencer samt Oy AA. Förutsättningarna vid koncernavdrag motverkar risken för skatteflykt i min mening. Ett rent konstlat upplägg i praktiken är ett bolag utan affärsässig verksamhet med huvudsyfte att åstadkomma skattefördelar. Med förutsättningen att det krävs en slutlig förlust, likvidation, skapas en helt ny process för de konstlade företagen som rimligtvis är för begränsande och ineffektiv. Även bestämmelsen om att enbart moderbolag får göra avdrag för utländska dotterbolags förluster begränsar de fiktiva uppläggs möjligheter. Därmed anser jag att rättfärdigandegrunden avseende att förhindra skatteflykt är uppfylld. Risken att den slutliga förlusten beräknas två gånger med aktuell lagstiftning är obefintlig, det skulle innebära att moderbolaget gör avdrag för samma slutliga förlust två gånger i samma stat utan att skatteverket får vetskap om situationen.

Det återstående steget i undersökningen är att avgöra huruvida lagstiftningen är rättfärdigad vid en proportionalitetsbedömning. I Marks & Spencer uppkom situationen att lagstiftningen bedömdes som rättfärdigad men oproportionerlig. För att den engelska lagstiftningen i Marks & Spencer skulle anses proportionerlig anförde EUD att möjligheten till ett avdrag för en slutlig förlust krävdes. I Oy AA yttrade EUD att trots att regleringen inte specifikt finns till för att hindra skatteflykt eller beaktandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten kan regleringen i sin helhet vara proportionerlig. Med det anført anser jag att utifrån ovanstående rättsfall förefaller den nya svenska lagstiftningen i kapitel 35 a proportionerlig.

Min prognos utifrån ovan nämnda slutledningar är att kapitel 35 a i ett förhandsavgörande i EUD hade bedömts som fördragsstridigt men med

utgångspunkt i rättfärdigandegrunderna samt att proportionalitetsbedömningen ansetts rättfärdigad.

# Käll- och litteraturförteckning

## Artiklar

Barenfeld, Jesper, Marks & Spencer – Rätten till gränsöverskridande resultatutjämning inom EU, Svensk skattetidning, nr 1 2006, s 27-40.

Brokelind, Cécile, Koncernbeskattningens framtid efter EGD:s dom i målet Oy AA, Svensk skattetidning, nr 8 2007, s 530-537.

Stigård, Einar, Proposition gällande koncernavdrag, Svensk skattetidning, nr 4 2010, s. 449-454.

## Litteratur

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, fjärde upplagan, Norstedts Juridik 2010.

Bogdan, Michael, Concise Introduction to Comparative Law, första upplagan, Europa Law Publishing, 2013.

Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, tredje upplagan, Studentlitteratur 2012.

Dahlman, Christian, Rätt och rättfärdigande – En tematisk introduktion till allmän rättslära, andra upplagan, Studentlitteratur 2011.

Hart, H.L.A, The Concept of Law, andra upplagan, Oxford University Press 1994.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Meltz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, fjortonde upplagan, Studentlitteratur 2011.

Pelin, Lars, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, femte upplagan, Studentlitteratur 2011.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper,  
EU-skatte rätt, tredje upplagan, Iustus förlag 2011.

## **Offentligt tryck**

Inkomstskattelag (1999:1229)

Proposition 2000/01:22. Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.

Prop. 2008/2009:40 Vissa förenklingar på företagsskatteområdet

Proposition 2009/10:194 Koncernavdrag i vissa fall.

Lag om ekonomiska föreningar (1987:667)

## **Elektroniska källor**

Andersson, Saldén Enérus & Tivéus, Inkomstskattelagen (1 januari 2013, Zeteo) kommentaren till 35 kap 2 § a IL. – 2013-05-10.

Lag om andelslag (28.12.2001/1488) -

<http://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/2001/20011488> - 2013-05-06

Lag om beskattning av inkomst i näringsverksamhet (24.6.1968/360) -

<http://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/1968/19680360> - 2013-05-06

Lag om koncernavdrag vid beskattning (21.11.1986/825) -

<http://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/1986/19860825> - 2013-05-06

# Rättsfallsförteckning

C-6/64 Costa mot ENEL.

C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr- und Vorratsstelle

C-120/78 Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für  
Branntwein.

C-270/83 Kommissionen mot Frankrike.

C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e  
Procuratori di Milano.

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

C-311/97 Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio.

C-153/08 Kommissionen mot Spanien.

C-231/05 Oy AA.

C-283/81 Srl CILFIT & Lanificio di Gavardo spA mot Ministero della  
Sanità.

Mål C-106/77 Amministrazione Delle Finanze Dello Stato mot Simmenthal.

Mål C-196/04 Cadbury Schweppes

RÅ 2000 ref 40

RÅ 2009 ref 33

