

Gränsöverskridande koncernbidrag – tillämpning av Marks & Spencer-målet i svensk rätt

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Juridiska institutionen
Programmet för juris kandidatexamen,
Tillämpade studier 20 poäng.
Skatterätt Vt 2007.

Författare: Martin Norin
Handledare: Robert Pålsson

1. INLEDNING	4
1.1 BAKGRUND	4
1.2 SYFTE	4
1.3 AVGRÄNSNINGAR	5
1.4 METOD	5
2. KONCERNBIDRAGSREGLERNA I INTERN SVENSK LAGSTIFTNING	6
2.1 KONCERNBIDRAGSREGLERNAS SYFTE	6
2.2 KONCERNBIDRAGSREGLERNAS INNEBÖRD	6
3. EG-RÄTTEN – DESS STATUS OCH ETABLERINGSFRIHETEN	8
3.1 ALLMÄNT OM EG-RÄTTEN	8
3.1.1 EG-RÄTTENS RÄTTSKÄLLOR	8
3.1.2 EG-DOMSTOLENS RÄTTSPRAXIS	9
3.2 EG-RÄTTENS ETABLERINGSFRIHET	10
3.2.1 FÖRBUD MOT DISKRIMINERING OCH RESTRIKTIONER	10
3.2.2 RÄTTFÄRDIGANDE AV FÖRDRAGSSTRIDIGA SKATTEREGLER RÖRANDE ETABLERINGSFRIHETEN	11
4. GRÄNSÖVERSKRIDANDE KONCERNBIDRAG MM - EG-RÄTT	13
4.1 URVALET AV MÅL FRÅN EG-DOMSTOLEN	13
4.2 FUTURA-MÅLET (C-250/95)	13
4.2.1 BAKGRUND	13
4.2.2 EG-DOMSTOLENS BEDÖMNING	15
4.2.3 SAMMANFATTNING	16
4.3 MARKS & SPENCER-MÅLET (C-446/03)	17
4.3.1 BAKGRUND	17
4.3.2 EG-DOMSTOLENS BEDÖMNING	18
4.3.3 SAMMANFATTNING	20
4.4 OY ESAB-MÅLET (C-231/05)	21
4.4.1 BAKGRUND	21
4.4.2 GENERALADVOKATENS FÖRSLAG TILL DOM	22
4.4.3 SAMMANFATTNING	24
5. GRÄNSÖVERSKRIDANDE KONCERNBIDRAG - SVENSK RÄTT	25
5.1 SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED	26
5.1.1 KONCERNBIDRAG FRÅN SVENSKT MODERBOLAG TILL UTLÄNDSKT DOTTERBOLAG	26
5.1.2 KONCERNBIDRAG FRÅN SVENSKT DOTTERBOLAG TILL/VIA UTLÄNDSKT MODERBOLAG	28
5.1.3 KONCERNBIDRAG FRÅN SVENSKT DOTTERBOLAG TILL/VIA MODERBOLAG UTANFÖR EES	31
6. ANALYS	33
6.1 PRINCIPDISKUSSION	33
6.1.1 I VILKEN MÅN KAN SLUTSATSERNA FRÅN MARKS & SPENCER APPLICERAS I SVENSK RÄTT?	33
6.1.2 BETYDELSEN AV BESKATTNING I MOTTAGARENS HEMVISTSTAT?	34
6.1.3 KONCERNBIDRAG FRÅN SVENSKT DOTTERFÖRETAG TILL UTLÄNDSKT MODERFÖRETAG?	39

6.2 TILLÄMPNINGSPROBLEM	44
6.2.1 INNEBÖRDEN AV ATT FÖRLUSTERNA ÄR SLUTLIGA?	44
6.2.2 VILKEN STATS REGLER SKA ANVÄNDAS FÖR ATT BESTÄMMA UNDERSKOTTETS STORLEK?	46
6.3 SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	47
7. KÄLLFÖRTECKNING	48

1. Inledning

1.1 Bakgrund

EG-domstolens avgörande i det sk Marks & Spencer-målet har belyst frågan kring EG-rättens förbud mot hinder för etableringsfriheten i allmänhet, och problemet kring gränsöverskridande förlustöverföringar i synnerhet. Domen, och det i EG-domstolen efterföljande anhängiggjorda målet Oy Esab, har resulterat i en omfattande diskussion i ämnet.

Marks & Spencer-domen har träffat i skärningspunkten mellan två motstående intressen - EU:s mål att uppnå en fri inre marknad och medlemsstaternas intresse att bevaka sina skattebaser. Skatteområdet ligger egentligen utanför EU:s behörighetsområde, men medlemsstaterna måste likväl iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av denna behörighet.

De nämnda målen kommer med all säkerhet att innebära förändringar av de svenska koncernbidragsreglerna, vilka i sin nuvarande utformning utesluter gränsöverskridande koncernbidrag.

1.2 Syfte

Syftet med framställningen är att inledningsvis presentera en kortfattad, grundläggande referensram för att sätta in problemet i sin kontext. Detta görs genom att återge de svenska koncernbidragsreglerna samt en introduktion till EG-rätten angående dess status, och särskilt om den etableringsfrihet som stipuleras i EG-fördraget.

Syftet är vidare att återge de mest relevanta målen från EG-domstolen som rör gränsöverskridande förlustöverföringar/koncernbidrag, för att sedan visa hur dessa har tillämpats i svensk rätt.

Avslutningsvis är syftet med framställningen att presentera och diskutera de principfrågor där rättsläget alltjämnt kan karaktäriseras som oklart – exempelvis vilken betydelse eventuell beskattning av mottaget koncernbidrag har, samt huruvida koncernbidrag kan lämnas både från svenskt moderföretag respektive svenskt dotterföretag. Vidare avses också att peka på vissa praktiska tillämpningsproblem som uppstår i efterdyningarna av Marks & Spencer-målet.

1.3 Avgränsningar

Framställningen har begränsats till att endast rikta in sig på möjligheterna till gränsöverskridande koncernbidrag, och bortser således från andra sätt att inom en koncern uppnå gränsöverskridande resultatöverföringar som exempelvis kan ske genom internprissättning eller underprisöverlåtelser.

Beträffande avsnittet med domar från EG-domstolen, så har dessa begränsats till de domar som jag anser har mest relevans för ämnet. För att ännu bättre förstå domarna och frågeställningarnas kontext, hade det naturligtvis varit av värde om ytterligare domar hade återgivits. Mot bakgrund av framställningens format och storlek har jag valt att endast inkludera de domar som jag anser vara mest centrala för argumentationen kring gränsöverskridande koncernbidrag.

Beträffande den diskussion som förekommit kring målen i EG-domstolen så har jag begränsat framställningen till att avse diskussionen inom svensk doktrin. Det samma gäller avseende resonemanget om målens implikationer, då en genomgång av följder för andra staters interna lagstiftning skulle bli alltför långtgående.

1.4 Metod

För de delar av framställningen som är av mer grundläggande och deskriptiv art, samt de delar som behandlar olika EG-rättsliga principer, har jag använt mig av tillgänglig litteratur på området.

Vad avser de centrala delarna – Marks & Spencer- samt Oy Esab-målet, så är dessa relativt färska. Det finns därför inte särskilt mycket skrivet om dessa mål i litteraturen ännu. För att överblicka ämnet har jag därför istället använt mig av ett relativt stort antal artiklar, som har skrivits i svensk doktrin, bla i Skattenytt och Svensk Skattetidning.

2. Koncernbidragsreglerna i intern svensk lagstiftning

I detta avsnitt ges en mycket kortfattat översikt av de svenska koncernbidragsreglerna. Syftet är att ge en liten repetition av de delar av koncernbidragsreglerna som har relevans för den fortsatta framställningen, och förutsätter att läsaren är åtminstone översiktligt bekant med reglerna.

2.1 Koncernbidragsreglernas syfte

I den svenska beskattningsrätten utgör inte koncerner beskattningsobjekt, utan istället är det de juridiska enheterna i koncernen som beskattas. Reglerna om koncernbidrag syftar till att skapa skatteneutralitet i så mening att skattebelastningen för koncernen inte ska vara större än den skulle ha blivit om hela koncernens verksamhet hade drivits av ett företag.¹ För att åstadkomma en sådan utjämning har lagstiftaren skapat möjligheten till öppna koncernbidrag. Bestämmelserna om öppna koncernbidrag infördes ursprungligen 1965. Innan dess gällde enligt praxis att koncernbidrag var avdragsgillt om det utgjorde driftkostnad i givarens verksamhet.² Reglerna tillämpas inte på alla koncerner, utan endast beträffande sk kvalificerade koncerner där moderbolaget äger minst 90 procent av rösterna i dotterbolaget.³

2.2 Koncernbidragsreglernas innebörd

Av 35 kap. 1 § IL följer att koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp till beskattning hos mottagaren. Avdragsrätt förutsätter dessutom att övriga villkor som uppställs i nämnda kapitel är uppfyllda. Paragrafen följer således den sk reciprocitetsprincipen, dvs att avdragsrätt hos givaren förutsätter beskattning hos mottagaren. Principen accentuerades bla i ett rättsfall från Regeringsrätten⁴ där avdrag för koncernbidrag till ett livförsäkringsföretag begränsades till det belopp som mottagaren tog upp vid inkomstbeskattningen. Regeln innebär i praktiken att givaren kan välja om bidraget ska dras av eller inte.⁵

Både givaren och mottagaren måste redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Bestämmelsen om att koncernbidrag ska redovisas vid samma års taxering har tillkommit för att förhindra att

¹ Andersson et al, sid 1047.

² Ibid., sid 1047.

³ 35 kap. 2 §, IL och Skatteverket 2006, sid 184.

⁴ RÅ 2006 not 40.

⁵ Prop. 1999/2000:2, sid 423.

beskattningen av koncernens vinster genom överföringar förskjuts ett år framåt. Detta skulle kunna ske om givaren och mottagaren hade beskattningsår som inte skulle taxeras samtidigt.⁶

Det föreligger inte något krav på att koncernbidrag utbetalas kontant när det lämnas för att det ska utgöra en avdragsgill kostnad hos givaren. Det är tillräckligt att bidraget bokförs som en skuld hos givaren och en fordran hos mottagaren. Koncernbidraget behöver således inte redovisas över resultaträkningen, utan kan även redovisas mot eget kapital.⁷ Däremot krävs för avdrag att det skett en verklig värdeöverföring.⁸ Denna värdeöverföring måste ha skett senast vid tidpunkten för ordinarie bolagsstämma.⁹

Från början kunde koncernbidrag endast lämnas mellan svenska juridiska personer. Detta krav har med hänsyn till EG-rätten kommit att modifieras. Kravet att koncernbidragsrätten omfattar endast svenska moder- och dotterbolag innebär att utländska företags fasta driftställen inte behandlades på samma sätt som inhemska företag.¹⁰ Detta har ansetts oförenligt med EG-rätten och den etableringsfrihet som föreskrivs i artikel 43 EGFördraget. Genom införandet av bestämmelsen i 2a §, likställs numera utländska bolag med svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en EES-stat, dvs EU-länderna samt Norge, Liechtenstein och Island.¹¹ Både givare och mottagare måste dock beskattas i Sverige för näringsverksamhet och koncernbidraget ska tas upp som inkomst i sådan verksamhet.¹² Det innebär alltså att ett bolag med hemvist i annan EES-stat som har fast driftställe i Sverige kan ge och ta emot koncernbidrag med skattemässig verkan om även övriga förutsättningar är uppfyllda. Det bör i sammanhanget noteras att koncernbidrag mellan svenska bolag med utländskt moderbolag kan vara godtagbart till följd av diskrimineringsförbud i dubbelbeskattningsavtal.¹³

De svenska reglerna medger emellertid inte avdrag för koncernbidrag i de fall då mottagaren inte är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som det mottagna koncernbidraget hänför sig till.¹⁴ Det är detta krav som resterande del av framställningen kommer att handla om.

⁶ Skatteverket, sid 185.

⁷ RÅ 1998 ref 6.

⁸ RÅ 1999 ref 74 och RÅ 2001 ref 79.

⁹ Kammarrätten i Stockholm 2005-03-15, mål nr 2883-04.

¹⁰ Andersson et al, sid 1053.

¹¹ Skatteverket, sid 183.

¹² Ibid, sid 183.

¹³ RÅ 1996 ref 69 och RÅ 1998 ref 49.

¹⁴ 35 kap. 1 §, IL.

3. EG-rätten – dess status och etableringsfriheten

Syftet med detta avsnitt är att kortfattat beskriva EG-rätten, dess rättskällor och status, samt att ge en introduktion till EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

3.1 Allmänt om EG-rätten

Genom EG-fördraget har skapats en rättsordning, EG-rätten, som är bindande för medlemsstaterna och deras medborgare och som ska utgöra en integrerad del av staternas internationella rätt.¹⁵ EG-rätten är enligt EG-domstolen överordnad den nationella rätten. Av EG-domstolens praxis framgår att EG-rätten i princip ska äga företräde i alla tänkbara konflikter med nationell rätt. Detta ska således gälla oavsett vilken typ av EG-rättslig respektive nationell reglering det rör sig om, och oavsett om den nationella regleringen har tillkommit före eller efter den EG-rättsliga.¹⁶

EG-rätten består i huvudsak av fyra delar - primärrätten, sekundärrätten, internationella avtal och EG-domstolens rättspraxis.¹⁷

3.1.1 EG-rättens rättskällor

EG-rätten brukar ibland delas in i primärrätt och sekundärrätt. Det som kallas primärrätt utgörs av fördragen. Grunden för EG-rätten är EG-fördraget och Euratomfördraget. Fördragen innehåller EG-rättens grundprinciper och ger EU:s institutioner rätt att anta följeregler i form av sk sekundärrätt. Till primärrätten hör också protokoll som har fogats till fördragen.¹⁸

EG-fördraget är ett sk ramfördrag. Det karaktäriseras av målinriktade och allmänt hållna bestämmelser. Dessa fylls ut och preciseras genom den sk sekundärrätten.¹⁹

Inom sekundärrätten finns olika lagstiftningsformer, som utgörs av förordningar, direktiv, beslut rekommendationer och yttranden. Dessa regleras av artikel 249 i EG-fördraget. I fördragen framgår på vilka områden EU kan besluta om ny lagstiftning.²⁰ EU har exempelvis rätt att beslut om

¹⁵ Ståhl & Persson Österman, sid 21.

¹⁶ Ibid, sid 22.

¹⁷ Fritz et al, sid 19.

¹⁸ Ibid, sid 20.

¹⁹ Ståhl och Persson Österman, sid 25.

²⁰ Fritz et al, sid 23.

lagar och regler inom jordbrukspolitik, men inte om tex medlemsstaternas bostadspolitik. Enligt den sk legalitetsprincipen ska varje rättsakt som EU bestämmer hänvisa till den/de artiklar i fördragen som utgör den rättsliga grunden för just den rättsakten.²¹

En förordning har sk direkt effekt, vilket innebär att domstolar och myndigheter i varje medlemsstat ska tillämpa dessa som direkt gällande rätt. En förordning kan också åberopas av enskilda personer. Förordningen är EG:s helt egna lagstiftning och den används när en totalharmonisering anses önskvärd. Att förordningen är bindande innebär att en medlemsstat inte ensidigt får införa undantag från dess bestämmelse, vare sig till nackdel eller till fördel för dem som omfattas.²²

Ett direktiv har istället vad som kallas indirekt effekt. Med detta avses att direktiv, till skillnad från en förordning, inte är bindande för medlemsstaterna till alla delar. Direktivet anger istället ett resultat som medlemsstaterna ska uppnå. Medlemsstaterna ges dock frihet att själva implementera direktiven så att direktivets målsättning uppnås genom den nationella rätten. Om lagstiftningen i en medlemsstat redan uppfyller direktivets krav behöver därför ingen förändring göras. Ett direktiv kan inte åberopas i domstol av en enskild medborgare, utan endast av medlemsstater.²³

Ett beslut gäller direkt för den eller de medlemsstater, fysiska- eller juridiska personer som beslutet riktar sig till. Eftersom de endast har individuell giltighet används de oftast för administrativa ändamål eller för att tillämpa gällande lagar, exempelvis beträffande EU:s konkurrenslagstiftning. Rekommendationer och yttranden är sk icke-bindande rättsakter, vilket innebär att medlemsstaterna inte är skyldiga att följa dem. De kan dock ha vissa indirekta effekter, såsom att EG-domstolen använder dem som stöd vid tolkning av EG-rätten.²⁴

3.1.2 EG-domstolens rättspraxis

EG-domstolen har rollen som högsta uttolkare av EG-rätten.²⁵ Om EU:s institutioner eller medlemsstater inte är överens om hur regler ska följas kan de därför lösa tvisten i EG-domstolen.

Eftersom företag och enskilda medborgare har rätt att åberopa gemenskapsrätten inför nationella domstolar finns det en risk att gemenskapsrätten tolkas olika. För att uppnå en uniform tillämpning av EG-rätten ska därför de nationella domstolarna vid tveksamhet angående tolkning av EG-rätten vända sig till EG-domstolen och begära ett förhandsavgörande

²¹ www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardTemplate___2183.aspx

²² Ståhl och Persson Österman, sid 26.

²³ Fritz et al, sid 24.

²⁴ www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardTemplate___2183.aspx

²⁵ Fritz et al, sid 32.

enligt artikel 234 i EG-fördraget.²⁶ De domstolar i medlemsstaterna, vars beslut inte kan överklagas är tvungna att fråga EG-domstolen om de är osäkra. För övriga domstolar föreligger inte något tvång, men de har möjligheten att be om ett förhandsavgörande.²⁷

Förhandsbeskedet förklarar hur regeln ska uppfattas i hela unionen. Det innebär alltså att inte bara den domstol som ställt frågan, utan även samtliga domstolar i unionens medlemsländer ska alltså följa denna förklaring som blir prejudicerande.

3.2 EG-rättens etableringsfrihet

3.2.1 Förbud mot diskriminering och restriktioner

En av EG-fördragets viktigaste målsättningar är att upprätta en gemensam marknad, vilket framgår av artikel 2 och 14 i EG-fördraget. För att uppnå detta mål ska hinder för den fria rörligheten motverkas med hjälp av de fyra friheterna, vilka framgår av EG-fördragets artikel 10 – fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital.²⁸

Till skydd för de fyra friheterna innehåller EG-fördraget förbud mot nationella regler som, genom diskriminering eller restriktioner, utgör hinder för utövandet av de fyra friheterna. Artikel 12 innehåller ett generellt hålllet diskrimineringsförbud som innebär att all diskriminering på grund av nationalitet ska vara förbjuden inom fördragets område.²⁹

EG-domstolen har slagit fast att med diskriminering avses att jämförbara situationer behandlas olika eller att icke jämförbara situationer behandlas lika.³⁰ EG-fördraget skiljer vidare på sk öppen respektive dold diskriminering. Med öppen diskriminering avses negativ särbehandling som grundas direkt på den omständigheten att den som drabbas av särbehandlingen är utländsk medborgare. Om särskiljandet istället baseras på den skattskyldiges hemvist har detta istället ansetts utgöra sk dold diskriminering.³¹

I EG-domstolens praxis finns också flera exempel på fall där domstolen funnit att regler i verksamhetsstaten har varit fördragsstridiga men där domstolen inte karakteriserat fördragsbrottet som diskriminering utan nöjt sig med att konstatera att reglerna istället utgjort ett hinder för den fria rörligheten. Exempel på detta är när en oförmånlig skatteåtgärd inte

²⁶ Bernitz och Kjellgren, sid 68.

²⁷ Hagsgård, sid 153.

²⁸ Bergström, sid 663.

²⁹ Dahlberg, Internationell beskattning – en lärobok, sid 222.

³⁰ Ståhl och Persson Österman, sid 94.

³¹ Ibid, sid 95.

omedelbart har riktats mot det utländska subjekt som utnyttjat sin etableringsfrihet, utan mot ett inhemskt dotterföretag till detta subjekt.³²

Artikel 43, som avser etableringsfriheten, kan ibland utgöra en specificering av det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 12.³³ Om EG-domstolen har att pröva förenlighet av nationell lagstiftning med till exempel etableringsfriheten i artikel 43, så behöver inte domstolen också pröva förenligheten med artikel 12.³⁴

3.2.2 Rättfärdigande av fördragsstridiga skatteregler rörande etableringsfriheten

Huruvida en beskattningsåtgärd klassificeras som öppen diskriminering eller dold diskriminering/hinder har betydelse bla för hur åtgärden ska kunna rättfärdigas eller inte. Om beskattningsåtgärden utgör öppen diskriminering, kan den endast rättfärdigas genom bestämmelser i EG-fördraget. Detta framgår bla av målet *Royal Bank of Scotland*.³⁵

I övriga fall, dvs om det föreligger sk dold diskriminering eller ett hinder för etableringsfriheten, kan detta rättfärdigas med hjälp av den sk rule-of-reason doktrinen, förnuftstestet, som det kallas på svenska. Att även dold diskriminering kan rättfärdigas med rule of reason framgår bla av det sk *Bachmann*-målet.³⁶

Som nämnts ovan kan skatteåtgärder, som inte omedelbart träffar det utländska subjekt som skyddas av fördraget, i princip aldrig klassificeras som öppet diskriminerande. Då skatteregler av denna typ istället betecknas såsom hinder för etableringsfriheten, omfattas de alltid av de utvidgade möjligheterna till rättfärdigande som utvecklats i EG-domstolens praxis.³⁷

För att ta ställning till huruvida en åtgärd som utgör dold diskriminering eller ett hinder för etableringsfriheten kan rättfärdigas, tillämpas den sk rule of reason-regeln. Rule of reason-regeln introducerades i *Gebhardt*-målet³⁸. Regeln innebär att följande måste prövas:

- Regeln ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt
- Motiverad med hänsyn till allmänintresset
- Säkerställa att målsättningen uppfylls.

³² Ståhl och Persson Österman, sid 95.

³³ Dahlberg, *Internationell beskattning – en lärobok*, sid 223.

³⁴ *Ibid*, sid 223.

³⁵ C-311/97 *Royal Bank of Scotland*.

³⁶ Ståhl och Persson Österman, sid 145 samt C-204/90 *Bachmann*.

³⁷ *Ibid*, sid 105.

³⁸ *Ibid*, sid 144 samt C-55/94 *Gebhardt*.

- Proportionell, dvs inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet.

I EG-domstolens rikhaltiga praxis på skatteområdet har rättfärdigande-grunder såsom att hindra skatteflykt, effektiv skattekontroll, territorialitetsprincipen och i vissa begränsade fall även skattesystemets inre sammanhang ansetts kunna rättfärdiga ett hinder av etableringsfriheten. Exempel på rättfärdigande-grunder som inte har accepterats är bla kompenserande fördel, annan form av etablering skulle medföra likabehandling, förlust av skatteintäkter.³⁹

³⁹ Dahlberg, Internationell beskattning – en lärobok, sid 235 ff.

4. Gränsöverskridande koncernbidrag mm - EG-rätt

Syftet med detta avsnitt är att återge de enligt min mening mest betydelsefulla målen från EG-domstolen rörande gränsöverskridande koncernbidrag, förlustöverföringar mm. Dessa mål kommer sedan att ligga till grund dels för avsnittet om tillämpningen i svensk rätt, men också för den avslutande analysdelen.

4.1 Urvalet av mål från EG-domstolen

Det finns naturligtvis ett stort antal mål från EG-domstolen som är intressanta i sammanhanget, för att få en djupare förståelse angående gränsöverskridande förlustöverföringar/koncernbidrag, och vilka är av värde i diskussionen. Med beaktande av framställningens omfattning har emellertid en begränsning gjorts till tre rättsfall från EG-domstolen. Jag anser dessa tre mål vara de mest relevanta för frågan om gränsöverskridande koncernbidrag.

Det inledande Futura-målet avhandlar gränsöverskridande förlustöverföringar från ett franskt bolag till dess sekundära etablering i form av filial i Luxemburg. Målen beträffande Marks & Spencer och Oy Esab avser förlustöverföring mellan moder- och dotterföretag respektive koncernbidrag från dotterföretag till ett utländskt moderföretag.

4.2 Futura-målet (C-250/95)

4.2.1 Bakgrund

Målet rörde det franska bolaget Futura Participations SA (Futura), och dess filial i Luxemburg, Singer.

Enligt lagstiftningen i Luxemburg kunde utländska bolag med filial i Luxemburg, om särskild redovisning för filialen saknades, taxeras avseende filialen i Luxemburg för en proportionerad andel av hela bolagets resultat.⁴⁰ Taxeringen i Luxemburg kunde således grundas på en proportionerad andel av hela bolagets resultat, vilket belöpte på verksamheten i både Luxemburg och Frankrike. Detta resultat baserades i sådant fall på

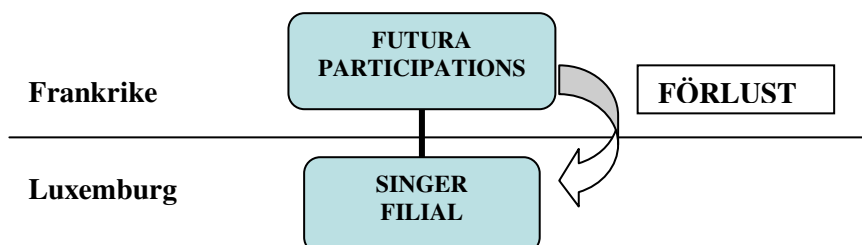
⁴⁰ C-250/95 Futura, p 8.

den bokföring det utländska bolaget hade i sitt sätesland. Från dessa regler fanns emellertid undantag.⁴¹

Möjligheten att proportionera hela bolagets resultat avseende filialer i Luxemburg gällde emellertid endast om det redovisade resultatet utgjorde ett överskott. Om ett utländskt bolags filial i Luxemburg istället gjorde avdrag för förluster, kunde motsvarande proportionering av resultatet inte göras. Avdrag för förluster kunde bara medges beträffande förluster som var hänförliga till verksamheten i Luxemburg.⁴²

Vidare krävde lagstiftningen i Luxemburg att det utländska bolaget presenterade separat bokföring avseende verksamheten i Luxemburg, utöver den bokföring som gjorts i säteslandet för det utländska bolaget. Den separata bokföringen skulle vara upprättad i enlighet med bokföringsreglerna i Luxemburg, avseende filialverksamheten där. Detta krav uppställdes alltså endast om filialen yrkade avdrag för förluster. Kravet på separat bokföring förelåg inte om filialen redovisade ett överskott.⁴³

Det franska bolaget Futuras filial i Luxemburg, Singer, hade inte upprättat separat bokföring över verksamheten i Luxemburg. Man hade i sin deklaration för filialens verksamhet i Luxemburg, proportionerat resultatet avseende hela bolagets verksamhet. Man yrkade där avdrag för förluster, i form av ackumulerade underskott, som var åtminstone delvis hänförliga till verksamheten i Frankrike.⁴⁴



Skatteadministrationen i Luxemburg medgav inte avdrag för de ackumulerade underskotten. Avslaget motiverades med hänvisning till lagstiftningen i Luxemburg, vilken förutsatte att förlusterna var hänförliga till verksamheten i Luxemburg, samt att förlusternas storlek dokumenterats i form av separat bokföring avseende filialen där.⁴⁵

Futura anförde i den nationella domstolen att bestämmelserna i den luxemburgska lagstiftningen utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten i EG-fördragets 43 artikel. Den luxemburgska domstolen, Conseil d'état

⁴¹ C-250/95 Futura, p 8-9.

⁴² Ibid, p 9.

⁴³ Ibid, p 9.

⁴⁴ Ibid, p 10.

⁴⁵ Ibid, p 11.

beslutade därför att vilandeförklara målet och att hänskjuta frågan till EG-domstolen.⁴⁶

Conseil d'état ställde frågan till EG-domstolen huruvida lagstiftningen i Luxemburg kunde anses strida mot EG-fördraget, artikel 52 (43), genom att utländska bolags filialers rätt till avdrag för ackumulerade underskott begränsades av följande villkor:⁴⁷

1. att förlusterna måste vara hänförliga till verksamheten i den medlemsstat där filialen bedriver sin verksamhet.
2. att förlusterna har dokumenterats i form av separat bokföring, i enlighet med gällande regler i den medlemsstat där filialens verksamhet har bedrivits, avseende filialens verksamhet.

4.2.2 EG-domstolens bedömning

EG-domstolen inledde sina domskäl med att konstatera att frågor rörande direkt beskattning egentligen ligger inom medlemsstaternas kompetens, men att dess lagstiftning ändå måste ligga i linje med gemenskapsrätten och att den inte får innehålla någon form av öppen eller dold diskriminering.⁴⁸

4.2.2.1 Kravet att förlusterna måste vara hänförliga till verksamheten i filialstaten

Beträffande den första delfrågan – huruvida avdragsrätt för förluster kan göras beroende av att förlusterna måste vara hänförliga till verksamheten i Luxemburg yttrade EG-domstolen följande:

Enligt lagstiftningen i Luxemburg beskattas både inhemska- och utländska bolag endast för sina inkomster hänförliga till verksamhet i Luxemburg. Det är därför symmetriskt och i överensstämmelse med den sk territorialprincipen att avdrag för förluster förutsätter att förlusterna måste vara hänförliga till verksamheten i Luxemburg. Regeln kan inte anses utgöra någon form av diskriminering som förbjuds enligt EG-fördraget.⁴⁹

⁴⁶ C-250/95 Futura, p 12.

⁴⁷ Ibid, p 13.

⁴⁸ Ibid, p 19.

⁴⁹ Ibid, p 21-22.

4.2.2.2 Kravet på separat bokföring

Beträffande den andra delfrågan konstaterade EG-domstolen att det kan anses utgöra ett hinder mot etableringsfriheten, i EG-fördraget artikel 43, att kräva separat bokföring avseende filialen i Luxemburg. En sådan åtgärd kunde godtas endast om den kunde rättfärdigas med ett legitimt syfte, som stod i överensstämmelse med fördraget och ett pressande allmänt intresse.⁵⁰

Luxemburgs regering ansåg att bestämmelsen var nödvändig för att kunna försäkra sig om att de förluster som drogs av faktiskt var hänförliga till verksamheten i Luxemburg. Vidare ansåg man att kravet på bokföring även i Luxemburg var nödvändigt för att skatteadministrationen skulle kunna kontrollera bokföringen när som helst.⁵¹

EG-domstolen konstaterade att kravet på separat bokföring enligt lagstiftningen i Luxemburg var nödvändigt. Vidare ansåg EG-domstolen att möjliggörandet av en effektiv skattekontroll var ett sådant allmänintresse som kunde rättfärdiga ett hinder mot utövandet av de fundamentala friheterna enligt EG-fördraget.⁵² För att en sådan åtgärd skulle kunna godtas enligt gemenskapsrätten fordrades emellertid att den var proportionerlig.⁵³

EG-domstolen fann att det inte var nödvändigt att sättet för ett utländskt bolag att redovisa förluster avseende dess filial i en annan medlemsstat skulle begränsas till vad som föreskrevs enligt lagstiftningen i Luxemburg.⁵⁴ Det sagda innebar emellertid inte att enbart för att en medlemsstat tillåter ett utländskt bolag att proportionera överskott för hela bolaget till bolagets filial, att det samma ska gälla beträffande underskott.⁵⁵

4.2.3 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan konstateras att EG-domstolen kom fram till att kravet på att avdragsgilla förluster avseende utländska bolags filialer måste vara hänförliga till verksamheten i filiallandet inte utgjorde diskriminering eller något hinder för etableringsrätten.

Beträffande domens andra fråga stadgade EG-domstolen att kravet på separat bokföring enligt lagstiftningen i Luxemburg och att sådan bokföring också alltid skulle finnas på plats fysiskt i Luxemburg utgjorde ett hinder mot etableringsrätten, som inte kunde rättfärdigas.

⁵⁰ C-250/95 Futura, p 26.

⁵¹ Ibid, p 28-29.

⁵² Ibid, p 31.

⁵³ Ibid, p 36.

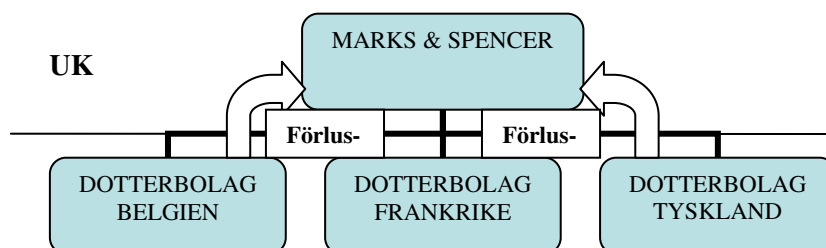
⁵⁴ Ibid, p 40.

⁵⁵ Ibid, p 42.

4.3 Marks & Spencer-målet (C-446/03)

4.3.1 Bakgrund

Det brittiska bolaget Marks & Spencer plc bedrev verksamhet genom dotterbolag i Belgien, Tyskland och Frankrike. Verksamheten i det brittiska moderföretaget gick med vinst, medan verksamheten i dotterbolagen gick med förlust.



Enligt lagstiftningen i Storbritannien kunde koncernbolag med hemvist i Storbritannien utjämna vinster och förluster inom koncernen genom sk koncernavdrag.⁵⁶ Rätten till koncernavdrag innebar att förluster hos ett dotterföretag kunde dras av hos moderföretaget. Skälet till att rätten till förlustavdrag begränsades till bolag skattskyldiga i Storbritannien, var att endast sådana bolag också beskattades för sina vinster i Storbritannien.⁵⁷

Marks & Spencer Plc yrkade emellertid förlustavdrag avseende förluster i sina utländska dotterföretag, vilket avlogs av den brittiska skattemyndigheten. Marks & Spencer överklagade avslagsbeslutet till Special Commissioners of Income Tax, som ogillade talan.⁵⁸ Marks & Spencer överklagade detta beslut till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, som beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- Huruvida artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken ett moderbolag som är hemmahörande i den staten inte får minska sin skattepliktiga vinst genom avdrag för förluster som uppkommit i ett utländskt dotterbolag trots att sådana avdrag medges om förlusterna uppkommit i ett dotterbolag hemmahörande i samma stat som moderbolaget.⁵⁹

⁵⁶ C- 446/03 Marks & Spencer, p. 12.

⁵⁷ Ibid, p 16.

⁵⁸ Ibid, p 25.

⁵⁹ Ibid, p 27.

4.3.2 EG-domstolens bedömning

EG-domstolen konstaterade inledningsvis att frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapsrättens behörighetsområde, men att medlemsstaterna likväl är skyldiga att iakttä gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet.⁶⁰

4.3.2.1 Hinder mot etableringsfriheten?

EG-domstolen anförde att de brittiska reglerna, genom att vägra koncernavdrag beträffande förluster som uppkommit i ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat utan ekonomisk verksamhet i moderbolagets hemviststat, kunde utgöra ett hinder för moderbolagets rätt att utöva sin etableringsfrihet genom att bolag avskräcks från att bilda dotterbolag i andra länder.⁶¹

EG-domstolen fann att det utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten att inte bevilja en sådan förmån, eftersom det innebar att förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i moderbolagets hemviststat ur skattesynpunkt behandlades annorlunda än förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat.⁶²

4.3.2.2 Rättfärdigande av ett sådant hinder?

I enlighet med rule of reason-doktrinen⁶³ angav EG-domstolen att en sådan inskränkning av etableringsfriheten kunde tillåtas bara om syftet med åtgärden är legitimt och överensstämmer med fördraget, samt att den också kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.⁶⁴

EG-domstolen slog fast att territorialitetsprincipen var tillämplig såväl i den internationella rätten som i gemenskapsrätten.⁶⁵ Vidare angavs, vilket också framgår av tidigare praxis, att denna princip innebär att den medlemsstat i vilken moderbolaget är hemmahörande inte har beskattningsrätt med avseende på dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat.⁶⁶ Domstolen ansåg ändå att detta faktum inte i sig motiverade

⁶⁰ C 446/03 Mark & Spencer, p 29.

⁶¹ Ibid, p 33.

⁶² Ibid, p 34.

⁶³ C-55/94 Gebhard.

⁶⁴ C 446/03 Mark & Spencer, p 35.

⁶⁵ Ibid, p 39.

⁶⁶ Ibid, p 36.

att koncernavdraget begränsades till att enbart gälla förluster som uppkommit i bolag med hemvist i nämnda medlemsstat.⁶⁷

Beträffande frågan huruvida reglerna var nödvändiga pga tvingande hänsyn till allmänintresset angav EG-domstolen tre rättfärdigande grunder.⁶⁸

1. Behovet av symmetrisk beskattning av vinster och förluster
2. Behovet att avvärja risken för att förluster beaktas två gånger
3. Behovet att förhindra skatteundandragande

Mot bakgrund av att EG-domstolen ansåg samtliga dessa tre rättfärdigande grunder som uppfyllda, fann domstolen att den inskränkande brittiska lagstiftningen var ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämde med fördraget och som också kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Domstolen ansåg vidare att regleringen var avsedd att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnåddes.⁶⁹ Inskränkningen kunde således rättfärdigas.

4.3.2.3 Proportionalitetsprövning

Trots att den brittiska inskränkningen av etableringsfriheten kunde rättfärdigas krävdes vidare att åtgärden inte gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas.⁷⁰

Enligt EG-domstolen var den nationella åtgärden oproportionerlig – och alltså i strid mot etableringsfriheten – om två förutsättningar samtidigt var uppfyllda.⁷¹

- För det första skulle det utländska dotterföretaget ha uttömt de möjligheter som erbjöds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avsåg. Detta gällde även beträffande tidigare beskattningsår. Med detta avsågs kvittning genom överföring av förluster till en utomstående, eller att förlusterna kunde kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår.

- Den andra förutsättningen var att det inte fanns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas för framtida beskattningsår i dess hemviststat, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående. Om dessa förutsättningar var uppfyllda innebar det att den nationella regeln, som hindrade koncernavdrag i gränsöverskridande

⁶⁷ C-446/03 Marks & Spencer, p 40.

⁶⁸ Ibid, p 46,47 och 49.

⁶⁹ Ibid, p 51.

⁷⁰ Ibid, p 53.

⁷¹ Ibid, p 55.

situationer, är otillåten och alltså utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten. Bevisbördan för detta åligger den som yrkar koncernavdrag.⁷²

4.3.3 Sammanfattning

Att inte medge koncernavdrag för förluster i utländskt dotterföretag, trots att sådan avdragsrätt föreligger för förluster som uppkommit i ett dotterföretag med hemvist i samma stat, utgör ett hinder för etableringsfriheten, som kan rättfärdigas med hänsyn till allmänna intressen. EG-domstolen ställde emellertid kravet att samtliga tre angivna rättfärdigande grunder skulle vara uppfyllda.

Vägran att medge koncernavdrag för förluster i utländska dotterbolag ansågs dock oproportionerlig, och således ett otillåtet hinder för etableringsfriheten, om det utländska dotterbolaget har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avses med avdragsyrkandet alternativt framåt eller bakåt i tiden – för dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

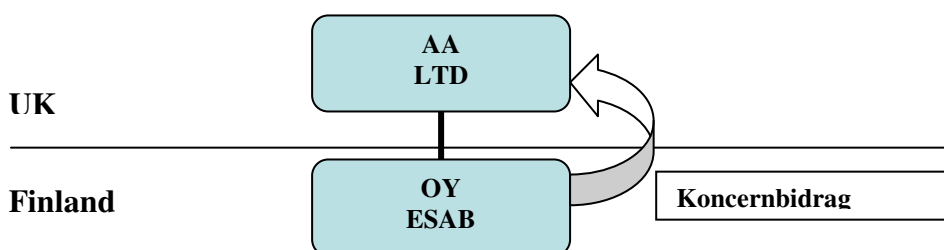
⁷² C-446/03 Mark & Spencer, p 56.

4.4 Oy Esab-målet (C-231/05)

Det bör noteras att i skrivande stund har dom ännu inte har avkunnats i det sk Oy Esab-målet. Däremot har Generaladvokatens förslag till dom meddelats, och med beaktande av utgången i Marks & Spencer är avgörandet i Oy Esab av stort intresse. Då omständigheterna är de spegelvända till Marks & Spencer-målet, med koncernbidrag från ett inhemskt dotterföretag till ett utländskt moderföretag, innebär det att generaladvokatens resonemang till viss del bygger vidare på de domskäl EG-domstolen angivit i Marks & Spencer-målet.

4.4.1 Bakgrund

Den internationella koncern som var föremål för prövning bestod bla av ett finskt dotterbolag, Oy Esab, och ett brittiskt moderbolag, AA Ltd. Verksamheten i det brittiska moderbolaget gick med förlust, medan verksamheten i det finska dotterbolaget gick med vinst. Det finska dotterbolaget hade därför yrkat avdrag för koncernbidrag till sitt brittiska moderbolag.⁷³



Enligt lagstiftningen i Finland kunde koncernbolag med hemvist i Finland utjämna vinster och förluster i koncernen genom koncernbidrag. Koncernbidraget var enligt de finska reglerna, precis som de svenska, avdragsgillt för givaren och skattepliktigt för mottagaren. De finska reglerna medgav inte avdragsrätt för koncernbidrag till utländska bolag eftersom dessa inte var skattskyldiga för koncernbidraget i Finland.⁷⁴

Oy Esabs yrkande avsågs av Centralskattenämnden, med hänvisning till att det brittiska moderbolaget inte kunde beskattas i Finland för koncernbidraget.⁷⁵ Beslutet överklagades till Korkein hallinto-oikeus (Högsta

⁷³ C-231/05 Oy Esab, p 9-10.

⁷⁴ Ibid, p 1.

⁷⁵ Ibid, p 11.

Förvaltningsdomstolen, Finland), domstolen beslutade att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

- Skall artiklarna 43 EG och 56 EG mot bakgrund av artikel 58 EG och rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater tolkas så, att de utgör hinder för ett sådant system som föreskrivs i den finska lagen om koncernbidrag vid beskattningen, enligt vilken avdragsrätten för koncernbidrag villkoras av att givaren och mottagaren av koncernbidraget är inhemska bolag?⁷⁶

4.4.2 Generaladvokatens förslag till dom

Generaladvokaten anförde inledningsvis att frågor rörande direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapsrättens behörighetsområde, men att medlemsstaterna likväl är skyldiga att iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet.⁷⁷

4.4.2.1 Hinder mot etableringsfriheten?

Generaladvokaten konstaterade att de finska koncernbidragsreglerna innebär att koncernbidrag, som lämnas till ett utländskt bolag behandlas annorlunda jämfört med koncernbidrag som inhemska bolag lämnar till inhemska koncernbolag.

Generaladvokaten ansåg vidare att det utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten att inte medge avdrag för koncernbidrag på den grunden att mottagaren inte var skattskyldig i givarens hemviststat. Detta då den skattemässiga särbehandlingen kunde medföra att utländska moderbolag avhölls från att bilda dotterbolag i Finland.⁷⁸

4.4.2.2 Rättfärdigande av ett sådant hinder?

Precis som i de flesta andra avgöranden från EG-domstolen angavs att en sådan inskränkning av etableringsfriheten kunde tillåtas endast under förutsättning att syftet med åtgärden var legitimt och överensstämde med fördraget, och att den dessutom kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall vidare att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.⁷⁹

⁷⁶ C-231/05 Oy Esab, p 12.

⁷⁷ Ibid, p 15.

⁷⁸ Ibid, p 25.

⁷⁹ Ibid, p 32.

Generaladvokaten avfärdade de argumentet om skattesystemets inre sammanhang som intervenerande medlemsstater anfört som grund för rättfärdigande. Istället återupprepades de rättfärdigande grunder som EG-domstolen fastställt i Marks & Spencer-målet.⁸⁰

1. Behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna
2. Risken för att förluster beaktas två gånger
3. Risken för skatteundandragande

Generaladvokaten tillämpade emellertid dessa rättfärdigande grunder på ett annorlunda sätt jämfört med Marks & Spencer-domen. Medan Marks & Spencer-domen ställde kravet att samtliga rättfärdigande grunder skulle vara för handen⁸¹, ansåg Generaladvokaten istället att dessa tre grunder inte kunde ses separat, utan att de istället måste ses tillsammans.⁸²

Hon fann att den första grunden - behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utgjorde kärnan i dessa rättfärdigande grunder. Detta därför att det annars skulle ge bolagen en alltför långtgående valmöjlighet beträffande var förluster ska beaktas.⁸³ Denna rättfärdigande grund torde kunna anses ligga mycket nära den sk territorialitetsprincipen som användes i Futura-målet (se avsnitt 4.2).

Ställningstagandet återspeglas också genom att oavsett om det inte finns någon risk för att förlusten beaktas två gånger (tex om koncernbidraget faktiskt beskattas i mottagarens hemviststat), så rättfärdigas den finska regeln ändå därför att behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna ansågs som viktigare.⁸⁴

4.4.2.3 Proportionalitetsprövning

Generaladvokaten återgav i slutet av sitt förslag till dom den proportionalitetsbedömning som angavs i Marks & Spencer-målet – dvs att när dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat inte längre kunde utnyttja sina förluster, så måste överföring av förluster till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat tillåtas.⁸⁵ Det konstaterades dock att dessa omständigheter inte var för handen i förevarande fall, varför den finska

⁸⁰ C-231/05 Oy Esab, p 46-47. Jfr C-446/03 Marks & Spencer, p 46, 47 och 49.

⁸¹ C 446/03 Marks & Spencer, p 51.

⁸² C-231/05 Oy Esab, p 48.

⁸³ Ibid, p 52.

⁸⁴ Ibid, p 67-68.

⁸⁵ Ibid, p 70. Jfr C-446/03 Marks & Spencer, p 55.

regeln kunde godtas.⁸⁶ I övrigt konstaterades endast att de finska reglerna inte gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå det skyddsvärda syftet.⁸⁷

4.4.3 Sammanfattning

Precis som i Marks & Spencer-målet konstaterades att nationella regler som utgör hinder för etableringsfriheten, genom att förhindra gränsöverskridande koncernbidrag, kan rättfärdigas.

Till skillnad från Marks & Spencer framgår att det i Oy Esab ansågs tillräckligt att rättfärdigandegrunden angående behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna var uppfylld, för att hindret mot etableringsfriheten skulle rättfärdigas. Det innebär att om koncernbidraget beskattas i mottagarens hemviststat, och att därmed risken för dubbel icke-beskattning eliminerats, saknar betydelse i Esab-målet. Det torde därför vara den motsatta slutsatsen som drogs i Marks & Spencer-målet, vilket för visso gällde den spegelvända situationen där förlusten istället förelåg hos dotterföretaget.

Generaladvokaten förefaller ha tillämpat samma rättfärdigande grunder som EG-domstolen använt sig av i Marks & Spencer, men synes samtidigt ha försökt att böja tillbaka dessa, så att man återigen hamnar i rättfärdigande genom territorialitetsprincipen som användes i Futura-målet.

Förslaget till dom understryker att utrymmet för avdrag för gränsöverskridande koncernbidrag/koncernavdrag begränsas till den undantagssituation som förelåg i Marks & Spencer-målet dvs då utländska dotterbolag uttömt sina möjligheter att utnyttja sina förluster. Den slutliga domen i Oy Esab emotses likväl med stort intresse.

⁸⁶ C-231/05 Oy Esab, p 71.

⁸⁷ C-231/05 Oy Esab, p 69.

5. Gränsöverskridande koncernbidrag - svensk rätt

Syftet med detta avsnitt är att redogöra för hur slutsatserna från Marks & Spencer hittills har tillämpats i svensk rätt – i första hand genom de förhandsbesked som lämnats från Skatterättsnämnden.

Frågan kring gränsöverskridande koncernbidrag har än så länge inte prövats av svenska domstolar i nämnvärd utsträckning. Den enda gång reglerna kommit att prövas var i en relativt uppmärksammas dom från länsrätten i Vänersborg - det sk Lindex-målet⁸⁸. Då EG-domstolen efter detta meddelat dom i Marks & Spencer-målet, kan emellertid Lindex-målet anses överspelat. Framställningen koncentreras därför istället på de förhandsbesked som Skatterättsnämnden lämnat efter Marks & Spencer-målet.

Jag har valt att dela in förhandsbeskeden beroende på om koncernbidrag har lämnats från ett svenskt moderbolag eller om koncernbidraget istället har lämnats från ett svenskt dotterbolag. Detta då det har visat sig få betydelse för huruvida koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt enligt Skatterättsnämndens mening. Vidare har jag valt att benämna respektive förhandsbesked efter det land där mottagaren av koncernbidraget har sin hemvist. Anledningen till det är att ett flertal förhandsbesked i frågan har lämnats vid samma datum, och det blir därför lättare att förstå vilket av dessa förhandsbesked som avses.

Det bör i sammanhanget nämnas att samtliga förhandsbesked har överklagats till Regeringsrätten av Skatteverket, i vissa fall för att fastställa förhandsbeskedet och i vissa fall för ändring. I skrivande stund har Regeringsrätten ännu inte tagit ställning till något av nedan refererade avgörande från Skatterättsnämnden.

⁸⁸ Länsrätten i Vänersborg, 2005-05-30, mål nr 652-04 & 438-05.

5.1 Skatterättsnämndens förhandsbesked

5.1.1 Koncernbidrag från svenskt moderbolag till utländskt dotterbolag

5.1.1.1 SRN 2007-03-01 – III (Italien-fallet)⁸⁹

Bakgrund

I AB ägde samtliga aktier i S Holding AB. Detta bolag innehade i sin tur samtliga aktier i S AB och det italienska företaget I SpA. Det italienska dotterföretaget hade ackumulerade underskott från tidigare beskattningsår. I AB och S AB hade för avsikt att under år 2006 lämna koncernbidrag till det italienska företaget för att täcka de underskott som annars skulle ha gått förlorade. Underskotten skulle annars gå förlorade till följd av tidsbegränsningen i de italienska carry forwardreglerna.

Förutsättningar för avdrag för koncernbidrag enligt svensk intern lagstiftning var inte uppfyllda, eftersom det italienska företaget inte var skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförde sig till. Frågan var därför om de svenska reglerna utgjorde ett hinder mot EG-fördragets regler om etableringsfriheten, i artiklarna 43 och 48 EG, eller mot reglerna om fria kapitalrörelser i artiklarna 56-60 EG.

Skatterättsnämndens bedömning

Skatterättsnämnden slog fast att I AB's innehav av dotterföretaget i Italien utgjorde en sådan etablering som omfattades av EG-fördragets artikel 43. I enlighet med tidigare praxis från EG-domstolen ansågs en skillnad i behandling av moderföretag, beroende på om dotterföretaget hade hemvist i samma medlemsstat som moderföretaget eller inte, utgöra ett hinder för etableringsfriheten som i princip är förbjuden enligt artikel 43 EG. Enligt de svenska koncernbidragsreglerna kunde avdrag inte medges om mottagaren inte var skattskyldig för näringsverksamheten som koncernbidraget hänförde sig till. SRN konstaterade att ett sådant villkor innebar att ett svenskt moderföretag med ett utländskt dotterföretag missgynnades vid en jämförelse med en koncern bestående av ett svenskt moder- och dotterföretag. Den svenska regeln utgjorde således ett hinder för etableringsfriheten enligt EG-fördraget.

Nästa steg i bedömningen innebar att avgöra om ett sådant hinder kunde rättfärdigas i enlighet med EG-domstolens praxis. Trots vissa skillnader mellan de svenska koncernbidragsreglerna jämfört med de brittiska reglerna, som prövades i Marks & Spencer, om överföring av förlustavdrag ansåg Skatterättsnämnden ändå att regelsystemen principiellt var så likar-

⁸⁹ Se Skatteverkets rättsfallssamling, nr 7/07.

tade att domen i Marks & Spencer-målet ändå kunde ge vägledning för bedömningen i ärendet.

Precis som i Marks & Spencer-målet anförde SRN att oavsett om hindret för etableringsfriheten kunde rättfärdigas, var det ändå att anse som oproportionerligt i de situationer då det utländska dotterföretaget kunde visa att möjligheterna att utnyttja sina förluster i sin hemviststat var uttömda. SRN ansåg vidare att en sådan prövning skulle göras med utgångspunkt i förhållandena i dotterbolagets hemviststat innan överföringen av koncernavdraget görs. Endast om det då stod klart att det inte fanns någon möjlighet att utnyttja förlusten var förutsättningarna för att moderbolaget skulle kunna medges avdrag för koncernbidrag uppfyllda. Nämnanden ansåg vidare att det i en sådan situation saknades skäl att göra avdragsrätten beroende av om koncernbidraget beskattas hos det utländska dotterföretaget eller inte.

En tillkommande fråga var huruvida avdragets storlek skulle beräknas enligt svenska regler eller enligt italienska regler. SRN anförde att grunden för koncernbidraget liksom för avdraget är, som ovan nämnts, att ett underskott föreligger vilket inte kan utnyttjas enligt reglerna i dotterföretagets hemviststat. Man ansåg därför avdraget för koncernbidrag inte borde överstiga underskottet enligt dessa regler. Man ansåg dessutom att avdraget inte heller borde överstiga ett belopp motsvarande det som underskottet kunde beräknas till enligt svenska regler. Avdrag för koncernbidrag medgavs därmed det lägsta av beloppen som förlusten beräknades till enligt svensk respektive italiensk lagstiftning.

Sammanfattning

Förhandsbeskedet visade att Skatterättsnämnden precis som tidigare inte såg några problem med att tillämpa slutsatserna från Marks & Spencer angående förlustavdrag beträffande de svenska koncernbidragsreglerna. Värt att notera är dock att Skatterättsnämnden inte ens kommenterade det faktum att koncernbidraget inte var skattepliktigt i Italien för det italienska dotterföretaget. Detta är en detalj som knappast kan tas alldeles för självklart. Skatteverket har därför också överklagat förhandsbeskedet med anledning av att det inte beskattats i mottagarstaten.

5.1.2 Koncernbidrag från svenskt dotterbolag till/via utländskt moderbolag

5.1.2.1 SRN 2006-09-29 (Finlandsfallet)⁹⁰

Bakgrund

Förhandsbeskedet avsåg taxeringsåren 2005 - 2007. Moderföretaget i koncernen, det finska bolaget T Oyj, ägde samtliga aktier i det svenska bolaget TP AB, som i sin tur ägde samtliga aktier i TS AB. Moderföretaget hade underskott som fastställdes vid beskattningen i Finland. Såväl TP AB som TS AB hade för avsikt att ge koncernbidrag till T Oyj i syfte att utjämna detta underskott. Sådana koncernbidrag utgjorde skattepliktig inkomst för moderföretaget i Finland.

Förutsättningar för avdrag för koncernbidrag enligt svensk intern lagstiftning var inte uppfyllda, eftersom det finska företaget inte var skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförde sig till. Frågan var därför om de svenska reglerna utgjorde ett hinder mot EG-fördragets regler om etableringsfriheten, i artiklarna 43 och 48 EG, eller mot reglerna om fria kapitalrörelser i artiklarna 56-60 EG.

Skatterättsnämndens bedömning

Skatterättsnämndens resonemang baserades, precis som övriga förhandsbesked i ämnet, på EG-domstolens ställningstagande i Marks & Spencer-målet. Precis som i detta mål konstaterade nämnden att skattskyldighetsvillkoret utgjorde ett hinder för etableringsfriheten. Vidare framgick att en sådan inskränkning endast var tillåten om syftet var legitimt och överensstämde med fördraget och om den kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.⁹¹

Nämnden fann att hindret, i likhet med Marks & Spencer- domen, kunde motiveras då de av EG-domstolen angivna rättfärdigande grunderna förelåg - dvs säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, undanröjandet av risken för att förlusterna beaktas två gånger samt eliminering av risken för skatteundandragande.

Även om hindret kunde rättfärdigas måste det dessutom vara proportionerligt, i enlighet med den sk rule of reason-doktrinen som EG-domstolen tillämpar. I Marks & Spencer-målet ansågs den brittiska lagstiftningen inte vara proportionerlig i de fall då ett dotterbolag i utlandet hade uttömt de möjligheter som erbjöds i dess hemviststat att beakta förlusterna framåt och bakåt i tiden.

⁹⁰ Se Skatteverkets rättsfallssamling, 28/06.

⁹¹ Jfr C-446/03 Marks & Spencer, p 33-35.

Förevarande fall var dock inte identiskt med Marks & Spencer i så mening att det här rörde sig om bidrag från ett dotterbolag i stället för bidrag från ett moderbolag, vilket var fallet i Marks & Spencer.⁹² Nämnden hade därför att pröva om slutsatserna i Marks & Spencer var giltiga även i detta fall.

Nämnden anförde att om en rättighet till förlustutjämning över gränserna, motsvarande den som anges i Marsk & Spencer-målet, skulle gälla när förluster inte kan utnyttjas i *moderbolagsstaten*⁹³, skulle möjlighet öppnas för koncerner med dotterbolag i flera länder att välja i vilket av dessa länder förlusterna skall dras av. Nämnden ansåg att det av Marks & Spencer-målet framgår att EG-domstolen anser det motiverat att en sådan valmöjlighet motverkas.

Nämnden fortsatte sitt resonemang med att knyta an till det sk Futura-målet⁹⁴, angående frågan huruvida en medlemsstat där ett utländskt företag genomför en sekundär etablering är skyldigt att vid beskattningen av denna etablering medge avdrag för förluster som uppkommit i företagets hemland. Som framgår av det tidigare återgivna Futura-målet, så gällde detta etablering genom fast driftställe i en annan medlemsstat. Med hänvisning till den skatterättsliga territorialitetsprincipen godtog EG-domstolen att den medlemsstat där det fasta driftstället var beläget vägrade avdrag för förluster i den verksamhet som bedrevs i det land där bolaget var hemmahörande eftersom inkomster från denna verksamhet inte beskattades i den stat där det fasta driftstället fanns.⁹⁵ Enligt Skatterättsnämndens uppfattning saknades anledning att anta att domstolen inte skulle ha haft samma synsätt om det i stället gällt en etablering genom ett dotterbolag.

Nämndens slutsats blev att den skyldighet till gränsöverskridande förlustutjämning som följer av EG-domstolens praxis inte kunde anses gå längre än till den situation som var föremål för prövning i Marks & Spencer-målet, dvs överföring av förluster från utländska dotterbolag till ett inhemskt moderbolag. De svenska koncernbidragsreglerna ansågs därför inte strida mot EG-fördraget.

Minoritetens avvikande uppfattning

Tre ledamöter var skiljaktiga. De ansåg att det svenska systemet med koncernbidrag principiellt inte skilde sig från det brittiska systemet som var föremål för prövning i Marks & Spencer-målet. Minoriteten ansåg vidare att rätten till resultatutjämning mellan företag som ingår i en kon-

⁹² Den brittiska lagstiftningen är inte identisk med den svenska då man där istället överför förluster till moderbolaget som gör avdrag för detta. Effekten blir dock den samma då moderbolaget i Sverige i stället gör avdrag för koncernbidrag och ”skickar” vinsten vidare till sitt dotterbolag.

⁹³ Min kursivering.

⁹⁴ C-250/95 Futura.

⁹⁵ Ibid, p 21-22.

cern kan ses som en förmån för koncernen som sådan, även om avdragsrätten tillkommer vissa företag inom denna. Med det synsättet kunde inte någon skillnad göras på grund av koncernbidragets riktning. Om avdrag inte medgavs förvägrades koncernen en förmån. En prövning av territorialitetsprincipen ansågs inte påverka bedömningen. De skiljaktiga fann det dock i det förevarande ärendet inte visat att samtliga möjligheter uttömts för mottagaren eller annan att utnyttja underskotten i hemviststaten varför sökandebolagen inte kunde dra av koncernbidrag till moderföretaget.

Sammanfattning

Skatterättsnämnden fann att slutsatserna från Marks & Spencer endast kunde tillämpas på de fall de förutsättningarna var de samma, dvs att koncernbidrag lämnades från ett moderbolag till ett dotterbolag, som inte kunde tillgodogöra sig sina förluster. Man ansåg alltså att möjligheterna till gränsöverskridande koncernbidrag i enlighet med Marks & Spencer inte kunde tillämpas i samband med sekundäretableringar i Sverige, då koncernbidraget istället lämnades från ett dotterbolag till ett utländskt moderbolag, med hänvisning till territorialitetsprincipen som hade fastställts i Futura-målet⁹⁶. Det faktum att koncernbidraget faktiskt skulle ha beskattats i Finland kommenterades inte i förhandsbeskedet.

Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet för fastställelse hos Regeringsrätten.

5.1.2.2 SRN 2007-03-01 (Hollandsfallet)⁹⁷

Skatterättsnämnden lämnade den 1 mars ytterligare ett förhandsbesked avseende koncernbidrag från svenska dotterbolag till eller via utländskt moderbolag. I detta förhandsbesked yrkades avdrag för koncernbidrag från ett svenskt dotterbolag till ett norskt systerbolag. De båda systerbolagen ägdes av holländska bolag, vilka i sin tur ägdes av ett svenskt moderbolag. Skatterättsnämnden tillämpade här samma resonemang som i nyss refererade förhandsbesked. Det faktum att de holländska bolagen ägdes av ett svenskt bolag saknade betydelse. Nämnden ansåg istället att det svenska bolag som yrkade avdrag för koncernbidrag utgjorde en sekundäretablering genom sitt holländska moderbolag, och att avdrag för koncernbidrag därför inte kunde tillåtas på samma grunder som angivits i förhandsbeskedet från 29 september 2006.

Även detta besked har överklagats av Skatteverket för fastställelse hos Regeringsrätten.

⁹⁶ C-250/95 Futura.

⁹⁷ Se Skatteverkets rättsfallssamling 7/07.

5.1.3 Koncernbidrag från svenskt dotterbolag till/via moderbolag utanför EES

5.1.3.1 SRN 2007-03-01 (USA-fallet)⁹⁸

Bakgrund

Det amerikanska bolaget A Corp ägde genom helägda dotterbolag i USA och Spanien samtliga aktier i det svenska X AB. A Corp ägde också samtliga aktier i det danska företaget Y ApS.

X AB avsåg att lämna koncernbidrag till Y ApS för att utjämna underskott hos det senare företaget. Förutsättningar för avdrag för koncernbidrag enligt svensk intern lagstiftning var inte uppfyllda, eftersom det danska företaget inte var skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförde sig till. Frågan var därför om de svenska reglerna utgjorde ett hinder mot EG-fördragets regler om etableringsfriheten, i artiklarna 43 och 48 EG, eller mot reglerna om fria kapitalrörelser i artiklarna 56-60 EG.

Skatterättsnämndens bedömning

Etableringsfriheten

Skatterättsnämnden anförde att för ett moderföretag med hemvist i en medlemsstat inom EU utgör innehav av dotterföretag i andra medlemsstater en sådan etablering som omfattas av artikel 43 EG.

Om man som det svenska dotterföretaget hävdade utgår från att den svenska bestämmelsen – enligt vilken rätten till avdrag för koncernbidrag till ett dotterföretag i en annan medlemsstat görs beroende av om detta företag är skattskyldigt i Sverige eller inte – utgör ett hinder mot etableringsfriheten så är det enligt nämndens mening att förstå så att fråga är om moderföretagets utövande av etableringsfriheten. (Vidare slår nämnden fast att etableringsfriheten endast kan åberopas av ett moderföretag.)

Nämnden ansåg att reglerna om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse var begränsade till att ett företag i en medlemsstat utövar etableringsfriheten genom att driva verksamhet genom dotterföretag i andra medlemsstater inom EU. I förevarande fall var moderföretaget ett amerikanskt företag som bedrev verksamhet genom innehav av dotterföretag inom EU. Reglerna om etableringsfriheten kunde därför inte åberopas.

Fria kapitalrörelser

Frågan som var föremål för Skatterättsnämndens bedömning avsåg även tillämpningen av reglerna om fria kapitalrörelser i artiklarna 56-60 EG. Dessa artiklar förbjuder restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land.

⁹⁸ Se Skatteverkets rättsfallssamling 7/07.

Nämnden konstaterade att rätten att utväxla koncernbidrag med avdragsrätt mellan dotterbolag i olika medlemsstater utgör en kapitalrörelse. Man ansåg dock att utövandet av koncernbidragsrätten samtidigt var en följd av moderföretagets etablering av dotterföretag i medlemsstaterna. Det innebär att förfarandet i princip omfattades av både reglerna om fri etableringsrätt och reglerna om fria kapitalrörelser.

Nämndens ansåg att det följde av EG-domstolens praxis att den fria etableringsrätten är överordnad de fria kapitalrörelserna i ett fall som detta.⁹⁹ Slutsatsen blev därför att den ifrågasatta bestämmelsen skulle prövas mot reglerna om etableringsfriheten och inte mot reglerna om fria kapitalrörelser. Med anledning av detta kunde X AB inte med stöd av EG-rätten lämna avdragsgillt koncernbidrag till sitt danska systerföretag.

Sammanfattning

Av förhandsavgörandet framgick att etableringsfriheten utövas av moderbolaget, och att detta måste ha hemvist inom EU/EES-området för att kunna åberopa etableringsfriheten enligt EG-fördraget.

Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet för fastställelse hos Regeringsrätten.

⁹⁹ Hänvisning till bla C-196/04 Cadbury Schweppes plc och C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation.

6. Analys

Syftet med avsnittet är att utifrån den diskussion som har förts i doktrin belysa frågeställningar som enligt min mening återstår, eller vilka inte klart framgår av EG-domstolens domar. Vidare beskrivs diverse tillämpningsproblem till följd av Marks & Spencer

Jag har valt att dela in den avslutande analysdelen i två delar – principdiskussion samt tillämpningsproblem. Den första delen, principdiskussion, avser att närmare kommentera de principiella rättsfrågor som enligt min mening fortfarande återstår, framförallt beträffande skillnaderna mellan Marks & Spencer samt Generaladvokatens förslag till dom i Oy Esab. Jag har därvid undersökt olika synpunkter i doktrin, kommenterat dessa och även inkluderat några egna reflektioner.

Det avsnitt som har benämnts tillämpningsproblem, avser just att diskutera några av de problem som uppstår när man ska tillämpa Marks & Spencer-domen i praktiken.

6.1 Principdiskussion

Avsnittet ägnas, vilket antyds av rubrikerna, åt huruvida slutsatserna från Marks & Spencer kan appliceras i svensk rätt. Framställningen inriktas vidare på att försöka belysa, och i viss mån analysera, skillnaderna mellan Marks & Spencer och Oy Esab både avseende tillämpningen av rättfärdigandegrunderna men också tillämpningen av proportionalitetsprövningen.

6.1.1 I vilken mån kan slutsatserna från Marks & Spencer appliceras i svensk rätt?

I Marks & Spencer-målet prövades de brittiska reglerna avseende förlustöverföringar inom koncerner. Dessa skiljer sig till viss del från de svenska reglerna om koncernbidrag. De brittiska reglerna innebär att ett koncernbolag kan överta ett annat koncernbolags förluster genom att det övertagande koncernbolaget medges förlustavdrag.¹⁰⁰ De svenska reglerna innebär istället att ett koncernbolag kan medges avdrag för koncernbidrag, vilket sedan ska tas upp till beskattning hos det mottagande koncernbolaget.¹⁰¹ Frågan är därför huruvida slutsatserna från Marks & Spencer-målet kan appliceras på svenska förhållanden.

¹⁰⁰ C-446/03 Marks & Spencer, p 13-14.

¹⁰¹ Se 35 kap. IL.

Om man ser till det huvudsakliga syftet, så är detta i båda regelsystemen att skapa skatteneutralitet oavsett hur verksamheten struktureras, vilket uppnås genom en koncernintern resultatutjämnning. Genom att medge kvittning mellan olika koncernbolags över- och underskott förhindras den dubbelbeskattning av koncernen som annars skulle ske, dvs att avdrag inte skulle ha medgivits någonstans.¹⁰²

Skillnaden mellan regelsystemen är, vilket påpekas av bla Barenfeld, istället tekniken för hur resultatutjämnningen uppnås. De brittiska reglerna medger konsolidering genom avdrag för dotterbolags förluster, medan detta i Sverige istället uppnås genom att tillåta koncernbidrag som är avdragsgilla för givaren och skattepliktiga för mottagaren.¹⁰³ Skillnaden ligger alltså i vilket av bolagen som kvittningen sker.¹⁰⁴

Barenfelds åsikt är att de tekniska skillnaderna - konsolidering genom att tillåta överföringar av förluster till vinstbolag (brittiska systemet), respektive överföring av vinster till förlustbolag (svenska systemet), inte borde ha någon betydelse för i vilken utsträckning resultatutjämnning ska tillåtas inom unionen.¹⁰⁵ Denna uppfattning torde delas även av Skatterättsnämnden, som i ett stort antal förhandsbesked tillämpat slutsatserna från Marks & Spencer beträffande de svenska reglerna om koncernbidrag.¹⁰⁶

För egen del ansluter jag mig till Barenfelds uppfattning och anser att resonemanget i Marks & Spencer därför borde kunna appliceras på svenska förhållanden, de olika konsolideringsmetoderna till trots. I ett väsentligt avseende skiljer sig dock det svenska systemet från det brittiska - kravet på beskattning hos mottagaren, vilket diskuteras i nedanstående avsnitt.

6.1.2 Betydelsen av beskattning i mottagarens hemviststat?

Detta avsnitt har delats upp utifrån konsekvenserna då mottagaren av koncernbidraget beskattas respektive inte beskattas för detta i sin hemviststat. Den första situationen – att mottagaren faktiskt beskattas i sin hemviststat, får betydelse redan beträffande tillämpningen av rättfärdigandegrunderna, dvs huruvida ett hinder mot etableringsfriheten, i form av en nationell regel, över huvud taget kan rättfärdigas.

Den andra situationen – att mottagaren inte beskattas i sin hemviststat, har diskuterats i doktrin och vilken betydelse detta får vid tillämpningen av den proportionalitetsventil som stadgades i Marks & Spencer-målet¹⁰⁷,

¹⁰² Barenfeld, sid. 34.

¹⁰³ IL 35 kap. 1 §.

¹⁰⁴ Barenfeld, sid 34.

¹⁰⁵ Ibid, sid 35.

¹⁰⁶ Se avsnitt 5 ovan.

¹⁰⁷ C-446/03 Marks & Spencer, p 55.

dvs de situationer då dotterföretagets förluster är slutliga. Tanken är därför att i framställningen röra sig från rättfärdigandegrunderna till proportionalitetsventilen, såsom de framgår i Marks & Spencer-domen.

6.1.2.1 Konsekvenser när beskattning faktiskt sker hos mottagaren

Diskussionen kring frågan om betydelsen av beskattning hos mottagaren, har mest handlat om huruvida utebliven beskattning i mottagarbolagets hemviststat innebär att avdrag för koncernbidrag inte kan medges i givarens hemviststat. En annan sida av frågan är istället vilka konsekvenser som följer då beskattning faktiskt sker hos mottagaren, vilket är fallet exempelvis i Sverige, Finland och Lettland.¹⁰⁸

Koncernbidrag från inhemskt moderbolag till utländskt dotterbolag

I Marks & Spencer-målet kom man fram till att de nationella reglerna utgjorde hinder mot etableringsfriheten, eftersom resultatutjämnning inom en koncern inte accepterades då utländska koncernföretag var inblandade. EG-domstolen angav härvid tre rättfärdigande grunder¹⁰⁹ för att detta hinder mot etableringsfriheten skulle kunna godtas. Dessa rättfärdigande grunder var:

1. att bevara den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna,
2. att eliminera risken för att förlusterna beaktas två gånger,
3. att eliminera risken för skatteundandragande.

Av domen framgår att hindret rättfärdigades med hänsyn till samtliga tre rättfärdigande grunder. Detta skulle kunna tolkas som att samtliga dessa tre rättfärdigande grunder måste vara uppfyllda för att hindret mot etableringsfriheten ska kunna rättfärdigas.¹¹⁰

I det aktuella fallet kom EG-domstolen fram till att samtliga rättfärdigande grunder faktiskt var uppfyllda, och att hindret mot etableringsfriheten därför kunde rättfärdigas. Man öppnade dock en säkerhetsventil genom proportionalitetsprövningen, som uttryckte att den brittiska lagstiftningen emellertid gick utöver vad som var nödvändigt i de fall då mottagaren hade uttömt möjligheterna att utnyttja förlusterna.¹¹¹ Denna proportionalitetsventil kommer att diskuteras utförligare i ett senare avsnitt.

¹⁰⁸ Brokelind 2006, sid 652.

¹⁰⁹ C-446/03 Marks & Spencer, p 46, 47 och 49.

¹¹⁰ Ibid, p 51.

¹¹¹ C-446/03 Marks & Spencer, p 55.

De brittiska regler som bedömdes i Marks & Spencer syftade, precis som de svenska reglerna, till att skapa skatteneutralitet inom en koncern, även om konsolideringstekniken inte är den samma. När slutsatserna från Marks & Spencer appliceras på de svenska reglerna blir det intressant att studera rättfärdigandegrunderna i de situationer då koncernbidraget faktiskt beskattas i mottagarens hemviststat.

Den andra av rättfärdigandegrunderna, som återgivits ovan - eliminering av risken för att förlusterna beaktas två gånger, torde inte anses vara uppfylld om koncernbidraget faktiskt beskattas hos mottagaren. Detta då det i en sådan situation inte finns någon risk för sk dubbel icke-beskattning.

Då man, vilket nämnts ovan, skulle kunna tolka EG-domstolens skrivning¹¹² som att samtliga tre rättfärdigande grunder ska vara uppfyllda, borde det i så fall innebära att hindret mot etableringsfriheten i en sådan situation inte kan rättfärdigas. Slutsatsen borde därför i så fall bli att avdrag för koncernbidrag alltid borde medges om koncernbidraget beskattas i mottagarens hemviststat. Man skulle då inte ens behöva komma in på den undantagssituation som fångas upp av proportionalitetsbedömningen - huruvida mottagarens förluster är slutliga eller inte.¹¹³

Koncernbidrag från inhemskt dotterbolag till utländskt moderbolag

Även i Oy Esab-målet kom generaladvokaten fram till att kravet i den finländska lagstiftningen, att mottagaren måste vara skattskyldig i Finland för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till, utgjorde ett hinder för etableringsfriheten enligt EG-fördraget.¹¹⁴

Generaladvokaten tog därefter också upp de rättfärdigande grunder som fastställts i Marks & Spencer-domen.¹¹⁵ Tillämpningen av dessa skiljer sig emellertid till viss del från Marks & Spencer-domen. Vid bedömningen av rättfärdigandegrunderna förefaller det som att EG-domstolen i Marks & Spencer-domen ansåg att *samtliga* tre rättfärdigande grunder måste vara uppfyllda¹¹⁶, för att hindret för etableringsfriheten skulle kunna rättfärdigas.

Denna tillämpning övergavs av Generaladvokaten som i sitt förslag till dom ansåg att rättfärdigandegrunderna inte är kumulativa. Hon ansåg istället att rättfärdigandegrunden att bevara den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten, vägde tyngre än rättfärdigandegrunden att hindra dubbel icke-beskattning. Det saknar därför betydelse om denna senare rättfärdigande grund inte är uppfylld, så länge den förra är det.¹¹⁷ Det sätt

¹¹² Ibid, p 51.

¹¹³ Ibid, p 55.

¹¹⁴ C-231/05 Oy Esab, p 25.

¹¹⁵ Ibid, p 47.

¹¹⁶ C-446/03 Marks & Spencer, p 51.

¹¹⁷ C-231/05 Oy Esab, p 67-69.

som Generaladvokatens förslag till dom behandlar rättfärdigande-grunderna framstår således som en direkt motsats till vad EG-domstolen uttalade i Marks & Spencer-domen.

Man skulle kunna fråga sig om denna annorlunda bedömning kan bero på att det i Oy Esab rörde sig om avdrag för en sekundär etablering, medan det i Marks & Spencer istället förelåg en primär etablering. Detta uttrycks emellertid inte explicit i förslaget till dom.

Vad som ska anses gälla kanske ska vara osagt, men det kommer att bli ytterst intressant att se om EG-domstolen står fast vid denna inkonsekvens när domen avkunnas. Det bör noteras att koncernbidraget i det aktuella fallet inte utgjorde skattepliktig inkomst hos mottagaren, men Generaladvokaten diskuterade likväl frågan.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked¹¹⁸ tagit ställning till ett fall där koncernbidrag lämnades från ett svenskt dotterföretag till ett finländskt moderföretag. Koncernbidraget beskattades således i mottagarens hemviststat. Avdrag medgavs emellertid inte med hänvisning till vissa av rättfärdigande-grunderna från Marks & Spencer samt Futura-målet. Skatterättsnämnden kommenterade inte betydelsen av om det mottagna koncernbidraget beskattats eller inte i mottagarstaten.

6.1.2.2 Konsekvenser vid utebliven beskattning hos mottagaren

Av de svenska reglerna framgår att avdragsrätt för koncernbidrag bl.a. förutsätter att mottagaren är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Det har dock konstaterats att det av Marks & Spencer-domen följer att koncernbidrag ändå ska medges i vissa situationer, trots att mottagaren inte är skattskyldig för koncernbidraget i Sverige.¹¹⁹

Ytterligare en förutsättning som ställs upp i de svenska reglerna är att avdrag medges i den mån som mottagaren tar upp bidraget till beskattning.¹²⁰ Att kravet på *beskattning i Sverige* inte kan göras gällande i alla situationer är klart, men frågan är hur man ska ställa sig till kravet på att bidraget *beskattas över huvud taget* i dotterbolagets hemviststat. Regeln som sådan torde inte innebära ett hinder för etableringsfriheten av något slag, eftersom detta villkor är det samma oavsett om det mottagande koncernbolaget beskattas i Sverige eller någon annan medlemsstat. I flera medlemsstaters skattesystem är det för övrigt inte säkert att ett koncernbidrag skulle utgöra en skattepliktig inkomst. Eventuellt skulle det behandlas som ett skattefritt aktieägartillskott eller en skattefri utdelning.¹²¹

¹¹⁸ SRN 2006-09-29, se Skatteverkets rättsfallsamling, 28/06.

¹¹⁹ C-446/03 Marks & Spencer, p 55.

¹²⁰ Se 35 kap. 1 § IL samt RÅ 2006 not 40.

¹²¹ Barenfeld, sid 36.

Det har uttryckts en del varierande uppfattningar i doktrin. Lena Lindström-Ihre och Annelie Nilsson anser exempelvis att kravet på att koncernbidraget ska vara skattepliktigt utgör en förutsättning för att avdrag ska kunna medges, dock utan att motivera detta närmare än att hänvisa till de svenska interna reglerna.¹²² Jesper Barenfeld anser istället att det kan ifrågasättas huruvida avdragsrätten förutsätter att koncernbidraget faktiskt tas upp till beskattning i mottagarlandet, eller om det räcker med att det tas upp i deklARATIONEN oavsett om det är skattepliktigt eller inte. Detta motiveras med att proportionalitetsventilen i Marks & Spencer, genom att medge avdrag för slutliga förluster, syftar till att hindra dubbla avdrag och att undvika sådan dubbelbeskattning som annars skulle ha avhjälpits mellan två inhemska företag. Det innebär att rätten till avdrag inte påverkas av huruvida koncernbidraget faktiskt tas upp till beskattning i mottagarlandet eller inte. Oavsett hur bidraget behandlas i mottagarlandet skulle ett sådant avdragsförbud medföra en oproportionerlig dubbelbeskattning.¹²³

Synpunkten kan illustreras med två enkla exempel - Om mottagarlandet behandlar koncernbidraget som en skattepliktig inkomst kvittas det direkt mot den slutliga förlusten. Förlusten är därigenom förverkad och kan inte utnyttjas igen i mottagarlandet. Om mottagarlandet istället behandlar koncernbidraget som en skattefri inkomst kan koncernbidraget inte kvittas direkt mot förlusten som i föregående fall. Kvittning kan dock sägas ske "indirekt". Det faktum att inkomsten är skattefri i mottagarlandet matchas nämligen av att förlusten är slutlig och därmed inte kan utnyttjas i något annat avseende. Förutsatt att koncernbidraget inte överstiger förlusten tar dessa därför ut varandra även om någon aktiv kvittning inte sker. Om avdrag för koncernbidrag inte skulle medges i denna situation skulle därför på samma sätt innebära att förlusten går om intet med dubbelbeskattning som följd, trots att mottagarbolaget har uttömt sina möjligheter att använda den i sitt hemland.¹²⁴

Det är värt att i sammanhanget påpeka att Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked¹²⁵, som har återgivits ovan, medgav avdrag för koncernbidrag trots att bidraget inte beskattades i dotterbolagets hemviststat. Förhandsbeskedet överklagades av Skatteverket med hänvisning till att kravet på beskattning hos mottagaren inte var uppfyllt. Regeringsrätten har dock ännu inte tagit ställning i ärendet. I dagsläget får man förmoda att utebliven beskattning hos mottagaren inte hindrar rätten till avdrag för koncernbidrag om övriga förutsättningar är uppfyllda. Det är likväl intressant att fundera över vilken betydelse beskattning eller inte hos mottagaren skulle kunna innebära för tillämpningen av Marks & Spencer-doktrinen.

¹²² Lindström-Ihre och Nilsson, sid 465.

¹²³ Barenfeld, sid 35.

¹²⁴ Ibid, sid 36-37.

¹²⁵ SRN 2007-03-01, se Skatteverkets rättsfallsamling 7/07.

6.1.3 Koncernbidrag från svenskt dotterföretag till utländskt moderföretag?

I föregående avsnitt 6.1.2 har berörts rättfärdigandet av nationella regler som utgör hinder mot etableringsfriheten avseende gränsöverskridande förlustöverföringar. Särskilt inriktades föregående avsnitt på den rättfärdigande grund i Marks & Spencer som avsåg dubbel icke-beskattning, och vilken verkan beskattning av koncernbidrag i mottagarens hemviststat.¹²⁶

I detta avsnitt fortsätter diskussionen angående rättfärdigande grunderna, men med målsättningen att försöka förstå skillnaden mellan Marks & Spencer-domen och Generaladvokatens förslag till dom i Oy Esab. Vidare diskuteras också den proportionalitetsprövning som gjordes i Marks & Spencer, och huruvida denna kan appliceras på förhållandena i Oy Esab.

Beträffande proportionalitetsprövningen så stipulerade Marks & Spencer-domen att överföring av förluster från dotterbolag till moderbolag skulle tillåtas i de situationer då dotterbolagets förluster inte längre kunde utnyttjas i dotterbolagets hemviststat.¹²⁷ Motsvarande torde därför gälla beträffande ett svenskt moderföretags avdrag för koncernbidrag till ett utländskt dotterföretag, vars förluster inte kan utnyttjas i dotterföretagets hemviststat.

Frågan är då hur man ska bedöma det omvända fallet, dvs möjligheterna för ett svenskt dotterföretag att lämna avdragsgillt koncernbidrag till ett utländskt moderföretag med förluster som inte kan utnyttjas?

6.1.3.1 Rättfärdigande av hinder mot etableringsfriheten - Distinktionen mellan primär- respektive sekundäretablering

Innan man analyserar Oy Esab är det enligt min mening intressant att först jämföra förhållandena i Futura-målet och Marks & Spencer-målet. I Futura-målet ansågs territorialitetsprincipen ensam rättfärdiga det hinder för etableringsfriheten som hindrade gränsöverskridande förlustöverföring (se avsnitt 4.2). Det är svårt att säga om EG-domstolens resonemang Marks & Spencer ska ses som en precisering av innebörden av territorialitetsprincipen som sådan, eller om den helhetsbedömning som gjordes var frikopplad från denna princip.

Som framgått ovan av Futura-målet (se referat avsnitt 4.2) så följer att gränsöverskridande förlustöverföringar hindrades kategoriskt av den sk territorialitetsprincipen. Även i Marks & Spencer tog EG-domstolen avstamp i denna princip. Man kom dock fram till att principen inte ensam kunde rättfärdiga den nationella regel som utgjorde ett hinder mot etable-

¹²⁶ C-446/03 Marks & Spencer, p 51.

¹²⁷ Ibid, p 55.

ringsfriheten. Istället krävdes att den kombinerades med två andra rättfärdigande grunder - hinder av dubbel icke-beskattnings samt att motverka skatteundrandragande.¹²⁸ Något skäl för denna skillnad anges inte i Marks & Spencer-domen.¹²⁹

Ståhl och Persson Österman anser det troligt att denna skillnad beror på att det i Futura handlade om källstatens (värdstaten för en sekundär etablering) skyldighet att beakta förluster som uppkommit i moderföretagets hemland, medan det i Marks & Spencer var fråga om hemstatens (hemviststaten för en primär etablering) skyldighet att beakta förluster som uppkommit i dotterföretagets hemland. Detta indikerar därför att EG-domstolen, i alla fall när det gäller förlustutjämning, ställer större krav på hemstaten än på källstaten att motverka de negativa skatteeffekterna som kan uppkomma pga att en verksamhet bedrivs i flera medlemsstater.¹³⁰

Från en generell ståndpunkt uppfattar jag, att var man landar i sin bedömning av förhållandena i Esab till viss del beror på hur man ser på Futura- respektive Marks & Spencer-målet i förhållande till varandra - om man antingen ser Marks & Spencer som ett nytt spår och en utveckling av Futura, eller enbart en modifiering av Futura som bara är tillämplig i samband med förluster hos utländska dotterföretag. Den senare av dessa slutsatser skulle också vara i linje med Ståhl och Persson Östermans åsikt ovan. Att döma av Skatterättsnämndens förhandsbesked (se avsnitt 5) är det uppenbart att också Skatterättsnämnden kommit fram till den senare slutsatsen.

När man läser Generaladvokatens förslag till dom i Oy Esab finner sig emellertid en viss osäkerhet. Detta då hon inte använder sig kategoriskt av territorialitetsprincipen som i Futura-målet, utan istället anger och tillämpar de rättfärdigande grunder som fastslagits i Marks & Spencer. Det känns dock som att hon försöker böja tillbaka dessa rättfärdigande grunder till territorialitetsprincipen i Futura-målet. Detta genom att hävda att samtliga tre rättfärdigande grunder syftar till samma sak, och genom att därmed reducera grunden om dubbel icke-beskattnings till en integrerad och underordnad del av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Detta motiveras med att den valrätt som annars skulle uppstå skulle bli alltför stor. Just denna valrätt har för övrigt också varit framträdande i Skatterättsnämndens förhandsbesked. Det känns som att Generaladvokaten ville hålla fast vid Futura-målets territorialitetsprincip, men samtidigt vill göra detta genom att argumentera i de termer som används i Marks & Spencer.

Ståhl och Perssons Östermans teori, om EG-domstolens benägenhet att i större utsträckning acceptera och rättfärdiga hinder mot etableringsfrihe-

¹²⁸ C-446/03 Marks & Spencer, p 46, 47, 49 och 51. Det bör noteras att man inte explicit åberopar territorialitetsprincipen utan istället medlemsstaternas väl avvägda rätt till fördelning av skatteintäkter.

¹²⁹ Ståhl och Persson Österman, sid 157.

¹³⁰ Ibid, sid 157.

ten i skattsammanhang beträffande värdstater för en sekundär etablering, är trolig men det finns enligt min mening argument för motsatsen. En annan åsikt som har framförts, för att avdrag för koncernbidrag skulle kunna komma i fråga även då koncernbidraget lämnas från svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag, är det sk Lankhorst-målet.¹³¹

Lankhorst-målet¹³² rörde för visso inte resultatöverföringar i form av koncernbidrag, utan gällde istället de tyska reglerna mot underkapitalisering. Målet avsåg räntebetalningar från ett tyskt dotterbolag till det holländskt moderbolag. Om en sådan betalning gjorts till ett tyskt moderbolag hade avdrag medgivits för ränteutgifter. Då moderbolaget istället var utländskt, vägrades avdrag och utbetalningen klassificerades som en icke-avdragsgill utdelning.¹³³ En sådan skillnad i behandling av dotterbolag med säte i Tyskland, beroende på var deras moderbolag har sitt säte, gjorde det enligt EG-domstolen mindre attraktivt för bolag med säte i andra medlemsstater att utöva etableringsfriheten. Den tyska lagstiftningen ansågs därför utgöra hinder för etableringsfriheten, vilket inte kunde rättfärdigas.¹³⁴

Även Lankhorst avsåg nekat avdrag för överföring till moderbolag på grund av att mottagaren inte var skattskyldig för beloppet i dotterbolagets hemviststat. Huruvida Lankhorst kan tillämpas analogt i koncernbidragssituationen kanske ska vara osagt. Det hade dock varit intressant om detta hade åberopats och prövats av EG-domstolen i Oy Esab.

6.1.3.2 Skatterättsnämndens resonemang

Skatterättsnämnden har i ovan återgivna förhandsbesked¹³⁵ också tagit ställning till problemet. Man får anta att nämnden inväntade Generaladvokatens förslag till dom i Oy Esab-målet, eftersom förhandsbeskeden kom kort tid efter att förslaget till dom hade publicerats. Nämnden har i sina förhandsbesked kommit fram till samma slutsats som Generaladvokaten, dvs att avdrag för koncernbidrag inte kan medges från ett svenskt dotterföretag till ett utländskt moderföretag.

Skatterättsnämnden valde en delvis annan motivering än den Generaladvokaten använde i Oy Esab. Man åberopade bla till stöd för sitt ställningstagande det sk Futura-målet (se referat i avsnitt 4.2) där ett franskt bolag med en filial i Luxemburg, med stöd av den sk territorialitetsprincipen, nekades förlustavdrag i Luxemburg beträffande förluster som var åtminstone delvis hänförliga till verksamheten i Frankrike.

¹³¹ Se bla KPMG, Skattenyheter 2005, nr 21, sid 2.

¹³² C-324/00 Lankhorst-Hohorst.

¹³³ Ibid, p 3.

¹³⁴ Ibid, p 32.

¹³⁵ Se bla SRN 2006-09-29, Skatteverkets rättsfallssamling, 28/06.

Skatterättsnämnden anförde vidare i sitt förhandsbesked att utgången i Futura-målet avgjordes av det faktum att filialen i Luxemburg utgjorde en sk sekundär etablering, och att det av denna anledning inte fanns skäl för Luxemburg att godta de från Frankrike importerade förlusterna. Detta eftersom Luxemburg endast beskattade överskott hänförligt till filialen i Luxemburg. Då även det svenska dotterbolaget utgjorde en sekundär etablering av det utländska moderbolaget ansåg Skatterättsnämnden att man analogt kunde tillämpa slutsatserna från Futura-målet.

Det framstår som anmärkningsvärt att nämnden enkom lutar sig mot territorialitetsprincipen från Futura-målet. Detta då principens betydelse har varit omdiskuterad, främst i samband med målet Bosal Holding.¹³⁶ Nämnden betonade också i likhet med Generaladvokaten att möjligheten att lämna koncernbidrag skulle ge koncernen en alltför stor möjlighet att välja var dess förluster skulle beaktas. Nämnden ansåg därför att motverkandet av en sådan valrätt utgjorde grund för att rättfärdiga den svenska bestämmelsen.

Den proportionalitetsbedömning som tillämpades i Marks & Spencer-målet berördes inte alls, och nämnden förefaller i likhet med Generaladvokaten, tolka denna proportionalitetsventil strikt och inte utsträcka den utöver de exakta förutsättningarna som gällde i Marks & Spencer-målet.¹³⁷

6.1.3.3 Generaladvokatens resonemang i Oy Esab avseende proportionalitetsbedömningen

Frågan huruvida koncernbidrag med avdragsrätt kunde lämnas från inhemskt dotterföretag till utländskt moderföretag bedömdes som ovan nämnts i Oy Esab. Något förenklat skulle man kunna säga att Generaladvokaten i Oy Esab kom fram till att vägrat avdrag för koncernbidrag till utländskt moderbolag utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten, men att detta i likhet med Marks & Spencer-målet kunde rättfärdigas.¹³⁸

I Marks & Spencer ansåg EG-domstolen att de brittiska reglerna, trots att hindret kunde rättfärdigas, ändå inte kunde anses som proportionerliga i de situationer då dotterbolagets möjligheter att utnyttja förlusterna var uttömda. I Oy Esab nämndes denna proportionalitetsbedömning snarast i förbifarten. Det konstaterades emellertid snabbt att dessa förutsättningar inte var för handen, varför de finska reglerna godtogs.¹³⁹

Intressant är emellertid vad som faktiskt avsågs med skrivningen att ”förutsättningarna inte var för handen”? I Oy Esab var det brittiska moderföretagets förluster inte slutliga. Men var det enbart det faktum att för-

¹³⁶ Johansson, sid 231. Jfr C-168/01 Bosal Holding.

¹³⁷ Ibid, sid 231.

¹³⁸ C-231/05 Oy Esab, p 65.

¹³⁹ C-231/05 Oy Esab, p 70.

lusterna inte var slutliga som fällde avgörandet? Eller var det kombinationen av att det rörde sig om icke slutliga förluster *och* att förlusterna dessutom fanns hos ett utländskt moderföretag istället för ett utländskt dotterföretag? Finns det över huvud taget några möjligheter till avdrag för koncernbidrag till ett utländskt moderföretag, under förutsättning att moderföretagets förluster är slutliga? Det hade enligt min mening varit önskvärt med en tydligare skrivning i förslaget till dom beträffande denna fråga för att undanröja eventuella tvivel. Förhoppningsvis kommer EG-domstolen att göra detta när dom avkunnas i ärendet.

6.1.3.4 Syftet med proportionalitetsprövningen i Marks & Spencer

Utöver det mer generella perspektivet, beträffande skillnaden mellan primär- och sekundäretableringar, tycker jag att det är relevant att också fundera närmare angående avsikten med EG-domstolens proportionalitetsbedömning i Marks & Spencer, dvs att förlustöverföring ska kunna medges i de fall då förlusterna är slutliga och inte kan utnyttjas i dotterföretagets hemviststat.¹⁴⁰ Som jag ser det uppstår vid en överföring av förluster/koncernbidrag över gränserna tre olika varianter av beskattningskonsekvenser inom en koncern:

1. Avdrag i båda staterna (dubbel icke-beskattnig)
2. Avdrag i en av staterna
3. Inget avdrag någonstans (dubbelbeskattnig)

Avseende de förlustöverföringarna som bedömdes i Marks & Spencer, så innebar rättfärdigandegrunderna att det faktum att om förlusten fick överföras och dras av i Storbritannien, samtidigt som den kunde beaktas i förlustbolagets hemviststat, skulle det leda till sk dubbel icke-beskattnig (alternativ 1). Man ansåg därför att de brittiska reglerna som stoppade förlustavdraget var berättigade.¹⁴¹

Man kom dock fram till att i de situationer då förlustbolaget hade slutliga förluster, som förlustbolaget alltså inte kunde tillgodogöra sig, istället resulterade i dubbelbeskattnig (alternativ 3), dvs inget avdrag någonstans.¹⁴² I de situationerna ansågs det oproportionerligt att inte medge moderbolaget avdrag för dotterbolagets förluster. EG-domstolens resonemang synes därför syfta till att uppnå att avdrag medges i en av staterna (alternativ 2). Man vill alltså undvika både dubbel icke-beskattnig och dubbelbeskattnig.

Med beaktande av detta kan man enligt min mening argumentera för att detta syfte skulle kunna anses vara uppfyllt även i de fall då koncernbidrag lämnas från ett svenskt dotterföretag till ett utländskt moderföretag,

¹⁴⁰ C-446/03 Marks & Spencer, p 55.

¹⁴¹ Ibid, p 51.

¹⁴² Ibid, p 55.

under förutsättning att förlusterna är slutliga och inte längre kan utnyttjas av moderföretaget i dess hemviststat. Frågan är varför det skulle vara mer proportionerligt att underkänna en sådan förlustöverföring?

Som har diskuterats i avsnitt 6.3.2, så kan det ifrågasättas om avdrag för koncernbidrag över huvud taget kan nekas om bidraget beskattas hos mottagaren, oavsett om mottagarens förluster är slutliga eller inte. Detta då man i sådant fall hamnar direkt i alternativ 2, vilket förefaller vara målet enligt EG-domstolens resonemang. I en sådan situation faller regler som hindrar gränsöverskridande koncernbidrag redan på rättfärdigande-grunderna, eftersom skatteplikt hos mottagaren direkt eliminerar dubbel icke-beskattning.

6.2 Tillämpningsproblem

Detta avsnitt syftar inte till att diskutera principfrågor, utan istället koncentrera sig på lite mer praktiska tillämpningsproblem som uppstår när slutsatserna från Marks & Spencer appliceras på verkliga förhållanden. Framförallt vad som menas med att förluster är slutliga, samt vilket lands lagstiftning som ska tillämpas för att fastställa förlusternas storlek, vilket också har betydelse för eventuella koncernbidrags storlek.

6.2.1 Innebörden av att förlusterna är slutliga?

I Marks & Spencer-domen kom EG-domstolen fram till att även om ett hinder mot etableringsfriheten, i form av lagstiftning mot gränsöverskridande koncernöverföringar, kan rättfärdigas så ska avdrag ändå medges i vissa situationer enligt den proportionalitetsbedömning som stipulerades i domen. Denna säkerhetsventil gick ut på att inhemska moderbolag ska medges förlustavdrag beträffande förluster hos utländska dotterbolag där möjligheterna att utnyttja förlusterna i dotterbolagets hemviststat är uttömda, dvs att förlusterna är slutliga.¹⁴³ Frågan som infinner sig är då vad som menas med att förlusterna är slutliga.

Rent praktiskt torde bedömningen huruvida förlusterna är slutliga bli aktuella i två situationer – när förluster kvarstår vid likvidation och när en förlust inte längre kan rullas framåt eller bakåt mellan olika beskattningsår (begränsad carry forward eller carry back).

Jesper Barenfeld tar, i en artikel i Svensk Skattetidning¹⁴⁴, upp en intressant frågeställning angående problemen hur man ska kunna visa att en

¹⁴³ C-446/03 Marks & Spencer, p 55.

¹⁴⁴ Barenfeld, sid 27-40.

förlust faktiskt är slutlig. Som ett exempel anges situationen att det utländska dotterbolaget blir omtaxerat och att en förlust som ursprungligen var att betrakta som slutlig därför övergår till en vinst. En sådan situation skulle kunna uppstå om en inkomst som inte tagits upp till beskattning vid en senare prövning anses vara skattepliktig.

En annan möjlighet är att lagstiftningen beträffande begränsning i tiden för carry forward ändras med retroaktiv verkan. Vad som kan tänkas gälla här framgår inte av Marks & Spencer-domen, dvs i vilken grad ”slutligheten” ska göras sannolik. Barenfeld poängterar behovet av att säkerställa en tillfredställande förutsägbarhet, och att bedömningen därför borde ske utifrån vad som var känt och konstaterbart vid tidpunkten för beslutet om avdragsmöjligheten. Det är därför viktigt att medgivet avdrag inte kan återkallas på grund av senare händelser som ligger utanför den skattskyldiges kontroll, såsom ändrad lagstiftning.¹⁴⁵

I ett förhandsbesked som lämnats från Skatterättsnämnden¹⁴⁶ så har Skatteverket överklagat ett fall då det mottagande dotterbolagets förluster varit slutliga på grund av lagstiftningen i dotterbolagets hemviststat. I det aktuella fallet gällde sk carry forwardregler med tidsbegränsning. Enligt Skatteverkets uppfattning torde därför avdrag för koncernbidrag bli aktuellt endast i de fall då förlusterna inte kan utnyttjas på grund av likvidation. Det återstår att se hur Regeringsrätten kommer att bedöma frågan i det överklagade förhandsbeskedet, men för egen del skulle jag bli förvånad om Regeringsrätten gav bifall för Skatteverkets yrkande i detta avseende.

Betydelsen av carry forward-reglernas utformning i mottagarens hemviststat?

Skattekonslterna Lena Lindström-Ihre och Annelie Nilsson har, i en artikel i Skattenytt¹⁴⁷, hävdats att förekomsten av carry forward regler i mottagarens hemviststat inte bör påverka möjligheten att lämna koncernbidrag till förlustbringande utländskt dotterbolag. Detta oavsett om dessa regler innehåller tidsbegränsningar eller inte.¹⁴⁸ Enligt denna tolkning är det tillräckligt att underskottet inte kan kvittas mot årets- eller tidigare års vinster. Författarna utgår ifrån att koncernbidrag kan bli aktuellt endast i de fall då bidraget beskattas i mottagarstaten, vilket då kommer att eliminera dotterbolagets underskott för året. Det får till följd att så stor del av underskottet som motsvarar det mottagna koncernbidraget inte kommer att kunna utnyttjas för framtida beskattningsår, vilket i så fall skulle eliminera risken för dubbelt utnyttjande av underskott.¹⁴⁹

¹⁴⁵ Ibid, sid 30-31.

¹⁴⁶ SRN 2007-03-01, se Skatteverkets rättsfallsamling 7/07.

¹⁴⁷ Lindström-Ihre och Nilsson, sid 462-466.

¹⁴⁸ Ibid, sid 464.

¹⁴⁹ Lindström-Ihre och Nilsson, sid 465.

För egen del ställer jag mig tveksam till denna ståndpunkt. Detta därför att följden av resonemanget innebär att förlusten blir slutlig *på grund av* att koncernbidraget lämnas. Enligt min mening är istället det faktum att förlusten redan är slutlig - innan ett eventuellt koncernbidrag lämnas, istället *en förutsättning* för att koncernbidrag över huvud taget ska kunna lämnas. Min uppfattning är därför att förlusten blir slutligt först när tidsfristen i carry forwardreglerna i dotterbolagslandet innebär att en förlust inte längre kan utnyttjas som denna kan täckas med ett koncernbidrag.

6.2.2 Vilken stats regler ska användas för att bestämma underskottets storlek?

Som konstaterats ovan så kan koncernbidrag endast bli aktuellt till den del som de utländska koncernbolagen har förluster, vilka inte kan utnyttjas i dess hemviststat.¹⁵⁰ Storleken på koncernbidrag till utländska koncernbolag är således beroende av storleken på det utländska koncernbolagets förluster.¹⁵¹ En intressant fråga är därför vilken stats regler som ska tillämpas för att fastställa det utländska koncernbolagets förluster – det utländska bolagets hemviststat eller den stat där avdrag för koncernbidrag medges? Då staterna har olika regler angående vinst- och förlustberäkning, kan resultatet antas skilja sig väsentligt angående hur stor den eventuella förlusten, och således också koncernbidraget blir.

I Marks & Spencer-målet kom frågan aldrig att prövas av EG-domstolen eftersom parterna kom överens om att underskottets storlek skulle fastställas enligt brittiska regler.¹⁵² För svenskt vidkommande, så har Skatterättsnämnden tagit ställning till frågan i ett av sina förhandsbesked¹⁵³. Nämnden angav där att underskottet ska beräknas enligt båda staternas regler och att avdrag ska medges med det lägsta av dessa två belopp. Ett sådant förfarande torde vara mycket kostsamt och praktiskt komplicerat. Frågan är också om det skulle anses vara förenligt med EG-rätten, då det innebär särskilda krav på ett svenskt moderbolag som har ett utländskt dotterbolag jämfört med om dotterbolaget istället hade varit svenskt.

Det bör nämnas att förhandsbeskedet är överklagat, och det återstår att se hur Regeringsrätten kommer att ställa sig i frågan.

¹⁵⁰ Detta syftar på proportionalitetsprövningen i Marks & Spencer, och beaktar inte den diskussion som förts huruvida det skulle finnas en generell avdragsrätt för koncernbidrag i de fall då bidraget beskattas hos mottagaren.

¹⁵¹ RÅ 2006 not 40.

¹⁵² C-446/03 Marks & Spencer, p 22.

¹⁵³ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2006-11-08. Se Skatteverkets rättsfallssamling 34/06.

6.3 Sammanfattande slutsatser

I ett större perspektiv så illustrerar Marks & Spencer- och Oy Esab-målet de problem och motsättningar som EU står inför i sin målsättning att skapa en fri inre marknad där aktörer fritt ska kunna bedriva näringsverksamhet vilket förutsätter en harmoniserad skattelagstiftning, medan medlemsstaterna vill behålla både sina skattebaser och sin makt över skatteinivåerna.

I korthet innebär Marks & Spencer-domen att koncernbidrag kan lämnas till utländska dotterföretag, i den mån detta dotterföretag har slutliga förluster. Så långt torde det stå klart att de svenska koncernbidragsreglerna måste ändras. Om dotterföretaget beskattas för koncernbidraget i sin hemviststat torde förlusterna inte ens behöva vara slutliga.

Beträffande koncernbidrag från ett svenskt dotterföretag till ett utländskt syster-/moderföretag så återstår det att se vad EG-domstolen kommer fram till i sin dom i Oy Esab. Vad som talar för att sådant avdrag inte skulle medges, är naturligtvis Generaladvokatens förslag till dom i målet. Mot denna kan argumenteras att beskattning i mottagarstaten skulle kunna innebära att avdrag kan medges. Likaså, mot bakgrund av syftet till EG-domstolens proportionalitetsbedömning i Marks & Spencer, borde man också kunna argumentera för att denna borde tillämpas även när koncernbidrag går i motsatt riktning. Även en analog tillämpning av Lankhorst-målet är tänkbar. Esab-domen kommer dock att bli ett välkommet klagörande i frågan.

För svenskt vidkommande så står det klart att de svenska reglerna till viss del måste ändras. I vilken omfattning detta måste ske beror naturligtvis på utgången i Esab-målet. Efter Marks & Spencer-domen måste det absoluta kravet på att det mottagna bidraget ska beskattas i Sverige ändras, så att även avdrag till utländska dotterbolag med slutliga förluster kan medges. Personligen tycker jag också att sådant avdrag också borde medges i de situationer då mottagaren beskattas för koncernbidraget i sin hemviststat, oavsett om förlusten är slutlig eller inte. Vad avser bidrag från dotterbolag till moderbolag är detta mer oklart, och domen i Oy Esab bör som sagt inväntas innan några definitiva slutsatser kan dras.

De nödvändiga lagändringarna innebär också ett behov av hur detta ska gå till rent praktiskt - exempelvis i vilken utsträckning det åligger den som yrkar avdrag för koncernbidrag att visa att förlusterna verkligen är slutliga.

7. Källförteckning

Artiklar

- Barenfeld, Jesper ”Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämning inom EU”
Svensk Skattetidning, 1/2006, sid. 27-40
- Bergström, Sture ”Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel”
Skattenytt 2000, Nr 12, sid 663-670.
- Brokelind, Cécile ”Lindex-målet, fortsättning och slut?”
Svensk Skattetidning, 9/2006, sid. 650-660.
- Brokelind, Cécile ”Lindex-målet i sitt sammanhang”
Svensk Skattetidning, 9/2005, sid. 642-647.
- Dahlberg, Mattias ”EG-domstolens dom i mål C-446/03
Marks & Spencer”
Skattenytt 2006, Nr 3, sid.142-146
- Johansson, Linnéa ”Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämning och dess förenlighet med EG-fördraget”
Skattenytt 2007, Nr 5, sid 224-232.
- KPMG Skattenyheter 2005, nr 21
- Lindström-Ihre, Lena ”Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer – några synpunkter på Skatteverkets tolkningar av
Nilsson, Annelie

domen”

Skattenytt 2006, Nr 7-8, sid. 462-466.

Pelin, Lars

”Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv”

Skattenytt 2006, Nr 7-8, sid. 441-452.

Ståhl, Kristina

”EG-domstolens domar”

Skattenytt 2006, nr 6, sid 363-368.

Ståhl, Kristina

”Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor”

Svensk Skattetidning, 8/2001, sid 739-746.

Böcker

Andersson, Mari

”Inkomstskattelagen – En kommentar.

Saldén Enérus, Anita

Del II”

Tivéus, Ulf

7 upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2007.

Bernitz, U., Heuman, L.,

”Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder”

Leijonhufvud, M., Seipel, P.,

Warnling-Nerep, W., Victorin, A.

8 uppl, Norstedts Juridik, Stockholm, 2004.

Vogel, H.H.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders

“Europarättens grunder”

2 uppl, Norstedts Juridik, Stockholm, 2002.

Dahlberg, Mattias

”Direct taxation in relation to freedom of establishment and the free movement of capital”

Kluwer Law International, 2005.

Dahlberg, Mattias

”Internationell beskattning – En lärobok”

Studentlitteratur, Lund, 2005.

- Fritz, Maria
Hettne, Jörgen
Rundegren, Hans
- ”När tar EG-rätten över? EG-rätten och dess inverkan på den svenska rättsordningen”
2 upplagan, Industrilitteratur, Stockholm, 2001.
- Hagsgård, Anders
- ”EG-rätten i nationell rättstillämpning”
1 upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 1996.
- Ståhl, Kristina
Persson Österman, Roger
- ”EG-skatterätt”
2 upplagan, Iustus Förlag, Uppsala
- Skatteverket
- ”Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet mm vid 2006 års taxering, Del 3”
utgåva 5, Fritzes förlag, Stockholm, 2006.

Rättsfall

Domar från EG-domstolen

C-55/94 Gebhard
C-250/95 Futura Participations SA
C-311/97 Royal Bank of Scotland
C-324/00 Lankhorst-Hohorst
C-168/01 Bosal Holding BV
C-446/03 Marks & Spencer
C-196/04 Cadbury Schweppes
C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation
C-231/05 Oy Esab

Domar från svenska domstolar

RÅ 1996 ref 69
RÅ 1998 ref 6
RÅ 1998 ref 49
RÅ 1999 ref 74
RÅ 2001 ref 79
RÅ 2006 not 40
Kammarrätten i Stockholm, 2005-03-15, Målnr 2883-04
Länsrätten i Vänersborg, 2005-05-30, Målnr 652-04 & 438-05

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämndens förhandsbesked, 2006-09-29, Skatteverkets rättsfallssamling 28/06.
Skatterättsnämndens förhandsbesked, 2006-11-08, Skatteverkets rättsfallssamling, 34/06.
Skatterättsnämndens förhandsbesked, 2007-03-01, Skatteverkets rättsfallssamling, 7/07.

Offentligt tryck

Prop 1999/2000:2

Internet

www.eu-upplysningen.se