



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# 35a kap IL

I förhållande till etableringsfriheten inom EU

Magisteruppsats i affärsrätt (europeisk skatterätt)

Författare: Kim Johansson

Handledare: Anna Gerson

Framläggningsdatum: 2010-12-08

Jönköping: December 2010

## Magisteruppsats i affärsrätt (europeisk skatterätt)

Titel:	35a kap IL – I förhållande till etableringsfriheten inom EU
Författare:	Kim Johansson
Handledare:	Anna Gerson
Datum:	2010-12-08
Ämnesord:	<b>Koncernavdrag, koncernbidrag, gränsöverskridande koncernbidrag, gränsöverskridande förlustutjämnning, etableringsfrihet</b>

---

### Sammanfattning

Regeringsrätten fastslog, genom ett antal rättsfall avkunnade i mars 2009, att de svenska koncernbidragsreglerna inte till fullo var förenliga med etableringsfriheten inom EU. Detta eftersom det sedan Europeiska Unionens Domstols (EUD) avgörande i målet *C-446/03 Marks & Spencer* har stått klart att det inte är förenligt med etableringsfriheten att neka avdrag i de fall där det utländska dotterbolagets förluster är slutliga och det inte finns någon möjlighet att förlusterna skulle kunna komma att beaktas i dotterbolagets hemviststat. Med anledning av Regeringsrättens avgöranden inleddes ett lagstiftningsarbete med syfte att tillgodose etableringsfriheten vid gränsöverskridande förlustutjämningsituationer vilket utmynnade i 35a kapitlet inkomstskattelagen (1999:1229). Kapitlet har dock kritiserats för att det i flertalet situationer är mycket svårt att åtnjuta avdragsrätt då flera kriterier måste vara uppfyllda samt att avdragsrätten är beloppsbegränsad. Uppsatsens syfte är att analysera ifall 35a kapitlet inkomstskattelagen (1999:1229) medger tillräckligt långtgående möjligheter för moderbolag att tillgodoräkna sig förluster i utländska dotterbolag för att reglerna inte kommer anses strida mot etableringsfriheten vid en eventuell prövning av EUD.

De krav för avdragsrätt som kapitlet uppställer har var och en analyserats genom en restriktionsanalys eftersom EUD vanligtvis gör en restriktionsanalys i de fall då det är ursprungsstatens lagstiftning som uppställer ett hinder mot att utöva etableringsfriheten. Slutsatsen av dessa restriktionsanalyser visar att det finns flera situationer där kapitlet uppställer alltför restriktiva möjligheter till gränsöverskridande förlustutjämnning för att EUD skulle anse reglerna vara förenliga med etableringsfriheten inom EU.

## Master's Thesis within Commercial Law (European Taxation)

Title: Chapter 35a of the Swedish Income Tax Act – With regard to the freedom of establishment within the EU

Author: Kim Johansson

Supervisor: Anna Gerson

Date: December 8, 2010

Key words: **Group contributions, loss compensation, cross-border group contributions, cross-border loss compensation, freedom of establishment**

---

### **Abstract**

The Swedish Supreme Administrative Court has in a number of cases in March 2009 declared that the Swedish rules regarding deductible group contributions in some situations do not comply with the freedom of establishment within the EU. This is because the European Court of Justice (ECJ) declared in C-446/03 *Marks & Spencer* that it is contrary to the freedom of establishment to not allow loss compensation in the state where the parent company is resident in situations where the losses in the non-resident subsidiary are definite and the subsidiary has exhausted its possibilities of making the losses accounted for in the state of residence. With regard to the outcome of the cases brought before the Swedish Supreme Administrative Court the Swedish government decided to codify the outcome into the Swedish civil law (chapter 35a of the Swedish Income Tax Act (1999:1229)). The chapter has, however, been criticised for making it difficult to receive the right to deduct since several criteria need to be fulfilled and that the chapter includes a loss amount restriction. The purpose of the thesis is to analyze chapter 35a of the Swedish Income Tax Act (1999:1229) to examine whether sufficient possibilities for loss compensation in the state where the parent company is resident are granted for definite losses in foreign subsidiaries in order for the legislative act not to be in breach of the freedom of establishment.

The criteria for deductions are each analysed with a free-movement based approach since home-state restrictions usually are examined with this approach by the ECJ. The conclusion of the free-movement based analyses implies that there are several situations where the legislative act is in breach of the freedom of establishment.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Introduktion .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrundsbeskrivning .....	1
1.2	Syfte .....	3
1.3	Metod och material .....	3
1.4	Avgränsningar .....	4
1.5	Disposition .....	5
<b>2</b>	<b>EU-rättens grundläggande friheter på den direkta beskattningens område .....</b>	<b>6</b>
2.1	Introduktion .....	6
2.2	Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt .....	7
2.3	Det allmänna diskrimineringsförbudet .....	7
2.4	De grundläggande friheterna med fokus på etableringsfriheten .....	8
2.5	För vem gäller etableringsfriheten? .....	9
2.6	Direkt diskriminering .....	9
2.7	Indirekt diskriminering .....	11
2.8	Icke-diskriminerande restriktioner .....	11
2.9	Värdstat eller ursprungsstat .....	12
2.10	Gränsdragningen mellan diskriminerande- och icke- diskriminerande restriktioner .....	13
2.11	Rättfärdigande genom rule of reason .....	15
2.12	Sammanfattning .....	17
<b>3</b>	<b>Ursprungsstatsrestriktioner och förlustutjämning .....</b>	<b>19</b>
3.1	Introduktion .....	19
3.2	Restriktions- eller diskrimineringsanalys .....	19
3.3	Förlustutjämning i rättspraxis .....	21
3.3.1	Inledning och urval av rättsfall .....	21
3.3.2	<i>Marks &amp; Spencer</i> .....	22
3.3.3	<i>Oy AA</i> .....	25
3.3.4	<i>X-Holding BV</i> .....	27
3.4	Sammanfattande analys .....	28
<b>4</b>	<b>Koncernbidrag och koncernavdrag i svensk rätt .....</b>	<b>31</b>
4.1	Introduktion .....	31
4.2	Koncernbidrag enligt 35 kap IL .....	31
4.3	Koncernavdrag enligt 35a kap IL .....	33
4.4	35a kap IL i förhållande till etableringsfriheten .....	35
4.4.1	Krav på slutlig förlust genom likvidation .....	35
4.4.1.1	<i>Teori</i> .....	35
4.4.1.2	<i>Analys</i> .....	36
4.4.2	Nekat avdrag på grund av avsaknad av rättslig möjlighet .....	39
4.4.2.1	<i>Teori</i> .....	39
4.4.2.2	<i>Analys</i> .....	40
4.4.3	Avdraget får inte överstiga moderbolagets vinst .....	41
4.4.3.1	<i>Teori</i> .....	41
4.4.3.2	<i>Analys</i> .....	43

4.4.4	Krav på beräkning av koncernavdragets storlek enligt två medlemsstaters skatteregler .....	44
4.4.4.1	<i>Teori</i> .....	44
4.4.4.2	<i>Analys</i> .....	45
4.4.5	Endast förluster uppkomna sedan dotterbolaget blev helägt ska beaktas .....	47
4.4.5.1	<i>Teori</i> .....	47
4.4.5.2	<i>Analys</i> .....	47
4.4.6	Krav på direkt ägarskap .....	49
4.4.6.1	<i>Teori</i> .....	49
4.4.6.2	<i>Analys</i> .....	50
4.4.7	Inget bolag i intressegemenskap i dotterbolagets hemviststat.....	53
4.4.7.1	<i>Teori</i> .....	53
4.4.7.2	<i>Analys</i> .....	55
<b>5</b>	<b>Avslutande analys .....</b>	<b>57</b>
<b>6</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>60</b>
	<b>Källförteckning.....</b>	<b>62</b>

## **Förkortningslista**

EU – Europeiska Unionen

EUD – Europeiska Unionens Domstol

FEUF – Fördraget om Europeiska Unionens Funktionsätt

IL – Inkomstskattelag (1999:1229)

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development

RegR – Regeringsrätten

RÅ – Regeringsrättens Årsbok

# I Introduktion

## I.1 Bakgrundsbeskrivning

Möjligheten till förlustutjämning i moderbolag för täckning av förluster uppkomna i dotterbolag har enligt svensk lagstiftning tidigare endast varit möjligt under förutsättning att både det givande och det mottagande bolaget varit svenska bolag, alternativt att båda bolagen varit skattskyldiga i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.<sup>1</sup> Sedan Europeiska Unionens Domstols (EUD) avgörande i målet *Marks & Spencer*<sup>2</sup>, 2005, har det varit troligt att de svenska kraven för avdragsrätt för lämnade koncernbidrag varit oförenliga med etableringsfriheten inom den Europeiska Unionen (EU). Detta eftersom reglerna, för att bevilja avdrag, kräver skattskyldighet i Sverige även vad gäller definitiva förluster. *Marks & Spencer*-målet rörde visserligen inte just de svenska reglernas förenlighet med etableringsfriheten, men målet väckte ändå en omfattande diskussion.<sup>3</sup> Den 11 mars 2009 avkunnade Regeringsrätten (RegR) domar i 10 stycken mål gällande rätten till avdrag för koncernbidrag lämnade i gränsöverskridande situationer.<sup>4</sup> Även om inget förhandsbesked från EUD inhämtades ansåg RegR att de principer som framkommit av EU-målet *Marks & Spencer* skulle vara vägledande vid bedömningen av om avdragsrätt för koncernbidrag förelåg eller ej.<sup>5</sup> RegR konstaterade i målen att de svenska reglerna inte i något fall beviljar avdragsrätt för ett svenskt moderbolag ifall förlusterna har uppkommit i ett i utlandet baserat dotterbolag, vilket får till följd att de svenska bestämmelserna om avdragsrätt för koncernbidrag i vissa fall innebär en inskränkning av etableringsfriheten inom EU.<sup>6</sup> Under vissa, senare i uppsatsen presenterade, förhållanden beviljade RegR därför avdragsrätt för skickade koncernbidrag för täckning av definitiva förluster i utländska dotterbolag.

---

<sup>1</sup> 35:2 IL, 35:2a IL och 35:3 IL.

<sup>2</sup> C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>3</sup> Se bl. a. s. 224 ff Johansson, *Gränsöverskridande resultatutjämning* SkatteNytt 2007, s. 626 ff Dahlberg, *Finländska koncernbidragsregler förenliga med etableringsfriheten* SkatteNytt 2007, s. 18 ff Holmdahl, Ohlsson. *Visst gäller Marks & Spencer!*, SkatteNytt 2008.

<sup>4</sup> RÅ 2009 ref 13, RÅ 2009 ref 14, RÅ 2009 ref 15, mål nr 6511-06, mål nr 7322-06, mål nr 6512-06, mål nr 1648-07, mål nr 1652-07, mål nr 3628-07, mål nr 7444-06.

<sup>5</sup> S. 16 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>6</sup> RÅ 2009 ref 13, mål nr 6511-06 och mål nr 7322-06.

Då RegR genom målen konstaterade att de svenska reglerna för avdragsrätt för koncernbidrag i vissa fall stred mot etableringsfriheten inom EU inleddes ett lagstiftningsarbete med syfte att även den svenska lagstiftningens textuella lydelse skulle beakta etableringsfriheten vid gränsöverskridande förlustutjämnning, och inte endast domstolarna.<sup>7</sup> Lagstiftningsarbetet utmynnade i proposition 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall* och överlämnades till riksdagen den 31 mars 2010. Propositionen, i sin tur, ledde till ett nytt kapitel (35a) i inkomstskattelagen (IL) med verkan från den 1 juli 2010.<sup>8</sup> Kapitlet har till syfte att komplettera IL:s 35:e kapitel om avdragsrätt för koncernbidrag i de situationer då avdragsrätt yrkas i svenska moderbolag för täckning av förluster uppkomna i utländska, inom-EES-området belägna, dotterbolag.<sup>9</sup>

Möjligheterna till avdragsrätt i gränsöverskridande situationer har av vissa ansetts som mycket restriktiva då kapitlet uppställer relativt höga krav på vilka situationer som omfattas av möjligheten.<sup>10</sup> Uppsatsen utreder därför om 35a kap IL, vid en eventuell prövning av EUD, anses tillgodose etableringsfriheten inom EU. De begränsningar för att få göra avdraget som kapitlet uppställer kommer var och en att bedömas utifrån ifall de står i strid med etableringsfriheten eller kan rättfärdigas med uttryckliga undantag i EUF-fördraget eller genom de rättfärdigandegrunder som fastställts genom rule of reason<sup>11</sup> i EU-rättspraxis och senare, mer specifikt, på den direkta beskattningens område genom framför allt *Marks & Spencer*- och *Oy AA*<sup>12</sup>-målet.

---

<sup>7</sup> S. 19 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>8</sup> 35a IL, s. 49 Proposition 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>9</sup> 35a:1 IL.

<sup>10</sup> Se bl. a. s. 1013 ff Johansson, *Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria* Svensk Skattetidning 2009, s. 449 ff Stigård, *Proposition gällande koncernavdrag*, Svensk Skattetidning 2010.

<sup>11</sup> Se bl. a. C-55/94 *Reinhard Gebhard*, 8/74 *Procureur du Roi mot Benoît och Gustave Dassonville*, 120/78 *Reue-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*.

<sup>12</sup> C-231/05 *Oy AA*.



## 1.2 Syfte

Uppsatsen syftar till att besvara följande frågeställning:

*Medför 35a kap IL tillräckligt långtgående möjligheter för moderbolag att utjämna för förluster uppkomna i utländska dotterbolag för att reglerna inte, vid en eventuell framtida rättsprövning av EUD, kommer anses strida mot etableringsfriheten inom EU?*

## 1.3 Metod och material

De svenska rättsreglerna som behandlas i uppsatsen har tillkommit i syfte att korrespondera med EU-rätten.<sup>13</sup> Detta innebär att såväl svensk intern rätt som EU-rätt beaktas för att angripa frågeställningen.

Vid behandlingen av det EU-rättsliga materialet är etableringsfriheten idag stadgad i EUF-fördraget varför relevanta artiklar behandlas i framställningen. Tolkning av EU-fördragen sker inte genom publicerade förarbeten utan ledning för tolkningen av dess artiklar sker genom rättspraxis av EUD.<sup>14</sup> Principerna för att fastställa ifall en inskränkning av etableringsfriheten föreligger har fastslagits och utvecklats av EUD, varför stor vikt för tolkningen av artiklarna rörande etableringsfriheten läggs vid dessa rättsfall och de principer som därifrån går att utläsa.<sup>15</sup> Dessa principer lyfts i uppsatsen fram för att appliceras på 35a kap IL för att därigenom pröva kapitlets förenlighet med etableringsfriheten inom EU. Vidare används doktrin för att tydligare framhäva de, inte alltid så tydliga, metoder som används av EUD för att bedöma om en inskränkning av etableringsfriheten föreligger eller om denna inskränkning kan rättfärdigas.

Den svenska lagstiftning som behandlas i uppsatsen består i princip uteslutande av 35 kap IL och det nyttillkomna 35a kapitlet i IL. Då 35a kap IL började gälla den 1 juli 2010 är möjligheten att använda vägledande praxis vad gäller kapitlets förenlighet med EU-rätten i det närmaste obefintlig. Ledning för i vilka fall gränsöverskridande koncernavdrag beviljas eller inte söks i första hand i lagtexten och i andra hand genom propositionen som låg till grund för det nya 35a kap IL. Då kapitlet till stor del skapades efter ett antal rättsfall,<sup>16</sup> avkunnade

---

<sup>13</sup> S. 1 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>14</sup> Art. 263 och 267 FEUF.

<sup>15</sup> Art. 263 och 267 FEUF.

<sup>16</sup> RÅ 2009 ref 13, RÅ 2009 ref 14, RÅ 2009 ref 15, mål nr 6511-06, mål nr 7322-06, mål nr 6512-06, mål nr 1648-07, mål nr 1652-07, mål nr 3628-07, mål nr 7444-06.

i början av 2009, används dessa källor för att finna ledning i tolkningen av kapitlets bestämmelser i de fall då varken lagtexten eller propositionen ger ledning. I de fall då ledning inte går att finna i varken lagtext, proposition eller rättspraxis eftersöks doktrin som i största del, eftersom kapitlet är nyligen infört, består av kortare artiklar publicerade i de skatterättsliga tidskrifterna SkatteNytt och Svensk Skattetidning. För att belysa problematiken och de krav i 35a kap IL som eventuellt är fördragsstridiga används dels den kritik som vissa remissinstanser riktat mot lagförslaget och dels artiklar publicerade i de skatterättsliga tidskrifterna.

## **1.4 Avgränsningar**

För frågor som angår förlustutjämning är rätten till fri etablering den mest relevanta även om tillvägagångssättet för bedömningen av om en nationell åtgärd strider mot en grundläggande frihet tillämpas relativt lika.<sup>17</sup> I enlighet med uppsatsens syfte kommer därför övriga friheter endast att behandlas undantagsvis.

Vid gränsöverskridande förlustutjämning uppkommer vanligtvis en problematik om avräkning eller undantagande av den skatt som erlagts i utlandet på grund av att ett dubbelbeskattningsavtal tecknats mellan de två länderna. Vidare innehåller vanligtvis dubbelbeskattningsavtalen en icke-diskrimineringsklausul vilken stadgar att ett företag som bedriver verksamhet i den ena avtalsslutande staten men ägs eller kontrolleras av ett bolag i den andra avtalsslutande staten inte får behandlas skattemässigt sämre än ett företag i den förstnämnda staten på grund av att bolaget har utländska ägare.<sup>18</sup> Denna icke-diskrimineringsklausul kräver inte att utländska bolag ska behandlas som inhemska men den kräver att bolag verksamma inom landet med utländska ägare inte ska behandlas sämre än om de varit ägda eller kontrollerade av ett inhemskt bolag. Då frågeställningen utgår från möjligheten för moderbolag med hemvist i Sverige att förlustutjäma för förluster hänförliga till utländska dotterbolag (som inte är verksamma i Sverige) har dubbelbeskattningsavtalsrätten bedömts falla utanför uppsatsens syfte och nämns endast om författaren finner det nödvändigt för att poängtera en likhet, en skillnad eller för att skapa en större förståelse för läsaren.

---

<sup>17</sup> S. 52 Terra, Wattel, *European Tax Law*, st. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>18</sup> Art. 24 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

## 1.5 Disposition

I kapitel två inleds den teoretiska referensramen och där presenteras EU-rättens grundläggande friheter med fokus på etableringsfriheten som garanteras av EUF-fördraget.<sup>19</sup> Vidare leder det andra kapitlet in läsaren på hur artiklarna om de grundläggande friheterna ska tolkas och vilka slag av inskränkningar i de grundläggande friheterna som kan uppstå.

Det tredje kapitlet är mer specifikt inriktat på förlustutjämningsproblematiken samt hur inskränkningar av etableringsfriheten bedömts av EUD i de fall då det är ursprungsstaten som uppställer en inskränkning.

I fjärde och avslutande teoretiska kapitlet presenteras en kortare sammanfattning av koncernbidragsreglerna i inhemska förhållanden och de nya koncernavdragsreglerna som gäller vid gränsöverskridande situationer. Vidare presenteras den kritik som riktats mot vissa av de förutsättningar som krävs för avdragsrätt i gränsöverskridande situationer. I detta kapitel delanalyseras även de krav för avdragsrätt som koncernavdragskapitlet uppställer.

Det femte kapitlet består av en avslutande analys av den teori som insamlats samt de resonemang som förts i delanalyserna i fjärde kapitlet.

Avslutningsvis i kapitel sex presenteras de slutsatser som de analytiska delarna har lett fram till.

---

<sup>19</sup> Art. 45 och 49 FEUF.

## 2 EU-rättens grundläggande friheter på den direkta beskattningens område

### 2.1 Introduktion

Direkta skatter är ett rättsområde som till stora drag uteslutande är reglerat av medlemsstaterna själva. Det finns således ytterst få harmoniserande direktiv,<sup>20</sup> förordningar eller annan typ av EU-rättslig lagstiftning som reglerar rättsområdet.<sup>21</sup> Medlemsstaterna är i princip fria att reglera rättsområdet förutom de rättsområden som exklusivt tilldelats EU, såsom till exempel fastställandet av konkurrensregler som är nödvändiga för den inre marknadens funktion, den gemensamma handelspolitiken eller bevarandet av havets biologiska resurser inom ramen för den gemensamma fiskeripolitiken.<sup>22</sup>

Avsaknaden av harmoniserade regler på den direkta beskattningens område leder till att de rättsfall som behandlas av EUD sällan rör tolkningen av detaljerad EU-lagstiftning.<sup>23</sup> EUD:s arbete i mål rörande direkt beskattning handlar istället vanligtvis om att bedöma nationella skattereglers förenlighet med EU-rättsliga principer såsom förbud mot diskriminering på grund av nationalitet, förbud mot regler som hindrar den fria rörligheten eller den fria konkurrensen.<sup>24</sup> Trots avsaknaden av harmoniserade regler så har EUD i flertalet fall konstaterat att, även om direkta skatter inte omfattas av EU:s behörighet, måste ändå medlemsstaterna beakta EU-rättens principer då de lagstiftar eller på annat sätt fattar beslut som angår direkta skatter.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> Se för undantag, Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

<sup>21</sup> S. 30 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>22</sup> Art. 3 FEUF.

<sup>23</sup> S. 30 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>24</sup> S. 30 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>25</sup> Se bl. a. st. 29 C-446/03 *Marks & Spencer*, st. 37 C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl. mot Commissioners of Inland Revenue och HM Attorney General*, st. 24 270/83 *Avoir fiscal*.

## 2.2 Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt

I rättsfallet *Costa mot E.N.E.L.*<sup>26</sup> konstaterade EUD att medlemsstaterna genom fördragen har upprättat en gemenskap med obegränsad varaktighet, rättssubjektivitet, med egna institutioner och behörighet att företräda medlemsstaterna internationellt med befogenheter som härrör från överföringen av staternas beslutskompetens till gemenskapen. Genom skapandet av den Europeiska Unionen har medlemsstaterna, visserligen inom ett begränsat område, inskränkt sina suveräna rättigheter och skapat ett regelverk som är tillämpligt på deras medborgare och dem själva.<sup>27</sup> Vidare menar domstolen att överföringen av rättigheter och skyldigheter till EU medför en definitiv inskränkning av staternas suveränitet och att en senare tillkommen nationell rättsakt som är oförenlig med en gemenskapsrättsakt inte kan gälla före EU-rättsakten.<sup>28</sup> Det följer således av EUD:s rättspraxis att EU-rätten står rättshierarkiskt högre än nationell rätt.<sup>29</sup>

## 2.3 Det allmänna diskrimineringsförbudet

Generellt så råder det ett förbud mot all typ av diskriminering på grund av nationalitet inom EU.<sup>30</sup> Flertalet bestämmelser i fördragen är genomsyrade av detta allmänna diskrimineringsförbud, till exempel de fyra grundläggande friheterna.<sup>31</sup> Den allmänna diskrimineringsförbudsartikeln är utformad som en uppsamlande artikel för de fall då den diskriminerande handlingen inte faller inom de mer speciellt utformade diskrimineringsförbuden. Detta framgår bland annat av EUD:s motivering i målet *Royal Bank of Scotland*.<sup>32</sup> Domstolen menar i målet att den allmänna principen om förbud mot varje form av diskriminering grundad på nationalitet har genomförts genom de artiklar där de speciella förbuden framgår.<sup>33</sup> Således är alla föreskrifter som är oförenliga med de speciella diskrimineringsförbu-

---

<sup>26</sup> 6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*

<sup>27</sup> 6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*

<sup>28</sup> 6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*

<sup>29</sup> 6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, 26/62 *Van Gend & Loos*.

<sup>30</sup> Art. 18 FEUF.

<sup>31</sup> Art 26.2 FEUF, s. 225 Dahlberg, *Internationell beskattning*.

<sup>32</sup> C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*.

<sup>33</sup> St. 20 C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*.

den också oförenliga med det allmänna diskrimineringsförbudet.<sup>34</sup>

Med anledning av denna motivering kommer domstolen fram till att det allmänna diskrimineringsförbudet är avsett att endast utnyttjas i de situationer som regleras av EU-rätten och där inte fördraget innehåller särskilda regler om förbud mot diskriminering.<sup>35</sup> Då någon specifik artikel reglerar ett särskilt diskrimineringsförbud (till exempel etableringsfriheten i artikel 49 EUF-fördraget) behöver domstolen alltså inte även pröva nationell lagstiftnings förenlighet med det allmänna diskrimineringsförbudet.<sup>36</sup>

## 2.4 De grundläggande friheterna med fokus på etableringsfriheten

EUF-fördraget stadgar att den inre marknaden inom EU ska omfatta ett område utan inre gränser där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs i enlighet med fördragets bestämmelser.<sup>37</sup> Fri rörlighet för personer innefattar dels rätten att arbeta i en annan medlemsstat samt att det ska vara fritt för medborgare i en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium.<sup>38</sup> För den direkta beskattningens område så är rätten till fri etablering samt den fria rörligheten för kapital de mest relevanta men principerna för bedömningen av om en nationell lag strider mot en grundläggande frihet tillämpas relativt lika.<sup>39</sup> I linje med uppsatsens syfte kommer dock övriga friheter endast att behandlas undantagsvis i de fall där författaren finner det nödvändigt.

Med den fria etableringsrätten inom EU stadgas att en medborgare fritt ska kunna etablera sig i en annan medlemsstat samt att det även är förbjudet för medlemsstaterna att införa inskränkningar i en medborgares rätt att i en annan medlemsstat upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.<sup>40</sup> Etableringsfriheten inkluderar vidare en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva bolag på samma villkor som etableringssta-

---

<sup>34</sup> St. 20 C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*.

<sup>35</sup> St. 20 C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*.

<sup>36</sup> S. 32-33 Terra, Wattel, *European Tax Law*, s. 226 Dahlberg, *Internationell beskattning*.

<sup>37</sup> Art. 26.2 FEUF.

<sup>38</sup> Art. 45 och 49 FEUF.

<sup>39</sup> S. 52 Terra, Wattel, *European Tax Law*, st. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>40</sup> Art. 49 1:a st. FEUF.

ten föreskriver för sina medborgare.<sup>41</sup> Denna frihet omfattar både rätten att starta ett nytt bolag (primär etablering) och rätten att starta kontor, filialer eller dotterbolag (sekundär etablering).<sup>42</sup>

## 2.5 För vem gäller etableringsfriheten?

Rätten att nyttja de grundläggande friheterna tillfaller medborgare i en medlemsstat.<sup>43</sup> Fysiska personer kan nyttja de grundläggande friheterna förutsatt att de är medborgare i en medlemsstat inom EU.<sup>44</sup> Då bolag inte kan vara medborgare i en stat används andra kriterier för att fastställa anknytningen till en medlemsstat.<sup>45</sup> Om ett bolag bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom EU ska de likställas med begreppet medborgare vid beaktande av etableringsfriheten.<sup>46</sup> Bolag som bildats i överensstämmelse med någon medlemsstats lagstiftning och som uppfyller något av dessa tre kriterier anses således anknutet till en medlemsstat och har då möjlighet att utnyttja rätten till fri etablering.<sup>47</sup>

## 2.6 Direkt diskriminering

Direkt (även kallad öppen) diskriminering uppkommer exempelvis i de fall då nationell lagstiftning föreskriver att ett bolag måste vara registrerat eller ha sitt säte i landet för att tillgodoräkna sig en viss förmån eller för möjligheten att få sälja en viss vara. Ett bolag blir i ett sådant läge direkt diskriminerat på grund av sin nationalitet.<sup>48</sup>

Rättsfallet *Avoir fiscal*<sup>49</sup> var ett exempel på en direkt diskriminerande restriktion uppsatt av Frankrike.<sup>50</sup> Föremålet för talan var att Frankrike inte medgav rätt till skattecredit vid aktie-

---

<sup>41</sup> Art. 49 2:a st. FEUF.

<sup>42</sup> Art. 49 1:a st. FEUF.

<sup>43</sup> Art. 45 FEUF, art. 49 FEUF, art. 56 FEUF.

<sup>44</sup> Art. 45.1-2 FEUF, art. 49 FEUF.

<sup>45</sup> S. 144 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>46</sup> Art. 54 FEUF.

<sup>47</sup> Jfr. art. 54 och 49 FEUF, s. 144 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>48</sup> S. 231 Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 67 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>49</sup> 270/83 *Avoir fiscal*.

utdelning för filialer till utländska försäkringsbolag på samma villkor som denna rätt gavs till inhemska försäkringsbolag.<sup>51</sup> Den franska lagstiftningen hade ett system där ett bolags vinster först beskattades i bolaget och sedan, om vinstmedlen utdelades, inkomstbeskattades hos det mottagande bolaget.<sup>52</sup> Inkomstbeskattningen av den mottagna utdelningen skulle ske hos det mottagande bolaget oavsett var det hade sitt säte.<sup>53</sup> För att mildra effekterna av denna ekonomiska dubbelbeskattning tillämpade Frankrike ett system där det mottagande bolaget beviljades en skattecredit på 50 procent av det som utdelats och denna skattecredit kunde sedan avräknas mot den skatt som mottagaren skulle betala.<sup>54</sup> Skattecrediten kunde dock endast tillgodoräknas om det mottagande bolaget hade sitt hemvist eller säte i Frankrike.<sup>55</sup> Konsekvensen då en filial med hemvist i Frankrike ägde andelar i ett franskt bolag som lämnade utdelning blev att det franska bolaget beskattades för utdelningen och samtidigt inkomstbeskattades filialen för den mottagna utdelningen utan möjlighet till skattecredit eftersom filialen tillhör ett bolag utan hemvist i Frankrike.<sup>56</sup>

EUD konstaterade att någon åtskillnad gällande beskattningen av bolagsvinster för bolag med säte i Frankrike respektive filialer i Frankrike tillhörande bolag utan säte i staten inte gjordes enligt de franska skattereglerna. Eftersom ingen åtskillnad vad gäller bolagsvinster gjordes ansåg domstolen att Frankrike erkänt att det inte fanns någon objektiv skillnad mellan de olika situationerna. Då någon objektiv skillnad inte fanns kunde situationerna inte behandlas olika utan att detta skulle ge upphov till diskriminering.<sup>57</sup>

Frankrike åberopade bland annat som stöd för sin talan att begränsningen till att endast medge inhemska bolag skattecredit var för att förhindra skatteflykt.<sup>58</sup> EUD konstaterade i målet att de franska reglerna utgjorde en diskriminerande restriktion av den fria etableringsrätten och att det dåvarande EEG-fördragets artikel rörande rättfärdigande grunder för sär-

---

<sup>50</sup> S. 232 Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 94-95 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>51</sup> St. 1 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>52</sup> St. 2 och 3 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>53</sup> St. 2 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>54</sup> St. 3 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>55</sup> St. 4 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>56</sup> St. 2 och 3 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>57</sup> St. 20 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>58</sup> St. 12 270/83 *Avoir fiscal*.



skild behandling av utländska medborgare inte tillät undantag från den grundläggande principen om etableringsfrihet med motiveringen att förhindra skatteflykt.<sup>59</sup>

Den, i vart fall vid tidpunkten för dom, rådande uppfattningen var således att i de fall då direkt diskriminering är för handen kan den nationella åtgärden endast rättfärdigas med uttryckliga undantag i fördraget.<sup>60</sup>

## 2.7 Indirekt diskriminering

Indirekt diskriminering (även kallad dold diskriminering) är inte baserat på nationalitet men utifrån ett annat kriterium som gör det svårt för de som inte är medborgare i landet att uppfylla kraven för att tillgodogöra sig exempelvis en skattemässig förmån. För bolag innebär detta att det, vid fall av indirekt diskriminering, särskiljande kriteriet inte är var bolaget har sitt säte eller var det är registrerat utan något annat särskiljande kriterium.<sup>61</sup>

EUD motiverade att reglerna om likabehandling inte endast förbjuder öppen diskriminering på grund av nationalitet, eller säte när det gäller bolag, utan även varje form av indirekt diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat.<sup>62</sup>

## 2.8 Icke-diskriminerande restriktioner

Det bör noteras att förbuden mot diskriminering på grund av nationalitet vad gäller den fria rörligheten för varor, tjänster, kapital, arbetstagare samt etableringsfrihet även innefattar förbud mot restriktioner.<sup>63</sup> Ordalydelsen restriktioner får anses vara ett bredare begrepp som omfattar, förutom direkt diskriminering, även indirekt diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner som verkar hindrande på de grundläggande friheterna.<sup>64</sup>

---

<sup>59</sup> St. 25 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>60</sup> St. 25 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>61</sup> St. 14 C-330/91 *The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*.

<sup>62</sup> St. 14 C-330/91 *The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*.

<sup>63</sup> Se ordalydelsen i art. 28 FEUF, art. 49 FEUF, .art. 56 FEUF.

<sup>64</sup> S. 226-227 Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 65 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

I *Gebhard*<sup>65</sup>-målet fastslogs det än tydligare att alla de grundläggande friheterna omfattas av förbud mot restriktioner då domstolen motiverade att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget ska uppfylla fyra förutsättningar för att kunna rättfärdigas.<sup>66</sup> Domstolen hänvisade i fallet till alla de grundläggande friheterna och använde terminologin "åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt"<sup>67</sup>, vilket enligt Dahlberg,<sup>68</sup> är ett begrepp som är såpass vitt att omfatta både diskriminerande och icke-diskriminerande restriktioner.

I EUD:s praxis har bedömningen av om en icke-diskriminerande restriktion förelegat utgått ifrån en bedömning av om den nationella åtgärden eller lagstiftningen hindrar eller gör det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna, utan att för den skull vara diskriminerande på grund av nationalitet eller hemvist.<sup>69</sup> För att en icke-diskriminerande restriktion ska anses föreligga krävs det alltså endast att en nationell lag eller åtgärd har en restriktiv effekt på gränsöverskridande transaktioner.<sup>70</sup>

EUD anser att hinder för att utöva de grundläggande friheterna kan föreligga även i de fall då restriktionen tillämpas likadant oberoende på om det är en gränsöverskridande situation eller en helt inhemsk.<sup>71</sup> Med detta menas att även bestämmelser som tillämpas likadant på gränsöverskridande respektive inhemska situationer kan utgöra en icke-diskriminerande restriktion som är oförenlig med etableringsfriheten i de fall då bestämmelsen i praktiken gör det omöjligt att etablera sig i en annan medlemsstat.<sup>72</sup>

## 2.9 Världstat eller ursprungsstat

Viktigt att notera är att förbuden mot diskriminering eller icke-diskriminerande restriktioner gäller både i ursprungsstaten och i världstaten. För ett bolag med sitt säte i exempelvis

---

<sup>65</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>66</sup> St. 37, C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>67</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>68</sup> S. 109 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>69</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>70</sup> S. 107 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>71</sup> Se bl. a. C-415/93 *Union Royale Belge de Société de Football Association mot Jean-Marc Bosman*, s. 44-45 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>72</sup> C-415/93 *Union Royale Belge de Société de Football Association mot Jean-Marc Bosman*, s. 44-45 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

Sverige som företar gränsöverskridande transaktioner med ett dotterbolag i Tyskland kan både regler i Sverige eller Tyskland vara oförenliga med någon av de grundläggande friheterna. Det kan dels röra sig om regler i Sverige som förhindrar tillgodoräkandet av förluster uppkomna i det tyska dotterbolaget och det kan dels röra sig om att det tyska dotterbolaget blir behandlat sämre i Tyskland på grund av att det ägs av ett svenskt bolag. Det har av rättspraxis från EUD fastslagits att samtliga grundläggande friheter omfattas av förbud mot hindrande åtgärder både i ursprungsstaten och i värdstaten.<sup>73</sup>

## 2.10 Gränsdragningen mellan diskriminerande- och icke-diskriminerande restriktioner

Åtskillnaden mellan direkt diskriminerande, indirekt diskriminerande och icke-diskriminerande restriktioner är (åtminstone traditionellt sett) viktig att göra då diskriminerande nationella åtgärder endast kan rättfärdigas genom uttryckliga undantag i EU-fördragen.<sup>74</sup> Att rättfärdiga en diskriminerande handling som faller inom exempelvis etableringsfriheten kan således endast göras om den speciella behandlingen av utländska medborgare kan rättfärdigas genom hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.<sup>75</sup> En medlemsstats möjligheter att få en diskriminerande nationell åtgärd rättfärdigad genom någon av dessa punkter har traditionellt sett varit mycket små.<sup>76</sup> Om den nationella åtgärden istället anses utgöra ett hinder mot att utöva etableringsfriheten utan att för den skall vara direkt diskriminerande på grund av nationalitet är möjligheterna till rättfärdigande större då den nationella åtgärden även kan rättfärdigas genom rättfärdigande grunder framkomna genom rule of reason.<sup>77</sup>

Det råder viss osäkerhet på rättsområdet rörande ifall en indirekt diskriminerande restriktion endast kan rättfärdigas med uttryckliga undantag i EUF-fördraget eller om även rätt-

---

<sup>73</sup> Jfr. bl. a. C-80/95 *Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen* i värdstaten och C-200/98 *X och Y AB mot Riksskatteverket* i ursprungsstaten, se även s. 231 Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 108-19 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>74</sup> St. 32 C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*, s. 56 Gerson, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU*, s. 87 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, s 95 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>75</sup> Art. 52 FEUF.

<sup>76</sup> S. 80-82, Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, 2005.

<sup>77</sup> St. 37, C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

färdigandegrunderna som framkommit genom rule of reason kan användas.<sup>78</sup> Dahlberg menar att det i *Bachmann*-målet<sup>79</sup> var fråga om en indirekt diskriminerande restriktion som EUD valde att rättfärdiga genom rule of reason-principen. Målet rörde avdragsrätten för försäkringspremier för sjuk- och invaliditetsförsäkring samt pensions- eller livförsäkringar. Den belgiska lagstiftningen medgav avdragsrätt för erläggandet av dessa premier under förutsättning att de betalats i Belgien.<sup>80</sup> Bachmann, som var tysk medborgare, hade erlagt premiebetalningar för liknande försäkringar i Tyskland och önskade avdrag för dessa mot den inkomst som uppbars i Belgien.<sup>81</sup> EUD konstaterade i målet att:

*”Bestämmelser som kräver att försäkringsgivaren skall vara etablerad i en medlemsstat för att de försäkrade, i den staten, skall ha rätt till vissa skatteavdrag avskräcker de försäkrade från att vända sig till försäkringsgivare etablerade i en annan medlemsstat och utgör därmed för de sistnämnda ett hinder i friheten att tillhandahålla tjänster.”*<sup>82</sup>

EUD valde slutligen att konstatera att regler av detta slag kan rättfärdigas med hänvisning till att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.<sup>83</sup> EUD valde således att tillämpa en rättfärdigandegrund framkommen genom rule of reason-principen vilket är ett exempel på att indirekt diskriminerande nationella åtgärder förutom genom uttryckliga undantag i EUF-fördraget även kan rättfärdigas genom rule of reason.<sup>84</sup>

Terra och Wattel delar Dahlbergs uppfattning om att det var en indirekt diskriminerande nationell åtgärd som rättfärdigades genom rule of reason i *Bachmann*-målet.<sup>85</sup> Vidare menar de dock att EUD är inkonsekventa i sina avgöranden rörande ifall direkt- och indirekt diskriminerande nationella åtgärder kan rättfärdigas genom rule of reason.<sup>86</sup> Författarna menar att EUD valt att tillämpa rule of reason-principen under i praktiskt taget alla rättsfall om di-

---

<sup>78</sup> S. 119-124 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>79</sup> C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*.

<sup>80</sup> St. 4 C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*.

<sup>81</sup> St. 2 C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*.

<sup>82</sup> St. 31 C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*.

<sup>83</sup> St. 35 C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*.

<sup>84</sup> S. 120 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>85</sup> S. 65 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>86</sup> S. 65 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

rekt beskattning, under senare tid, oberoende av om den nationella åtgärden är diskriminerande, indirekt diskriminerande eller endast uppställer en icke-diskriminerande restriktion.<sup>87</sup>

Angående rättfärdigandemöjligheter av icke-diskriminerande restriktioner får rättsläget anses vara klarare.<sup>88</sup> I de fall då en icke-diskriminerande restriktion kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna kan restriktionen, förutom genom EUF-fördraget, även rättfärdigas genom rule of reason.<sup>89</sup>

## 2.1.1 Rättfärdigande genom rule of reason

I de fall då nationella åtgärder på något sätt kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna, utan att för den skull vara direkt diskriminerande på grund av nationalitet, har EUD fastslagit fyra förutsättningar som måste vara uppfyllda för att rättfärdiga den nationella åtgärden.<sup>90</sup>

På samma sätt som diskriminerande åtgärder kan även icke-diskriminerande restriktioner rättfärdigas med hjälp av uttryckliga undantag i EUF-fördraget.<sup>91</sup> Icke-diskriminerande samt indirekt diskriminerande restriktioner har dock givits en ytterligare möjlighet till rättfärdigande. Genom att uppfylla följande fyra kumulativa förutsättningar, kallade rule of reason, kan hindrande nationella åtgärder rättfärdigas;

- (1) De ska vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,
- (2) de ska framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
- (3) de ska vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem, och
- (4) de ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.<sup>92</sup>

Vad gäller den första punkten kan fastslås att EUD, åtminstone i äldre rättspraxis, i de fall då de ansett sig kunna finna objektivt jämförbara situationer också konstaterat att rättfärdigande endast kan ske genom uttryckliga undantag i EU-fördragen och inte med hjälp av

---

<sup>87</sup> S. 65 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>88</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebbar*, s. 56 Gerson, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU*, s. 49-52 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>89</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>90</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>91</sup> Art. 52 FEUF.

<sup>92</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

rule of reason-principen.<sup>93</sup> Då en olikbehandling mellan objektivt jämförbara situationer sker är den nationella åtgärden att anse som direkt diskriminerande varför rättfärdigande enligt rule of reason ej kan ske.<sup>94</sup> Ordalydelsen att reglerna ska vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt får då, med viss diskrepans i doktrin, anses innebära att direkt diskriminerande nationella åtgärder faller utanför rule of reason-principens tillämpningsområde,<sup>95</sup> medan indirekt diskriminerande åtgärder kan rättfärdigas genom rule of reason.<sup>96</sup>

Med kravet på att den nationella åtgärden ska framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse har det på den direkta beskattningens område godtagits rättfärdigande grunder som att förhindra skatteflykt,<sup>97</sup> upprätthålla skattesystemets inre sammanhang,<sup>98</sup> uppnå effektiv skattekontroll<sup>99</sup> eller rättfärdigande grunden att skydda den skatterättsliga territorialitetsprincipen<sup>100, 101</sup>. Genom senare rättspraxis har rättfärdigande grunderna att uppnå en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, risken att förluster beaktas två gånger samt risken för skatteundandragande ansetts som accepterade rättfärdigande grunder under rule of reason.<sup>102</sup>

Den tredje och fjärde förutsättningen för rättfärdigande enligt rule of reason tar sikte på ändamålsenligheten och proportionaliteten av den nationella åtgärden. Med det menas att den hindrande åtgärden också ska uppnå det eftersträvade syftet för att kunna rättfärdigas. Vidare menas att den nationella åtgärden inte ska gå längre än vad som krävs för att uppnå detta syfte.<sup>103</sup> Det är inte ovanligt att nationella restriktioner uppfyller de första tre förut-

---

<sup>93</sup> St. 20 270/83 *Avoir fiscal*, St. 26 och 32 C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*.

<sup>94</sup> St. 32 C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*.

<sup>95</sup> Jfr. s 119-124 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 65 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>96</sup> C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*.

<sup>97</sup> Se bl. a. C-196/04 *Cadbury Schweppes mot Commissioners of Inland Revenue*.

<sup>98</sup> Se bl. a. C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*.

<sup>99</sup> Se bl. a. 120/78 *Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, C-250/95 *Futura Participations*.

<sup>100</sup> Se bl. a. C-250/95 *Futura Participations*.

<sup>101</sup> S. 238-239 Dahlberg, *Internationell beskattning*.

<sup>102</sup> St. 43 och 51 C-446/03 *Marks & Spencer*, st. 60 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>103</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*, s. 90 Gerson, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU*, s. 118-119 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 51 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

sättningarna men brister vid den fjärde, det vill säga proportionalitetsbedömningen.<sup>104</sup> Detta beror troligtvis på att det i många fall går att finna en mindre restriktiv nationell åtgärd som ändå skulle uppfylla samma syfte.<sup>105</sup>

## 2.12 Sammanfattning

Direkt beskattning är ett rättsområde som än idag till övervägande del är reglerat av medlemsstaterna själva.<sup>106</sup> Dock är medlemsstaterna tvungna att beakta EU-rättsliga principer då de lagstiftar eller på annat sätt fattar beslut som angår direkta skatter.<sup>107</sup> De EU-rättsliga principer som främst måste beaktas vid frågor som angår direkta skatter är rätten till fri etablering samt den fria rörligheten för kapital.<sup>108</sup>

Då medlemsstater lagstiftar eller på annat sätt fattar beslut om direkta skatter kan det uppstå situationer då medlemsstaten diskriminerar eller på annat sätt missgynnar bolag som inte är registrerade eller har sitt säte i medlemsstaten. Sådant missgynnande kan inskränka den fria etableringsrätten genom att nationell lagstiftning direkt diskriminerar,<sup>109</sup> indirekt diskriminerar<sup>110</sup> eller uppställer en icke-diskriminerande restriktion som hindrar eller kan göra det mindre attraktivt för någon att utnyttja de grundläggande friheterna.<sup>111</sup>

Direkt diskriminerande nationell lagstiftning kan (åtminstone traditionellt sett) endast rättfärdigas genom uttryckliga undantag i EUF-fördraget.<sup>112</sup> Nationell lagstiftning som anses vara direkt diskriminerande har traditionellt sett löpt mycket små möjligheter till att rättfärdigas.<sup>113</sup>

---

<sup>104</sup> S. 51 Terra, Wattel, *European Tax Law*, s. 239 Dahlberg, *Internationell beskattning*.

<sup>105</sup> S. 52 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>106</sup> S. 30 Terra, Wattel, *European tax Law*.

<sup>107</sup> Se bl. a. st. 29 C-446/03 *Marks & Spencer*, st. 37 C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl. mot Commissioners of Inland Revenue och HM Attorney General*, st. 24 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>108</sup> S. 52 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>109</sup> 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>110</sup> St. 14 C-330/91 *The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*.

<sup>111</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>112</sup> St. 32 C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*, s. 56 Gerson, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU*, s. 87 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, s 95 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>113</sup> S. 80-82, Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, 2005.

Indirekt diskriminerande och icke-diskriminerande restriktioner har dock givits en ytterligare möjlighet till rättfärdigande genom rule of reason.<sup>114</sup>

För att rättfärdiga nationell lagstiftning genom rule of reason måste lagstiftningen uppfylla fyra kriterier; de ska vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt, de ska framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, de ska vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem, och de ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> S. 120 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*, st. 37 C-55/94 *Reinhard Gebbar*, s. 56 Gerson, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU*, s. 49-52 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>115</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebbar*.



## 3 Ursprungsstatsrestriktioner och förlustutjämning

### 3.1 Introduktion

I situationer som rör gränsöverskridande förlustutjämning kan diskriminering eller restriktioner uppstå i både moderbolagets hemviststat och i den stat där dotterbolaget bedriver sin verksamhet. 35a kap IL tar sikte på moderbolags möjligheter att utjämna för förluster uppkomna i utländska dotterbolag varför det vid bedömningen av om 35a kap IL uppställer restriktioner i strid med etableringsfriheten får bedömas utifrån att restriktioner sker i staten där moderbolaget har sitt hemvist, det vill säga dess ursprungsstat. Det har, som tidigare nämnts,<sup>116</sup> fastslagits av rättspraxis från EUD att även om reglerna om etableringsfrihet i fördraget primärt syftar till att hindra värdstaten från att diskriminera bolag eller personer utan hemvist i staten, så omfattas ändå etableringsfriheten av ett förbud mot att ursprungslandet hindrar en av dess medborgare eller ett bolag från att etablera sig i en annan medlemsstat.<sup>117</sup>

### 3.2 Restriktions- eller diskrimineringsanalys

Vid bedömningen av om en nationell åtgärd i ursprungsstaten är i konflikt med någon av de grundläggande friheterna har EUD i flertalet fall valt att tillämpa en restriktionsanalys istället för en diskrimineringsanalys.<sup>118</sup> En diskrimineringsanalys har traditionellt sett tillämpats av EUD i de fall där restriktionen uppstått i värdstaten.<sup>119</sup>

Inom doktrinen menar vissa att EUD på senare år vid bedömningen om restriktioner föreligger övergått till att göra en restriktionsanalys även i de fall restriktionen sker i värdstaten, istället för en diskrimineringsanalys, och då endast fastslagit att en nationell åtgärd utgör ett hinder eller en barriär för någon att utöva de grundläggande friheterna.<sup>120</sup> Dahlberg fram-

---

<sup>116</sup> Se ovan 2.9

<sup>117</sup> St. 16 81/87 *The Queen mot H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc*.

<sup>118</sup> Se bland a. C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer*, st. 31 C-200/98 *X AB och Y AB mot Riksskatteverket*, C-168/01 *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*.

<sup>119</sup> S. 68 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 57 Gerson, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU*, s. 80 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>120</sup> S. 68 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 135-137 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

lägger denna ståndpunkt genom att jämföra domstolens resonemang i rättsfallet *CLT-UFA SA*<sup>121</sup> med *Royal Bank of Scotland*<sup>122</sup> och *Avoir fiscal*<sup>123</sup>.<sup>124</sup> Dahlberg konstaterar att målet *CLT-UFA SA* i stor utsträckning var likvärdigt med de båda tidigare rättsfallen med den skillnaden att det i *Royal Bank of Scotland* samt i *Avoir fiscal*, av EUD, gjordes en diskrimineringsanalys medan det i *CLT-UFA SA* gjordes en restriktionsanalys.<sup>125</sup> Gerson håller med Dahlberg och understryker att det, av EUD, gjordes en restriktionsanalys i rättsfallet *Oy AA*<sup>126</sup> där värdstaten uppställde en restriktion.<sup>127</sup> Detta trots att EUD tidigare generellt har tillämpat en diskrimineringsanalys vid prövningen av om nationella åtgärder som hindrar den fria rörligheten kan rättfärdigas eller ska anses som oförenliga med de grundläggande friheterna.<sup>128</sup>

Hilling menar att EUD i flertalet fall valt att göra en fri-rörlighetsbaserad analys framför en nationalitetsbaserad analys.<sup>129</sup> Med nationalitetsbaserad analys menar Hilling att den nationella åtgärden bedöms utifrån ifall den missgynnar icke-medborgare i förhållande till medborgare i staten.<sup>130</sup> Författaren menar att EUD i flertalet fall istället valt att göra en fri-rörlighetsbaserad analys där EUD istället endast fastställer ifall den nationella åtgärden hindrar eller uppställer en barriär med effekten att det blir mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna.<sup>131</sup> I samband med denna fri-rörlighetsbaserade analys är det vanligt att EUD gör en jämförelse mellan en inhemsk situation utan gränsöverskridande moment och en situation med en gränsöverskridande situation.<sup>132</sup> Hilling menar dock, att den-

---

<sup>121</sup> C-253/03 *CLT-UFA SA*.

<sup>122</sup> C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*.

<sup>123</sup> 270/83 *Avoir fiscal*.

<sup>124</sup> S. 171-172 och 184 Dahlberg, *The European Court of Justice and Direct Taxation*, Andersson/Eberhartinger/Oxelheim, *National tax Policy in Europe – To be or not to be?*

<sup>125</sup> S. 171,172 och 184 Dahlberg, *The European Court of Justice and Direct Taxation*, Andersson/Eberhartinger/Oxelheim, *National tax Policy in Europe – To be or not to be?*

<sup>126</sup> C-231/05 *Oy AA*.

<sup>127</sup> S. 57 Gerson, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU*.

<sup>128</sup> S. 68 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*.

<sup>129</sup> S. 76 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>130</sup> S. 74 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>131</sup> S. 75 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>132</sup> S. 76 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

na jämförelse inte ska jämföras med en diskrimineringsanalys då de jämförande faktorerna inte har med nationalitet eller hemvist att göra, således har inte jämförelsen att göra med förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet.<sup>133</sup> Terra och Wattel resonerar i liknande banor som Hilling när de analyserar EUD:s resonemang i *Oy AA*.<sup>134</sup> Författarna menar att de jämförbarhetsfaktorer som användes i rättsfallet *Oy AA* inte var baserade på bolagets säte, registrering, nationalitet eller hemvist.<sup>135</sup> Med anledning av detta så uppstår ingen diskriminering i rättsfallet, även om det ser ut så i EUD:s resonemang,<sup>136</sup> och av den anledningen är det egentligen ingen diskrimineringsanalys som görs.<sup>137</sup>

Även om en viss åtskillnad går att finna i både EUD:s argumentation samt i doktrin får det dock sammantaget åtminstone anses vanligare, vid identifierandet av restriktioner i ursprungsstaten, att EUD väljer att göra en restriktionsanalys framför en diskrimineringsanalys vilket leder till att den nationella åtgärden kan rättfärdigas både genom uttryckliga undantag i EUF-fördraget och genom rule of reason.<sup>138</sup>

Det är också denna slutsats som Hilling kommer fram till genom analys av ett större antal rättsfall från EUD.<sup>139</sup> Resultatet av den studien var att det åtminstone generellt gjordes en diskrimineringsanalys i de fall då värdstaten hindrade de grundläggande friheterna medan en restriktionsanalys gjordes i flertalet av de fall där ursprungsstaten uppställde hinder mot utövandet av de grundläggande friheterna.<sup>140</sup>

### 3.3 Förlustutjämning i rättspraxis

#### 3.3.1 Inledning och urval av rättsfall

Ett för uppsatsens syfte mycket relevant rättsfall är *Marks & Spencer* eftersom det, till stor del, var de principer som framkom i detta rättsfall som beaktades då RegR motiverade sin

---

<sup>133</sup> S. 76 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>134</sup> S. 738-739 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>135</sup> S. 738 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>136</sup> St. 38 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>137</sup> S 738-739 Terra, Wattel, *European Tax Law*.

<sup>138</sup> S. 64-65 Terra, Wattel, *European Tax Law*, s. 116 och 196 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>139</sup> S. 293 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>140</sup> S. 293 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*

ståndpunkt i de tio rättsfall som till stor del föranledde införandet av 35a kap IL.<sup>141</sup> Rättsfallet *Oy AA* som avkunnades några år senare är även det av stor relevans då rättsfallet ytterligare förtydligade och avgränsade de principer som tidigare fastslagits i *Marks & Spencer*.<sup>142</sup> *X-Holding BV*<sup>143</sup> är på samma grunder som *Oy AA* relevant då det också var detta rättsfall som beaktades i propositionen som låg till grund för 35a kap IL.<sup>144</sup> Dessa tre rättsfall får således anses vara vägledande för i vilken utsträckning förlustutjämnning för förluster i bolag med hemvist i andra medlemsstater bör medges.

### 3.3.2 **Marks & Spencer**

Marks & Spencer var ett bolag registrerat i England och Wales med moderbolag i Storbritannien samt i andra stater.<sup>145</sup> Moderbolaget valde att upphöra med sin verksamhet utanför Storbritannien och sålde sitt franska dotterbolag medan verksamheten lades ner i de övriga dotterbolagen, bland annat i Belgien och Tyskland.<sup>146</sup> Marks & Spencer yrkade avdrag i Storbritannien för ackumulerade förluster som uppkommit i dotterbolagen i Frankrike, Tyskland och Belgien genom det brittiska systemet för ”group relief” som kan liknas, på svenska, vid koncernavdrag.<sup>147</sup> Yrkandet avslogs i Storbritannien på den grunden att koncernavdrag endast beviljas för förluster uppkomna i dotterbolag inom Storbritannien.<sup>148</sup> Marks & Spencer överklagade målet till High Court of Justice som valde att framställa frågan, för tolkning av rätten till fri etablering inom EU, till EUD.<sup>149</sup>

Den fråga som framställdes till EUD var huruvida artiklarna 43 och 48 EG (nuvarande artikel 49 och 54 EUF-fördraget) 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 uppkomna i utländska dotterbolag trots att sådana avdrag

---

<sup>141</sup> S. 1 och 16 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>142</sup> S. 13-15 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>143</sup> C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>144</sup> S. 15-16 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>145</sup> St. 18 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>146</sup> St. 21 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>147</sup> St. 12 och 22 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>148</sup> St. 24 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>149</sup> St. 26 C-446/03 *Marks & Spencer*.

medges om förlusterna uppkommit i dotterbolag hemmahörande i samma stat som moderbolaget.<sup>150</sup>

EUD konstaterade att förbudet mot inskränkningar i etableringsfriheten även gäller restriktioner i ursprungsstatens lagstiftning.<sup>151</sup> Vidare konstaterade domstolen att inte bevilja avdrag för förluster uppkomna i utländska dotterbolag kan utgöra ett hinder mot etableringsfriheten då moderbolagen avskräcks från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater.<sup>152</sup> Med hänvisning till det sagda menar EUD att det utgör en inskränkning att inte bevilja en sådan förmån och att denna inskränkning endast är tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>153</sup> Det krävs vidare att restriktionen är ägnad att säkerställa att det eftersträvar syftet uppnås samt att restriktionen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.<sup>154</sup>

Den första rättfärdigandegrund som anfördes av Storbritannien var att vinster och förluster i skattehänseende är två sidor av samma mynt och att de därför ska behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.<sup>155</sup> EUD påpekade beträffande denna rättfärdigandegrund att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra en sådan rättfärdigandegrund som kan anses vara av trängande hänsyn till allmänintresset.<sup>156</sup> Vidare menade EUD att säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan göra det nödvändigt att tillämpa endast en stats beskattningsregler på såväl vinster som förluster för bolag som är hemmahörande i denna stat. Vidare resonerar EUD att bolag inte bör ges en valmöjlighet att välja i vilken stat deras förluster ska beaktas då detta allvarligt skulle äventyra fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.<sup>157</sup>

---

<sup>150</sup> St. 27 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>151</sup> St. 31 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>152</sup> St. 33 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>153</sup> St. 34-35 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>154</sup> St. 35 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>155</sup> St. 43 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>156</sup> St. 44 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>157</sup> St. 45-46 C-446/03 *Marks & Spencer*.

Den andra rättfärdigande grunden, anförd av Storbritannien, beträffade risken att förlusterna i dotterbolaget skulle komma att beaktas en gång i vardera stat. EUD ansåg att medlemsstaterna måste kunna hindra att detta händer och att en sådan risk föreligger om koncernavdraget utsträcks till att även omfatta förluster i utländska dotterbolag.<sup>158</sup>

Slutligen anfördes att om förlusterna inte beaktades i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande skulle det finnas en risk för skatteundandragande.<sup>159</sup> EUD erkände denna risk då koncerner i sådana fall skulle kunna välja att överföra förlusterna till det land där skattesatserna är högst för att på så sätt tillgodoräkna sig högsta möjliga skatteavdrag.<sup>160</sup>

EUD valde sedan att gå vidare med att konstatera att den inskränkande regleringen, vid en samlad bedömning av de tre rättfärdigande grunderna, var ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset samt är avsedd att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås.<sup>161</sup>

Efter denna bedömning återstod för domstolen att pröva om restriktionen inte gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå detta ändamål, det vill säga den fjärde förutsättningen i rule of reason<sup>162, 163</sup>. EUD konstaterade vid denna proportionalitetsbedömning att den inskränkande nationella åtgärden går utöver vad som är nödvändigt i en situation där

*”- ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att nämnda förluster kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår, och*

*– det inte finns möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en ut-*

---

<sup>158</sup> St. 47-48 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>159</sup> St. 43 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>160</sup> St. 49 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>161</sup> St. 51 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>162</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>163</sup> St. 53 C-446/03 *Marks & Spencer*.

*omstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.*<sup>164</sup>

EUD konstaterade alltså att då ett bolag kan visa för skattemyndigheten att de uppfyller ovanstående villkor, ska en nationell åtgärd som inskränker möjligheten att beakta förluster uppkomna i utländska dotterbolag anses strida mot etableringsfriheten.<sup>165</sup>

### **3.3.3 Oy AA**

Oy AA var ett dotterbolag med hemvist i Finland som ägdes, indirekt via två andra bolag, av ett i Storbritannien registrerat moderbolag. Oy AA yrkade på avdrag, från sin skattepliktiga inkomst i Finland, för skickade koncernbidrag för täckning av förluster uppkomna i moderbolaget i Storbritannien.<sup>166</sup> De finländska reglerna för koncernbidrag medgav endast avdragsrätt i de fall då även moderbolaget hade sitt säte i Finland. Frågan som adresserades till EUD var om de finska koncernbidragsreglerna i och med kravet på säte i Finland stred mot etableringsfriheten samt den fria rörligheten för kapital.<sup>167</sup> EUD valde dock att endast bedöma frågan utifrån ifall inskränkningen stred mot etableringsfriheten.<sup>168</sup>

EUD fastställde sedan att det inte är möjligt för en medlemsstat att säkerställa att koncernbidraget kommer tas upp som skattepliktig inkomst i de fall koncernbidraget skickas till en annan medlemsstat.<sup>169</sup> Även om den medlemsstat där givaren av koncernbidraget har hemvist inte är behörig att lagstifta om hur mottagaren ska redovisa det mottagna koncernbidraget kan medlemsstaten ändå uppställa villkor beträffande hur den andra medlemsstaten ska behandla koncernbidraget.<sup>170</sup> Med hänvisning till detta menar domstolen att situationen för ett finskt moderbolag med dotterbolag i Finland samt ett finskt moderbolag med dotterbolag utan hemvist i Finland var jämförbar.<sup>171</sup>

---

<sup>164</sup> St. 55 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>165</sup> St. 56 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>166</sup> St. 2 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>167</sup> St. 17 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>168</sup> St. 24 och 28 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>169</sup> St. 36 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>170</sup> St. 37 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>171</sup> St. 38 C-231/05 *Oy AA*.

EUD konstaterade dock, trots att situationerna var jämförbara, att:

*”[e]n skillnad i behandlingen av dotterbolag med hemvist i landet som baseras på var deras moderbolag har sitt säte utgör en inskränkning i etableringsfriheten, eftersom den leder till att det blir mindre attraktivt för bolag med hemvist i andra medlemsstater att utöva denna frihet, och dessa kan därmed komma att avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla dotterbolag i en medlemsstat där en sådan bestämmelse föreskrivs.”<sup>172</sup>*

EUD valde sedan att, i likhet med *Marks & Spencer*-målet, utreda om inskränkningen kunde rättfärdigas genom rule of reason-principen.<sup>173</sup> Med hänsyn till rättfärdigande-grunderna att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt behovet av att förhindra skatteflykt konstaterar domstolen att inskränkningarna, i det aktuella fallet, tjänar ett legitimt ändamål som är förenligt med fördraget och omfattas av trängande hänsyn till allmänintresset. Vidare är inskränkningarna ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppnås.<sup>174</sup>

Vad gäller den åtföljande proportionalitetsbedömningen gjorde domstolen bedömningen att det inte ska vara möjligt för bolag att fritt välja i vilken stat beskattning ska ske då en sådan utvidgad möjlighet skulle få till konsekvens att medlemsstaterna skulle förlora rätten att beskatta den vinst som genererats inom dess stat.<sup>175</sup> Då en medlemsstat inte har möjlighet att förebygga detta genom villkor som avser behandlingen av den inkomst som härrör från koncernbidraget i det mottagande bolagets medlemsstat skulle ett krav på att medge avdragsrätt i det aktuella fallet innebära att bolagskoncernen har ett omfattande handlingsutrymme att välja i vilken stat beskattning ska ske. Med hänsyn till dessa överväganden ansåg EUD att etableringsfriheten inte utgjorde ett hinder för en lagstiftning som uppställer krav på att det mottagande moderbolaget har säte i staten.<sup>176</sup>

---

<sup>172</sup> St. 39 C-231/05 *Oj AA*.

<sup>173</sup> St. 44 C-231/05 *Oj AA*.

<sup>174</sup> St. 60 C-231/05 *Oj AA*.

<sup>175</sup> St. 64 C-231/05 *Oj AA*.

<sup>176</sup> St. 64-67 C-231/05 *Oj AA*.



### 3.3.4 X-Holding BV

Den nederländska lagstiftningen medgav en möjlighet för moderbolag att bilda en skattemässig enhet med sina dotterbolag för att på så sätt kunna resultatutjämna inom koncernen.<sup>177</sup> X-Holding BV ville utnyttja denna möjlighet till att bilda en skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknade hemvist i Nederländerna.<sup>178</sup> Den nederländska lagstiftningen medgav inte moderbolag möjlighet att bilda skattemässiga enheter med utländska dotterbolag. Nederländernas högsta domstol valde följaktligen att ställa en tolkningsfråga till EUD för att få svar på om den nederländska lagstiftningen utgjorde ett hinder mot den fria etableringsrätten inom EU.<sup>179</sup>

EUD konstaterade att bestämmelser av detta slag kan göra det ”[...]mindre attraktivt för ett moderbolag att utöva sin etableringsfrihet eftersom det avhålls från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater.”<sup>180</sup> EUD valde sedan att konstatera att en sådan skillnad i behandling kan vara förenlig med etableringsfriheten om den ”[...]tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset”.<sup>181</sup>

Vad gäller jämförbarheten mellan en gränsöverskridande situation och en inhemsk, konstaterade domstolen att denna ska prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med den nationella åtgärden.<sup>182</sup> EUD kom fram till att situationen, för ett moderbolag med hemvist i landet som önskar bilda en skattemässig enhet med sitt utländska dotterbolag, är objektivt jämförbar med situationen för ett moderbolag med hemvist i landet som bildar en skattemässig enhet med ett inhemskt dotterbolag.<sup>183</sup>

Då denna prövning var gjord återstod det för EUD att pröva om skillnaden i behandling kunde rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>184</sup> I likhet med resonemanget som fördes i *Marks & Spencer* kommer EUD fram till att upprätthållandet av en välavvägd

---

<sup>177</sup> St. 5 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>178</sup> St. 2 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>179</sup> St. 9 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>180</sup> St. 19 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>181</sup> St. 20 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>182</sup> St. 22 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>183</sup> St. 24 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>184</sup> St. 25 C-337/08 *X-Holding BV*.

fördelning av beskattningsrätten kan vara en grund som rättfärdigar en inskränkning av etableringsfriheten som är av tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>185</sup> Vidare konstaterar domstolen, i likhet med resonemangen som fördes i både *Marks & Spencer* och i *Oy AA*, att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten påtagligt skulle äventyras om bolag fritt kunde välja i vilken stat de önskar ta upp medlen till beskattning.<sup>186</sup> EUD konstaterade sedan att kravet på att dotterbolaget ska ha hemvist i Nederländerna kan rättfärdigas med hänsyn till behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.<sup>187</sup>

EUD ansåg också att kravet på hemvist i Nederländerna hade till syfte att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten varför de gick vidare med att pröva proportionaliteten i den nationella åtgärden.<sup>188</sup>

EUD ansåg vidare, att det nederländska kravet på hemvist i landet, för att få bilda en skattemässig enhet, var proportionerligt då det annars skulle stå bolagen fritt att välja i vilken stat underskottet ska få sin skattemässiga verkan. Etableringsfriheten inom EU hindrar således inte en medlemsstat att tillämpa sådana bestämmelser.<sup>189</sup>

### 3.4 Sammanfattande analys

När EUD prövar om nationell lagstiftning står i strid med etableringsfriheten i de fall det är ursprungsstatens lagstiftning som prövas angrips frågan vanligtvis genom en restriktionsanalys.<sup>190</sup> Detta leder i de flesta fall till att rättfärdigandegrunderna framkomna genom rule of reason kan användas för att rättfärdiga en inskränkning av etableringsfriheten.<sup>191</sup> Detta eftersom EUD när de använder sig av en restriktionsanalys inte klassificerar arten av restriktionen till direkt diskriminering, indirekt diskriminering eller icke-diskriminerande restriktion.<sup>192</sup> EUD anser således endast den nationella åtgärden vara ett hinder mot att ut-

---

<sup>185</sup> St. 28 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>186</sup> St. 29 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>187</sup> St. 30-33 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>188</sup> St. 34 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>189</sup> St. 41-43 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>190</sup> S. 293 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>191</sup> S. 296 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>192</sup> S. 292-293 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

nyttja de grundläggande friheterna och går sedan i nästa steg vidare till att pröva om åtgärden kan rättfärdigas genom rule of reason.<sup>193</sup>

*Marks & Spencer*-målet får anses vara det fall som öppnat upp möjligheterna för moderbolag att tillgodoräkna sig förluster uppkomna i utländska dotterbolag. Det är också utifrån detta rättsfall som RegR konstaterade att koncernbidragsreglerna i 35 kap IL var oförenliga med etableringsfriheten då avdragsrätt (före införandet av 35a kap II) inte i någon situation beviljades för förluster uppkomna i utländska dotterbolag.<sup>194</sup>

Genom *Marks & Spencer*-målet får det numera stå klart att det anses oförenligt med etableringsfriheten att neka avdragsrätt i moderbolagets hemviststat för utländska dotterbolags förluster i de fall då dotterbolaget har uttömt alla möjligheter att beakta förlusten i dess hemviststat samt att det inte finns någon möjlighet att förlusterna skulle kunna komma att beaktas i dotterbolagets hemviststat, vare sig av dotterbolaget självt eller av någon utomstående.<sup>195</sup> I övriga situationer så ansågs det vara förenligt med etableringsfriheten att neka avdragsrätt i moderbolagets hemviststat då en sådan inskränkning kunde rättfärdigas med hänsyn till risken att äventyra den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten, risken att förlusterna beaktas två gånger samt risken för skatteundandragande.<sup>196</sup>

Genom *Oy AA*-målet konstaterade EUD att etableringsfriheten inte innefattar ett krav att gränsöverskridande förlustutjämning ska medges i de fall då ett dotterbolag önskar göra avdrag för sitt moderbolags förluster.<sup>197</sup> Detta med anledning av att en sådan inskränkning av etableringsfriheten kan rättfärdigas med hänvisning till att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten samt behovet av att förhindra skatteflykt.<sup>198</sup> Det bör också noteras att EUD valde att göra en restriktionsanalys även i detta rättsfall trots att det var lagstiftningen i dotterbolagets hemviststat som inskränkte etableringsfriheten. Då restriktionen

---

<sup>193</sup> S. 296 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>194</sup> S. 1 och 16 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>195</sup> St. 55-56 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>196</sup> St. 59 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>197</sup> St. 67 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>198</sup> St. 60 och 67 C-231/05 *Oy AA*.

tioner uppstår i värdstaten brukar EUD vanligtvis göra en diskrimineringsanalys men i det här fallet gjordes alltså en restriktionsanalys.<sup>199</sup>

Genom *X-Holding*-målet konstaterade EUD att det av etableringsfriheten inte följer att en medlemsstat måste låta utländska dotterbolag ingå i en skattemässig enhet med det inhemska moderbolaget även då denna möjlighet ges till dotterbolag som har hemvist i medlemsstaten.<sup>200</sup> Ett krav på hemvist i moderbolagets hemviststat för att ingå i den skattemässiga enheten ansågs, av EUD, kunna rättfärdigas med hänsyn till att det utan ifrågavarande bestämmelse skulle göra det fritt för bolagen att välja i vilken medlemsstat de önskar ta upp förlusterna till beskattning.<sup>201</sup>

EUD valde följaktligen att tillämpa en restriktionsanalys i alla tre rättsfallen om förlustutjämning. Detta trots att det i *Oy AA* faktiskt var värdstatens lagstiftning som uppställde ett hinder mot den fria etableringsrätten. Möjligheten att i svenska moderbolag förlustutjämna för utländska dotterbolags förluster måste således, enligt EU-rätten, medges i de fall förlusterna är definitiva och dotterbolaget uttömt möjligheterna till att utnyttja förlusterna i dess hemviststat. Det var också denna bedömning som gjordes av RegR i sina avgöranden den 11 mars 2009 och med dessa förutsättningar som underlag som 35a kap IL skapades.<sup>202</sup>

---

<sup>199</sup> S. 68 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 57 Gerson, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU*, s. 80 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>200</sup> St. 43 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>201</sup> St. 42 C-337/08 *X-Holding BV*.

<sup>202</sup> Se bl.a. s. 17 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*, RÅ 2009 ref 13, RÅ 2009 ref 14, RÅ 2009 ref 15, mål nr 6511-06, mål nr 7322-06, mål nr 6512-06, mål nr 1648-07, mål nr 1652-07, mål nr 3628-07, mål nr 7444-06.

## 4 Koncernbidrag och koncernavdrag i svensk rätt

### 4.1 Introduktion

För att fastställa om det nya 35a kap IL uppställer inskränkningar som är oförenliga med etableringsfriheten är det viktigt, ur jämförelsesynpunkt, att fastställa hur den svenska lagstiftningen behandlar helt inhemska situationer. Det följande behandlar av den anledningen inledningsvis den rent inhemska situationen för förlustutjämning i svenska moderbolag för förluster uppkomna i svenska dotterbolag genom 35 kap IL. Då detta regelverk presenterats behandlas sedan svenska moderbolags möjligheter till förlustutjämning för förluster uppkomna i utländska dotterbolag genom 35a kap IL. Efter att dessa regelverk behandlats presenteras den kritik som framförts av 35a kap IL av remissinstanserna respektive av olika författare i skatterättsliga tidsskrifter. De olika krav för avdragsrätt som 35a kap IL uppställer analyseras löpande. Det är i dessa delanalyser som 35a kap IL analyseras utifrån dess förenlighet med etableringsfriheten inom EU.

### 4.2 Koncernbidrag enligt 35 kap IL

Möjligheten att med avdragsrätt skicka bidrag till andra bolag inom en koncern är reglerat i 35 kap IL. Ett koncernbidrag kräver, för att beviljas avdragsrätt, att det ska dras av hos givaren och tas upp i det beskattningsbara resultatet hos mottagaren.<sup>203</sup> En av förutsättningarna för att skicka bidraget med avdragsrätt är att moderbolaget äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.<sup>204</sup> Vidare krävs att moderbolaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, en svensk skattskyldig stiftelse eller en svensk skattskyldig ideell förening.<sup>205</sup>

Bidrag kan, med avdragsrätt, skickas mellan moderbolag och dotterbolag både uppåt och nedåt samt direkt mellan systerbolag inom koncernen.<sup>206</sup> Vidare krävs bland annat att dotterbolaget ska ha varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan verksamhet började bedrivas i dotterbolaget.<sup>207</sup> Det är också möjligt att skicka avdrags-

---

<sup>203</sup> 35:1 IL.

<sup>204</sup> 35:2 IL.

<sup>205</sup> 35:2 IL.

<sup>206</sup> 35:3-4 IL.

<sup>207</sup> 35:3 1:a st 3:e punkten IL.

gilla koncernbidrag mellan bolag som inte står i direkt ägarförhållande till varandra förutsatt att bidraget med avdragsrätt hade kunnat skickas i respektive led.<sup>208</sup>

Avdragsrätt för koncernbidrag beviljas alltså inte i de fall då det mottagande eller givande bolaget inte är svenska bolag. Däremot ska ett bolag hemmahörande inom EES-området behandlas som ett svenskt bolag ifråga om avdragsrätten för skickade koncernbidrag under förutsättning att mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.<sup>209</sup> 35 kap 2a § IL tar sikte på att förekomsten av ett utländskt bolag någonstans i ägarkretsen inte ska påverka möjligheten till avdragsrätt för koncernbidrag mellan företag verksamma i Sverige.<sup>210</sup> Paragrafen tar även sikte på att möjliggöra att bidrag med avdragsrätt skickas mellan utlandsägda fasta driftställen i Sverige och bolag i samma koncern som bedriver verksamhet i Sverige.<sup>211</sup> Avdragsrätt för koncernbidrag mellan bolag eller filialer verksamma i Sverige ska inte längre vara beroende av att även ägarbolaget är skattskyldigt i Sverige. Bidrag ska alltså med avdragsrätt även kunna skickas mellan systerbolag som är skattskyldiga i Sverige men ägda av ett bolag inom EES.<sup>212</sup>

Flertalet av de dubbelbeskattningsavtal Sverige ingått med övriga länder innehåller dessutom en icke-diskrimineringsklausul<sup>213</sup> vilket i grova drag innebär att ett bolag verksamt i Sverige men ägt av ett bolag i den andra fördragsslutande staten inte ska kunna behandlas sämre än om bolaget varit ägt av ett svenskt bolag. Det har således även före införandet av 35:2a IL varit möjligt, i vissa fall, att skicka koncernbidrag med avdragsrätt inom bolag i Sverige trots utländskt ägarskap.<sup>214</sup>

---

<sup>208</sup> 35:6 IL.

<sup>209</sup> 35:2a IL.

<sup>210</sup> S. 70-73 Prop. 2000/01:22 *Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.*

<sup>211</sup> S. 74 Prop. 2000/01:22 *Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.*

<sup>212</sup> S. 71-80 Prop. 2000/01:22 *Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.*

<sup>213</sup> Art. 24 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

<sup>214</sup> Se bl. a. RÅ 1993 ref 91 I.

### 4.3 Koncernavdrag enligt 35a kap IL

35a kap IL har till syfte att reglera möjligheterna för ett svenskt moderbolag att göra avdrag för slutliga förluster hos ett helägt utländskt dotterbolag.<sup>215</sup> Definitionen av svenskt moderbolag återfinns i 35a kap 2 § första stycket IL som stadgar att ett svenskt moderföretag är ett bolag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett utländskt dotterbolag och som är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap IL, eller en svensk ideell förening inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap IL.

För att moderbolaget ska kunna åtnjuta rätten att göra ett koncernavdrag måste det utländska dotterbolaget motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och höra hemma inom EES. Varken moderbolaget eller dotterföretaget får dock vara privatbostadsföretag eller investmentföretag.<sup>216</sup>

Definitionen av var ett bolag ska anses ha hemvist ska göras primärt efter där bolaget har skatterättslig hemvist enligt den interna lagstiftningen. Dock så ska bolaget inte anses ha hemvist där om dubbelbeskattningsavtalet stipulerar annorlunda. Den stat som dubbelbeskattningsavtalet anger som hemviststat ska i det fallet vara gällande.<sup>217</sup>

Ytterligare förutsättningar för att få göra koncernavdraget framgår av 35a:5 IL. Denna paragraf stipulerar att svenska moderbolag får göra avdrag för slutliga förluster hos helägda utländska dotterbolag om:

*”[...]dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats, dotterföretaget har varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår till dess likvidationen har avslutats eller dotterföretaget har varit helägt sedan det började driva verksamhet av något slag till dess likvidationen har avslutats, avdraget görs vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats, moderföretaget redovisar avdraget öppet i självdeklara-*

---

<sup>215</sup> 35a:1 IL.

<sup>216</sup> 35a:2 2:a och 3:e st. IL.

<sup>217</sup> 35a:3 IL.

*rationen, och det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma.*<sup>218</sup>

Begreppet slutliga förluster definieras i 35a:6 IL som kräver att förlusten inte har kunnat utnyttjas och inte kan komma att utnyttjas av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget är hemma. Vidare krävs att skälet för att förlusten inte kan utnyttjas inte får bero på att det saknas en rättslig möjlighet till det eller att möjligheten är begränsad i tiden enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemviststat.

Vidare innehåller reglerna en beloppsspärr som innebär att avdrag inte får göras med ett belopp som överstiger förlusten hos dotterbolaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret för likvidationens avslutande, vid likvidationens avslutande eller överstiger ett positivt resultat hos moderbolaget före avdraget.<sup>219</sup>

Beräkningen av vad dotterbolagets förlust uppgår till, ska vara det lägsta av förlusten beräknad enligt skattereglerna i den utländska stat där företaget hör hemma eller, en beräkning av förlusten enligt svenska regler som om dotterbolaget vore ett svenskt aktiebolag och uppburit motsvarande inkomster i Sverige. Vidare, ska endast förluster som har uppkommit efter att dotterbolaget blev helägt räknas in i dessa förluster.<sup>220</sup> Dessa förluster ska dessutom minskas med den del av överförda värden till bolag i intressegemenskap, under tio år närmast före likvidationen, som inte har beskattats hos dotterbolaget.<sup>221</sup>

Förlusterna i dotterbolaget ska även minskas i motsvarande mån som moderbolagets anskaffningsvärde för andelarna i dotterbolaget legat till grund för avdrag.<sup>222</sup> Vidare ska koncernavdraget justeras i moderbolaget om utländsk myndighet eller domstol har meddelat beslut av betydelse för beräkningen av koncernavdraget under det beskattningsår som beslutet vunnit laga kraft.<sup>223</sup>

---

<sup>218</sup> 35a:5 IL.

<sup>219</sup> 35a:7 IL.

<sup>220</sup> 35a:8 IL.

<sup>221</sup> 35a:9 IL.

<sup>222</sup> 35a:10 IL.

<sup>223</sup> 35a:11 IL.



## 4.4 35a kap IL i förhållande till etableringsfriheten

### 4.4.1 Krav på slutlig förlust genom likvidation

#### 4.4.1.1 Teori

Den svenska lagstiftningen kräver att förlusten i dotterbolaget är slutlig för att avdragsrätt ska medges.<sup>224</sup> Vidare krävs att förlusterna inte har kunnat utnyttjas och ej heller kan komma att utnyttjas av dotterbolaget eller av någon annan i den stat där dotterbolaget hör hemma.<sup>225</sup> Denna möjlighet ska bedömas från det att förlusten uppstod till dess att likvidationen avslutades.<sup>226</sup> Regeln tar således inte endast sikte på ett faktiskt utnyttjande av förlusterna utan även den potentiella möjligheten att förlustutjämna i framtiden, i den stat där dotterbolaget hör hemma, kan utsläcka rätten till avdrag i Sverige.<sup>227</sup>

För att förlusterna ska anses som slutliga krävs alltså att dotterbolaget har försatts i likvidation och denna har avslutats.<sup>228</sup> Enligt 2 kap 2 § IL ska dock de termer och uttryck som används i inkomstskattelagen även omfatta motsvarande utländska företeelser.<sup>229</sup> I propositionen riktade vissa remissinstanser kritik mot att begreppet likvidation inte tydligare precisades, vilket skulle underlätta vid bedömningen om en utländsk företeelse motsvarar en svensk likvidation.<sup>230</sup>

Juridiska fakultetsnämnden i Uppsala anför att begränsningen till likvidationer kan vara stridande mot etableringsfriheten då *Marks & Spencer*-målet inte nödvändigtvis krävde likvidation för att anse förlusterna som slutliga eller definitiva.<sup>231</sup> I likhet med Sveriges advokatsamfund anser också fakultetsnämnden att även utländska konkurser bör inkluderas i förslaget för att undvika omotiverade skillnader mellan likvidation och konkurs.<sup>232</sup> Sveriges

---

<sup>224</sup> 35a:6 IL.

<sup>225</sup> 35a:6 1:a st. IL.

<sup>226</sup> S. 45 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>227</sup> S. 45 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>228</sup> 35a:5 1:a st 1:a punkten IL.

<sup>229</sup> S. 25 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>230</sup> S. 24 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>231</sup> S. 24 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>232</sup> S. 24 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*, s 2 *Advokatsamfundets remissyttrande*, R-2009/1902, Stockholm den 16 november 2009.

advokatsamfund menar också att möjligheten till förlustutjämning också ska utsträckas till formlösa avregistreringar.<sup>233</sup> Vidare anser de att lagstiftningen är oklar vad gäller det förhållande att en del av förlusten har kunnat användas och undrar om rätten till koncernavdrag i sådana fall som helhet går förlorad.<sup>234</sup>

Som svar på remissinstansernas synpunkter menar regeringen att det inte är aktuellt att utsträcka möjligheterna till koncernavdrag vid utländska konkurser eftersom underskott som uppkommit före konkursen bortfaller vid beräkningen av det skattemässiga resultatet som ska göras enligt svenska regler.<sup>235</sup> Med anledning av denna motivering menar regeringen att det inte heller kan vara nödvändigt, enligt EU-rätten, att utsträcka möjligheterna till koncernavdrag till att även omfatta förluster vid ett utländskt dotterbolags konkurs.<sup>236</sup>

#### **4.4.1.2      Analys**

Att inte medge avdragsrätt för förluster i utländska dotterbolag medan avdragsrätt medges för förluster i inhemska dotterbolag är enligt EUD:s praxis en inskränkning av etableringsfriheten. En sådan inskränkning kan dock rättfärdigas om syftet med inskränningen kan motiveras med tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>237</sup> Vidare krävs att bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås samt att bestämmelsen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.<sup>238</sup>

I *Marks & Spencer*-målet ansågs en liknande inskränkning kunna rättfärdigas genom åberopandet av tre rättfärdigande grunder som tillsammans ansågs motiverade med tvingande hänsyn till allmänintresset. Med åberopande av rättfärdigande grunderna en välavvägd fördelning av beskattningsrätten och risken att förlusterna beaktas två gånger samt risken för skatteundandragande anser jag att kravet på slutlig förlust i 35a:5-6 IL vid en framtida prövning av EUD kommer att anses motiverade med tvingande hänsyn till allmänintresset. Detta med anledning av att det utan krav på att förlusterna ska vara slutliga kommer vara

---

<sup>233</sup> S. 2 *Advokatsamfundets remissyttrande*, R-2009/1902, Stockholm den 16 november 2009.

<sup>234</sup> S. 24-25 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>235</sup> S. 25 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*, 40:20 IL.

<sup>236</sup> S. 25 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>237</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>238</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

möjligt för bolagen att välja i vilken medlemsstat de önskar ta upp förlusterna till beskattning.<sup>239</sup>

Vidare anser jag att begränsningen till slutliga förluster också är ändamålsenlig eftersom en eventuell avsaknad av begränsande regler av detta slag skulle göra det möjligt för bolag att i princip välja i vilken stat de önskar ta upp sina förluster till beskattning. Däremot anser EUD generellt inte att en minskning av skatteintäkter utgör ett argument med tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>240</sup> Ett krav på att förlusterna ska vara slutliga får dock snarare anses eftersträva ändamålet att uppnå en välavvägd fördelning av beskattningsrätten och att minimera riskerna till att förlusterna beaktas två gånger samt minimera risken för skatteunddragande. Dessa tre rättfärdigandegrunder ansågs tillsammans vara ändamålsenliga i *Marks & Spencer*-målet och jag är av den uppfattningen att samma bedömning skulle göras av EUD beträffande 35a:5-6 IL vid en eventuell prövning.<sup>241</sup> Den juridiska doktrinen verkar också vara av den uppfattningen att inskränkningar av etableringsfriheten i relativt hög utsträckning anses vara ändamålsenliga medan oförenligheten med etableringsfriheten istället vanligtvis påvisas vid proportionalitetsbedömningen.<sup>242</sup>

I *Marks & Spencer* ansågs det proportionerligt att inte medge avdragsrätt för förluster i utländska dotterbolag förutom i de situationer där det utländska dotterbolaget uttömt möjligheterna till förlustutjämning i dess hemviststat samt då det inte finns möjlighet att beakta förlusterna under framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående.<sup>243</sup> I enlighet med EUD:s argumentation får det anses proportionerligt att uppställa krav på att förlusterna är slutliga. Däremot förklarar inte EUD vilken typ av slutliga förluster som åsyftas utan verkar föra en mer allmänt hållen argumentation. Den svenska lagstiftningen, å andra sidan, kräver att likvidation ska ha skett för att anse förlusterna som slutliga.<sup>244</sup> Flera av remissinstanserna påpekar också detta för lagstiftaren och föreslår att be-

---

<sup>239</sup> Se för ett liknande resonemang st. 45-46 och 55 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>240</sup> Se bl. a. st. 49 C-319/02 *Petri Manninen*, samt st. 44 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>241</sup> Se särskilt st. 51 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>242</sup> S. 51 Terra, Wattel, *European Tax Law*, s. 239 Dahlberg, *Internationell beskattning*.

<sup>243</sup> St. 55 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>244</sup> 35a:5-6 IL.

greppet slutliga förluster ska utvidgas till att även omfatta formlösa avregistreringar samt konkurser.<sup>245</sup>

Anledningen till att inte medge avdragsrätt vid utländska dotterbolags konkurser är enligt propositionen att det i 40 kap 20 § IL anges att underskott som uppkommit före konkurser faller bort vid beräkningen av underskottet som ska göras enligt svenska regler. Enligt 40 kap 20 § IL anges vidare att underskott som uppkommit före konkursen får dras av ifall konkursen avslutats på grund av att borgenärerna fått full betalning. En konkurs som avslutats genom att borgenärerna fått full betalning innebär alltså att den juridiska personen ska träda i likvidation och underskott som uppkommit före konkursen får således utnyttjas. Motivet för att inte medge avdragsrätt vid utländska konkurser torde således vara av skyddssynpunkt för borgenärerna.

Bestämmelsen, i 40 kap 20 § IL, tar sikte på både inhemska och gränsöverskridande situationer vilket i sig inte nödvändigtvis utesluter möjligheten att bestämmelsen ändå kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna. Jag är dock av den uppfattningen att ett krav som har till syfte att skydda borgenärerna samt tillämpas på samma sätt oavsett inhemsk eller gränsöverskridande situation av EUD knappast kan anses hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna. Behörigheten att fastställa villkoren för beskattning samt nivån på beskattningen anses tillfalla medlemsstaterna själva såvida inte gränsöverskridande situationer behandlas mer restriktivt än rent inhemska situationer varför ett krav på att bolagets skulder är betalda knappast kan anses oförenligt med etableringsfriheten.<sup>246</sup>

Frågan är dock om inte lagstiftningen istället för att uppställa krav på likvidation borde uppställt ett krav på att bolagets borgenärer får full ersättning för sina fordringar. Även om motsvarande utländska företeelser innefattas i den svenska definitionen av likvidation skulle det teoretiskt kunna finnas situationer där dotterbolagets borgenärer får full ersättning för sina fordringar men enligt värdstatens lagstiftning ska ändå konkurs ske. Alternativt skulle moderbolaget självt kunna tillföra kapital till dotterbolaget för att tillse att borgenärernas fordringar på dotterbolaget kan betalas.

---

<sup>245</sup> S. 24-25 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>246</sup> Se till exempel st. 40 C-337/08 *X-Holding BV*.

Om kravet på likvidation har till syfte att uppfylla ändamålet att skydda borgenärerna skulle EUD knappast anse kravet proportionerligt i de fall då moderbolaget ersätter dotterbolagets borgenärer. Detta eftersom en mindre inskränkande nationell åtgärd i sådana fall skulle uppnå samma syfte, det vill säga att borgenärernas fordringar betalas. Om en sådan situation uppstår finns det således stor risk för att EUD skulle anse likvidationskravet strida mot etableringsfriheten.

#### **4.4.2 Nekat avdrag på grund av avsaknad av rättslig möjlighet**

##### **4.4.2.1 Teori**

Avdrag för förluster i utländska dotterbolag ska inte beviljas om skälet till att förlusterna inte kan utnyttjas av dotterbolaget i dess hemviststat beror på att det saknas en rättslig möjlighet till detta eller att denna möjlighet är begränsad i tiden.<sup>247</sup>

Med denna bestämmelse åsyftar lagstiftaren att förhindra att förluster som inte kan utnyttjas i dotterbolagets hemviststat på grund av att denna stat har bestämmelser som inte medger att förluster flyttas framåt i tiden istället beaktas i Sverige.<sup>248</sup> I de fall då dotterbolagets hemviststat har regler som stadgar att förluster endast kan skjutas framåt ett visst antal år i tiden ska inte förluster som passerat denna tidsgräns anses definitiva i den mening som krävs för koncernavdragsrätt i Sverige.<sup>249</sup>

Bestämmelsens fördragsenlighet har kritiserats av Dahlberg där han menar att det finns fall där jämförelsevis gynnande skattelagstiftning i hemviststaten utsträckts till att också omfatta dotterbolag i utlandet trots att motsvarande förmån inte erbjuds av dotterbolagets hemviststat.<sup>250</sup> Dahlberg anför vidare att den andra strecksatsen i stycke 55 av *Marks & Spencer* talar för att en sådan bestämmelse snarare talar emot Regeringsrättens bedömning i RÅ 2009 ref 14.<sup>251</sup> I Regeringsrättsmålet motiverades att det inte finns

---

<sup>247</sup> 35a:6 2:a st II.

<sup>248</sup> S. 26 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>249</sup> S. 26 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>250</sup> S. 807-811 Dahlberg, *Förslag till gränsöverskridande koncernbidrag i form av "koncernavdrag"*, Skattenytt Internationellt, SkatteNytt 2009, nr. 12.

<sup>251</sup> S. 810 Dahlberg, *Förslag till gränsöverskridande koncernbidrag i form av "koncernavdrag"*, Skattenytt Internationellt, SkatteNytt 2009, nr. 12.

”... stöd för slutsatsen att det skulle strida mot etableringsfriheten enligt artiklarna 43 och 48 EG att vägra avdrag för en förlust i ett dotterföretag som är slutlig, inte på grund av att verksamheten upphört att generera överskott, utan till följd av en skatteregel i den andra medlemsstat där dotterföretaget bedriver sin verksamhet.”<sup>252</sup>

Det stycke Dahlberg hänvisar till i *Marks & Spencer*-målet åsyftar att det borde vara oförenligt med etableringsfriheten att vägra avdrag i en situation där ”det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående...”<sup>253</sup>

Stig von Bahr kommenterar Regeringsrättens ståndpunkt i RÅ 2009 ref 14 i en artikel i Svensk Skattetidning.<sup>254</sup> Von Bahr menar att Regeringsrättens ståndpunkt inte framstår som helt given då utgången i *Marks & Spencer* vilar på tanken att en utländsk etablering ska behandlas lika förmånligt som en inhemsk etablering om inte risk för dubbelt beaktande av förlusterna eller liknande skattefördelar föreligger.<sup>255</sup> Å andra sidan menar författaren att det svenska systemet för resultatutjämning inte bör kunna användas för att kompensera brister i andra medlemsländers resultatutjämningsystem.<sup>256</sup> Ett sådant användande av de grundläggande friheterna skulle i alltför hög grad strida mot den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten.<sup>257</sup>

#### **4.4.2.2      Analys**

I de fall ett dotterbolag, enligt hemviststatens lagstiftning, inte har rätt att skjuta en förlust framåt i tiden torde förlusten, enligt min uppfattning, inte vara kvar i dotterbolaget. I och med att förlusten inte kan skjutas framåt torde den rimligtvis anses förverkad och vid beräkningen av det utländska dotterbolagets förluster enligt värdstatens lagstiftning inte tas upp. De förluster som är förverkade finns således inte kvar vid tidpunkten då koncernavdraget yrkas.

---

<sup>252</sup> RÅ 2009 ref 14.

<sup>253</sup> St. 55 2:a strecksatsen C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>254</sup> S. 427-436 von Bahr, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, Svensk Skattetidning 2009, nr. 4.

<sup>255</sup> S. 434-435 von Bahr, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, Svensk Skattetidning 2009, nr. 4.

<sup>256</sup> S. 434 von Bahr, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, Svensk Skattetidning 2009, nr. 4.

<sup>257</sup> S. 434-435 von Bahr, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, Svensk Skattetidning 2009, nr. 4.

Då det enligt värdestatens lagstiftning inte finns några förluster att yrka avdrag för kan heller inte kravet i den svenska lagstiftningen anses oförenligt med etableringsfriheten. Vid beräkningen av det utländska dotterbolagets förluster enligt den svenska lagstiftningen kan förlusterna skjutas framåt men det är samtidigt det lägsta belopp, beräknat enligt dels värdestatens lagstiftning och dels svensk lagstiftning, som ska anses utgöra det avdragsgrundande beloppet.<sup>258</sup> I anslutning härtill framstår bestämmelsen möjligtvis som överflödigt, då samma krav torde följa redan av att lagstiftningen endast ger avdragsrätt för slutliga förluster, men i vart fall inte oförenligt med etableringsfriheten.

Den situation som lagstiftaren möjligtvis ämnar träffa med den ifrågavarande bestämmelsen kan vara den när beräkningen av förlusten enligt värdestatens lagstiftning blir högre än beräkningen enligt de svenska skattereglerna, trots att förverkade förluster ej medräknats i värdestatens förlustberäkning. Genom bestämmelsen kan således de, enligt svensk skattelagstiftning beräknade förlusterna, ytterligare minskas för att få ett än lägre avdragsgrundande belopp. Det framstår dock som mindre troligt att detta är bestämmelsens avsedda effekt men situationen skulle ändå kunna uppstå.

#### **4.4.3 Avdraget får inte överstiga moderbolagets vinst**

##### **4.4.3.1 Teori**

Moderbolagets möjligheter till avdrag för utländska dotterbolags förluster är begränsat till det positiva resultatet hos moderbolaget för året.<sup>259</sup> Detta innebär att de ackumulerade förluster som eventuellt uppkommit under flertalet år i dotterbolaget måste inrymmas, för att förlustutjämnning till fullo ska kunna ske, i moderbolagets positiva resultat för avdragsåret.

Regeringen motiverar olikbehandlingen av gränsöverskridande situationer med att den kan motiveras med tvingande hänsyn till allmänintresset eftersom den åsyftar att upprätthålla den välvägd fördelningen av beskattningsrätten.<sup>260</sup> I anslutning härtill menar regeringen att förlusterna i de utländska dotterbolagen, utan nämnda beloppsbegränsning, skulle kunna ge upphov till underskott i det svenska moderbolaget. Underskottet skulle sedan kunna skjutas framåt och kraftigt beskära möjligheten att i framtiden beskatta inkomster hos de

---

<sup>258</sup> 35a:8 II.

<sup>259</sup> 35a:7 1:a st. 2:a punkten II.

<sup>260</sup> S. 39-40 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

svenska koncernföretagen, även långt efter att dotterbolaget likviderats.<sup>261</sup> Med hänvisning till *Marks & Spencer*-målet framhåller regeringen att även Storbritannien hade en liknande beloppsbegränsande regel.<sup>262</sup> Viktigt att notera är dock att beloppsbegränsningen i Storbritannien även gällde vid rent inhemska situationer.<sup>263</sup> Regeringen anför dock att avsaknaden av en motsvarande inhemsk beloppsbegränsning inte i sig påverkar möjligheten att beskatta en svensk koncerns nettoinkomster och att en sådan begränsning i en inhemsk situation således inte påverkar den svenska beskattningsrätten.<sup>264</sup> Det måste, enligt regeringens mening, oavsett vad som gäller vid en rent inhemsk situation vara möjligt att begränsa avdragets storlek för att förhindra att den svenska beskattningsrätten allvarligt äventyras.<sup>265</sup>

Advokatsamfundet är, i sitt remissyttrande, kritiska till beloppsbegränsningen.<sup>266</sup> De anser bestämmelsen strida mot EU-rätten eftersom ett moderbolag i en motsvarande inhemsk situation inte riskerar att gå miste om avdragsrätt för ett dotterbolags förluster i de fall då moderbolagets vinst inte uppgår till dotterbolagets förluster.<sup>267</sup> För att åtnjuta avdragsrätt i en gränsöverskridande situation krävs likvidation vilket medför att förlusterna inte kan rullas framåt som i en inhemsk situation. Advokatsamfundet menar sammantaget att kravet på att avdrag endast får göras för belopp motsvarande moderbolagets positiva resultat tillsammans med likvidationskravet inte kan rättfärdigas.<sup>268</sup> Advokatsamfundet menar att beloppsspärren om att avdraget inte får överstiga ett positivt resultat hos moderbolaget snarare är utformat för att förhindra minskade skatteintäkter vilket EUD konsekvent avfärdat som rättfärdigandegrund.<sup>269</sup>

---

<sup>261</sup> S. 40 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>262</sup> S. 40 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*, se även st. 17 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>263</sup> St. 17 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>264</sup> S. 40 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>265</sup> S. 40 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>266</sup> *Advokatsamfundets remissyttrande*, R-2009/1902, Stockholm den 16 november 2009.

<sup>267</sup> S. 6 *Advokatsamfundets remissyttrande*, R-2009/1902, Stockholm den 16 november 2009.

<sup>268</sup> S. 6 *Advokatsamfundets remissyttrande*, R-2009/1902, Stockholm den 16 november 2009.

<sup>269</sup> S. 6 *Advokatsamfundets remissyttrande*, R-2009/1902, Stockholm den 16 november 2009.



Denna uppfattning delas av Jesper Johansson i en artikel i Svensk Skattetidning där även han anser att beloppssbegränsningen närmast åsyftar att förhindra minskade skatteintäkter vilket är en rättfärdigandegrund som EUD konsekvent avfärdar.<sup>270</sup>

#### 4.4.3.2      **Analys**

Beloppssbegränsningen uppställs som sagt endast vid gränsöverskridande situationer. Detta medför att en gränsöverskridande situation behandlas mer restriktivt än en inhemsk och bestämmelsen kan således göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna.<sup>271</sup> Nationella åtgärder som gör det mindre attraktivt att utöva etableringsfriheten är förbjudna mellan medlemsstaterna såvida de inte kan rättfärdigas.<sup>272</sup>

Argumenten för rättfärdigande som regeringen använder sig av synes snarare anknyta till att förhindra minskade skatteintäkter än att beakta den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. När regeringen motiverar att det måste vara möjligt att begränsa avdragets storlek för att förhindra att den svenska beskattningsrätten allvarligt äventyras tror jag att regeringen missförstått innebörden av denna rättfärdigandegrund. Rättfärdigandegrundens tar sikte på riskerna med att fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna äventyras och inte att den enskilda medlemsstatens beskattningsunderlag minskas. Det förefaller som att regeringen försöker rättfärdiga bestämmelsen genom att förklara den icke godkända rättfärdigandegrundens att förhindra en minskning av skatteintäkter genom att åberopa att motivet till bestämmelsen är att uppnå en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.<sup>273</sup> Det kan i en situation då ett dotterbolag trätt i likvidation knappast anses att en beloppssbegränsning av förevarande slag har till syfte att tillse att inte bolagen fritt kan välja var de önskar ta upp förlusterna till beskattning.<sup>274</sup>

Övriga bestämmelser i koncernavdragsreglerna tillser att beskattning sker primärt i dotterbolagets hemviststat och endast i undantagsfall kan förlusterna tas upp till beskattning i moderbolagets hemviststat. Beloppssbegränsningen verkar således endast ha till syfte att för-

---

<sup>270</sup> S. 1013-1037 Johansson, *Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria*, Svensk Skattetidning, 2009, nr 10.

<sup>271</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>272</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>273</sup> Se bl. a. st. 49 C-319/02 *Petri Manninen*, st. 43-44 C-446/03 *Marks & Spencer*, st. 28 C-337/08 *X-Holding BV*, st. 53-55 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>274</sup> Se för liknande resonemang st. 55 C-231/05 *Oy AA*.

hindra en minskning av skatteintäkter vilket konsekvent avfärdats som rättfärdigandegrund av EUD.<sup>275</sup> Beloppsbegränsningen till moderbolagets positiva resultat kommer således knappast, av EUD, anses utgöra en tvingande hänsyn till allmänintresset och är således troligen oförenlig med etableringsfriheten.

#### **4.4.4 Krav på beräkning av koncernavdragets storlek enligt två medlemsstaters skatteregler**

##### **4.4.4.1 Teori**

Förlusterna som uppstått i det utländska dotterbolaget ska beräknas dels enligt skattereglerna i dess hemviststat och dels enligt de svenska skattereglerna som om bolaget var ett svenskt aktiebolag med motsvarande inkomster i Sverige.<sup>276</sup> Vidare ska beräkningen av förlusterna ske dels vid likvidationstillfället och dels vid utgången det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande.<sup>277</sup> Avdragsrätten för koncernavdraget uppgår endast till det lägsta av dessa fyra belopp som framräknas.<sup>278</sup>

Flertalet av remissinstanserna menar att det är väldigt svårt att beräkna ett utländskt bolags resultat enligt svenska regler och att kravet på att beräkningen ska göras enligt svenska regler ställer orimliga krav på de skattskyldiga.<sup>279</sup> Vidare framhåller remissinstanserna att något krav på att resultatet skulle beräknas enligt skatteregler i en annan stat än dotterbolagets hemviststat inte krävdes i *Marks & Spencer*-målet.<sup>280</sup> Då det vanligtvis rör sig om ackumulerade förluster från flertalet år tillbaka i tiden menar instanserna att det strider mot EU-rättens effektivitetsprincip att kräva att beräkningen ska göras enligt svenska regler.<sup>281</sup> Det bör tilläggas att parterna i *Marks & Spencer*-målet enades om att förlusterna som uppstått i de utländska dotterbolagen till sitt belopp skulle fastställas enligt skattereglerna i Storbritannien.<sup>282</sup>

---

<sup>275</sup> Se bl. a. st. 49 C-319/02 *Petri Manninen*, st. 44 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>276</sup> 35a:8 1:a st. II.

<sup>277</sup> 35a:7 1:a st. 1:a punkten II.

<sup>278</sup> 35a:8 1:a st. II, 35a:7 1:a st. 1:a punkten II.

<sup>279</sup> S. 32 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>280</sup> S. 32 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>281</sup> S. 32 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>282</sup> St. 22 C-446/03 *Marks & Spencer*.

Regeringen tillbakavisar kritiken genom att hänvisa till att kravet på beräkning enligt svenska regler följer av Regeringsrättens domar och bör upprätthållas.<sup>283</sup> Vidare menar regeringen att det faktum att bestämmelsen kan ge upphov till både praktiska och rättsliga problem är en oundviklig följd av att en möjlighet som primärt var avsedd att tillämpas i rent inhemska situationer, genom rättsutvecklingen i EU, utsträckts till att även omfatta gränsöverskridande situationer.<sup>284</sup>

#### 4.4.4.2 Analys

Kravet på att förlusterna ska beräknas enligt skattereglerna i både dotterbolagets hemviststat och enligt de svenska skattereglerna utan någon tidsbegränsning kan i praktiken bli mycket svår genomfört. Detta eftersom alla år som dotterbolaget varit helägt måste omräknas enligt svenska skatteregler som om inkomsterna uppburits i Sverige. Vid beräkningen av resultatet enligt svenska regler kan således dokumentation och bokföring väldigt långt tillbaka i tiden behöva frambringas. Dessutom är det troligtvis ytterst få bolag som sparar sina deklarationer och årsredovisningar samt övrig dokumentation under längre tid än den tid som lagstiftningen i värdstaten kräver. Enligt min uppfattning framstår kravet som stebent och troligtvis ej praktiskt genomförbart i vissa fall. Möjligheten att beräkna resultatet enligt svenska skatteregler torde vara praktiskt genomförbart i de fall då ett utländskt dotterbolag endast ägts i ett fåtal år men i det närmaste ogenomförbart om ägandet förelegat under längre tid. Samtidigt bör det erinras om att regeringen framhåller att den skatterättsliga prövningen av avdragsrätten i praktiken bör ske genom en samlad bedömning men att det är moderbolaget som ska bevisa att avdragsrätt föreligger i den omfattning som yrkas.<sup>285</sup>

I *Marks & Spencer*-målet enades parterna om att beräkningen av resultatet skulle ske enligt Storbritanniens skatteregler.<sup>286</sup> Det framgår dock inte av domstolens argumentation i målet hur ett krav på beräkning enligt moderbolagets hemviststats skatteregler förhåller sig till etableringsfriheten. Då parterna enades om att beräkning skulle ske enligt Storbritanniens lagstiftning i fallet synes det också inte vara nödvändigt av EUD att *ex officio* behöva pröva förenligheten med etableringsfriheten. Någon ledning i hur kravet på beräkning enligt svenska skatteregler förhåller sig till etableringsfriheten kan således inte göras av EUD:s ar-

---

<sup>283</sup> S. 32 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*, RÅ 2010 ref 13 mfl.

<sup>284</sup> S. 32 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>285</sup> S. 32 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>286</sup> St. 22 C-446/03 *Marks & Spencer*.

gumentation i *Marks & Spencer* då argumentationen varken ger uttryck för den ena eller den andra ståndpunkten.

I anslutning till kravet på att beräkning av förlusterna ska ske enligt svenska regler anför remissinstanserna att detta krav kan strida mot EU-rättens effektivitetsprincip då kravet i praktiken gör det omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av EU-rätten.<sup>287</sup> Vid en rent inhemsk situation behöver givetvis bolagets resultat endast beräknas enligt svenska skatteregler varför yrkande om avdrag vid gränsöverskridande situationer får anses bli mer administrativt betungande att genomföra i en gränsöverskridande situation. Denna extra administrativa börda kan således verka avskräckande eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna.<sup>288</sup>

I flertalet av de fall EUD behandlat som innehåller frågor om direkta skatter erinras om att det följer av fast rättspraxis att frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, men att medlemsstaterna vid utnyttjandet av denna behörighet måste beakta EU-rättsliga principer.<sup>289</sup> Det faller således inom Sveriges behörighet att bestämma villkoren för avdragsrätt såvida dessa villkor iakttar de EU-rättsliga principerna. Storleken på avdraget kan således bestämmas av Sverige under förutsättning att inte gränsöverskridande situationer behandlas mer restriktivt än inhemska. KPMG anför i sitt remissyrkande att de eftersöker en regel som klargör att det finns flexibilitet vid omräkningen enligt svenska regler och att hänsyn tas till bristfällig dokumentation.<sup>290</sup> Jag kan vara beredd att hålla med KPMG på denna punkt då det i vissa situationer kan bli väldigt svårt att beräkna resultatet enligt svenska skatteregler. Endast det faktum att flera år gammal dokumentation saknas borde inte medföra att avdragsrätten går förlorad. Ett sådant krav torde inte vara proportionerligt till det syfte kravet ämnar uppnå och således vara oförenligt med etableringsfriheten. Visserligen erinrar regeringen i detta sammanhang om att en samlad bedömning ska ske men jag efterlyser, i linje med KPMG, att detta på ett tydligare sätt framgår av lagstiftningen.<sup>291</sup>

---

<sup>287</sup> Se bl. a. st. 85 C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl. mot Commissioners of Inland Revenue och HM Attorney General*.

<sup>288</sup> Se st. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>289</sup> Se bl. a. st. 18 C-231/05 *Oy AA*, st. 29 C-446/03 *Marks & Spencer*, st. 37 C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl. mot Commissioners of Inland Revenue och HM Attorney General*

<sup>290</sup> S. 7 *KPMG AB remissyttrande*, 16 november 2009.

<sup>291</sup> Jfr. s 7 *KPMG AB remissyttrande*, 16 november 2009, och s. 32 Prop. 2009/10:194 *Koncernandrag i vissa fall*.

I likhet med KPMG tror jag att kravet på beräkning enligt svenska regler strider mot EU-rättens effektivitetsprincip om inte hänsyn tas till bristfällig dokumentation i vissa fall.<sup>292</sup>

#### **4.4.5 Endast förluster uppkomna sedan dotterbolaget blev helägt ska beaktas**

##### **4.4.5.1 Teori**

Vid beräkningen av de avdragsgrundande förlusterna ska resultatet beräknas först från den tidpunkt då dotterbolaget blev helägt.<sup>293</sup> Juridiska fakultetsnämnden i Uppsala ifrågasätter, i sitt remissyttrande, om detta krav behövs eftersom beräkningen ändå ska göras enligt svenska skatteregler och reglerna om koncernbidrags- och beloppsspärr i 40 kap IL blir tillämpliga.<sup>294</sup> Underskottet i dotterbolaget kan således ändå begränsas i de fall då ägarförändringar skett, men att utsläcka möjligheten helt för förluster som uppkommit före ägarförändringen framstår enligt fakultetsnämnden som för omfattande.<sup>295</sup>

##### **4.4.5.2 Analys**

Ytterligare en begränsning av koncernavdragets storlek uppstår i de fall då en ägarförändring skett. Avdragsrätt för moderbolaget medges endast för de förluster som uppstått i det utländska dotterbolaget från den tidpunkt då dotterbolaget blev helägt.<sup>296</sup> Någon motsvarande begränsning finns inte gällande svenska koncernbidrag. Vid ägarförändringar i en rent inhemsk situation inträder en beloppsspärr som begränsar avdragsrätten till 200 procent av anskaffningsutgiften för bolaget.<sup>297</sup> Vidare inträder en koncernbidragsspärr som stadgar att avdragsrätt för koncernbidrag inte medges (för förluster uppkomna innan ägarförändringen) förrän fem hela beskattningsår passerat efter det beskattningsår då äganderätten övergick.<sup>298</sup> Förluster som uppstått i ett utländskt dotterbolag före en ägarförändring behandlas således annorlunda än de förluster som uppstått i ett inhemskt dotterbolag före

---

<sup>292</sup> S. 7 KPMG AB remissyttrande, 16 november 2009.

<sup>293</sup> 35a:8 2:a st. IL.

<sup>294</sup> S. 31 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>295</sup> S. 31 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>296</sup> 35a:8 2:a st. IL.

<sup>297</sup> 40:15 IL.

<sup>298</sup> 40:18 IL.

en ägarförändring. En sådan behandling måste således kunna rättfärdigas för att inte anses strida mot etableringsfriheten.<sup>299</sup>

Regeringen anger i propositionen att de, med bestämmelsen, ämnar säkerställa att inte den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten äventyras genom att bolagen skulle kunna välja var de önskar beskatta sina förluster genom att inför likvidationen överföra dotterbolaget till det svenska moderbolaget från ett annat företag inom koncernen.<sup>300</sup> Regeringen anser vidare att den föreslagna begränsningen är motiverad och kan rättfärdigas.<sup>301</sup> Argumentet regeringen anför är att det utan denna begränsning skulle finnas incitament att göra ett utländskt förlustbolag helägt till det svenska moderbolaget för att komma i åtnjutande av avdrag i Sverige för utländska förluster som uppstått dessförinnan.<sup>302</sup>

Detta uttalande torde, enligt min mening, snarare kunna anknytas till rättfärdigandegrunden att det utan en sådan bestämmelse skulle medföra att Sverige får en minskning av skatteintäkter. Denna rättfärdigandegrund har dock konsekvent avfärdats av EUD och kan således inte anses utgöra en tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>303</sup>

Regeringen menar dock att bestämmelsen kan rättfärdigas med hänvisning till den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten som principiellt skulle kunna utgöra en godkänd rättfärdigandegrund.<sup>304</sup> Bestämmelsen att inte medge avdrag för förluster som uppstått före ägarförändringen torde dock, i vissa situationer, kunna uppnå syftet att hindra bolagen att välja i vilken medlemsstat de önskar ta upp förlusterna till beskattning och således anknyta till rättfärdigandegrunden att uppnå en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.

Denna bestämmelse torde dock, av EUD, knappast anses proportionerlig till det syfte den ämnar uppnå. Detta eftersom en hindrande nationell åtgärd ej ska anses proportionerlig i de fall då mindre inskränkande nationella åtgärder skulle kunna uppnå samma syfte.<sup>305</sup> Det synes vara svårt att rättfärdiga proportionaliteten av bestämmelsen utifrån att den ämnar

---

<sup>299</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>300</sup> S. 31 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>301</sup> S. 31 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>302</sup> S. 31 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>303</sup> St. 49 C-319/02 *Petri Manninen*, St. 44 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>304</sup> Se bl. a. st. 46 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>305</sup> Se bl. a. st. 55 C-446/03 *Marks & Spencer*.

uppnå en välavvägd fördelning av beskattningsrätten i de fall en ägarförändring skett flertalet år innan koncernavdraget yrkas eller om moderbolagets ägarandel har gått från att vara strax under 90 procent till att senare vara över 90 procent.<sup>306</sup> Det synes också svårt att rättfärdiga begränsningen i de fall då ägandet övergått mellan två svenska bolag med hänvisning till argumentet en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Det måste dessutom vara svårt att rättfärdiga bestämmelsen i de fall ägandet övergått till det svenska moderbolaget från ett externt bolag och koncernavdrag yrkas först efter tiden då koncernbidrags-spärren löpt ut. Incitamentet att göra ett förlustbolag helägt till det svenska moderbolaget för att i Sverige åtnjuta skattefördelar kan knappast anses finnas i de fall då ägandet övergått för flera år sedan.

För att den begränsande regeln ska anses proportionerlig till dess syfte torde det vara tvunget att den tydligare specificerar vilka situationer som den avser att träffa och inte träffar alla situationer där äganderätten övergått. Det finns, enligt min uppfattning, flertalet situationer där jag har svårt att tro att EUD skulle anse den proportionerlig. Begränsningen såsom den idag är utformad torde i flera situationer vara oförenlig med etableringsfriheten.

#### **4.4.6 Krav på direkt ägarskap**

##### **4.4.6.1 Teori**

Koncernavdrag medges inte i de fall det förekommer mellanliggande bolag mellan det svenska moderbolaget och det utländska dotterbolaget. Moderbolaget måste alltså äga sitt utländska dotterbolag direkt.<sup>307</sup>

Flertalet av remissinstanserna kritiserade begränsningen till att endast bevilja koncernavdrag vid direktägda förhållanden.<sup>308</sup> Anledningen till kritiken var att det förelåg mellanliggande bolag i *Marks & Spencer*-målet där EUD ändå ansåg att avdragsrätt förelåg.<sup>309</sup> Vidare menar remissinstanserna att det av Regeringsrättens tio domar om gränsöverskridande koncernbidragsrätt, endast var fråga om direktägda dotterbolag varför avdragsrätten för indirekt ägda utländska dotterbolags förluster inte utreddes.<sup>310</sup>

---

<sup>306</sup> S. 31 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>307</sup> 35a:2 IL.

<sup>308</sup> S. 21-22 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>309</sup> S. 22 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>310</sup> S. 22 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

Regeringen menar dock att begränsningen måste behållas då det annars skulle öppna upp en möjlighet för bolagen att välja i vilken medlemsstat de önskar ta upp beloppen till beskattning.<sup>311</sup>

KPMG anför i sitt remissyttrande att begränsningen kommer att anses utgöra en otillåten inskränkning av etableringsfriheten eftersom det i *Marks & Spencer*-målet förelåg mellanliggande bolag samt att någon motsvarande begränsning inte uppställs i rent inhemska situationer.<sup>312</sup> Vidare anför KPMG som stöd för sin ståndpunkt bland annat att EUD bedömt de franska koncernbeskattningsreglerna, som inte tillämpades på dotterbolag som ägdes via ett dotterbolag i en annan medlemsstat, vara oförenliga med etableringsfriheten.<sup>313</sup>

Frågan har också berörts av Holmdahl och Ohlsson i Skattenytt.<sup>314</sup> Artikelförfattarna menar att det i Regeringsrättens tio domar från mars 2009 visserligen endast medgavs avdragsrätt för koncernbidrag i de fall där dotterbolagen var direktägda men att detta endast berodde på att avdragsrätten aldrig prövades i en situation där dotterbolaget var indirekt ägt av sitt svenska moderbolag.<sup>315</sup>

#### **4.4.6.2      Analys**

Bestämmelsen att inte medge avdragsrätt för indirekt ägda dotterbolags slutliga förluster innebär att en gränsöverskridande situation behandlas mer restriktivt än en inhemsk.<sup>316</sup> Att inte utsträcka möjligheten till avdragsrätt för indirekt ägda dotterbolags slutliga förluster kan således göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna.<sup>317</sup>

Regeringen anför att begränsningen är nödvändig för att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten eftersom de anser att det utan ifrågavarande begränsning är möjligt för bolagen att välja i vilken medlemsstat de önskar beskatta förlusterna.<sup>318</sup> En inskrän-

---

<sup>311</sup> S. 22 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>312</sup> S. 1-2 KPMG AB *remissyttrande*, 16 november 2009.

<sup>313</sup> C-418/07 *Société Papillon mot Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*.

<sup>314</sup> S. 452 Holmdahl, Ohlsson, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, årg 59, nr 7-8.

<sup>315</sup> S. 455-456 Holmdahl, Ohlsson, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, årg 59, nr 7-8.

<sup>316</sup> Jfr. 35a:2 IL med 35:6 IL.

<sup>317</sup> Se st. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>318</sup> S. 22 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.



kande nationell åtgärd som har till syfte att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten kan anses utgöra en tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>319</sup>

Begränsningen måste dock säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås för att anses vara fördragsförenlig.<sup>320</sup> Utan ifrågavarande bestämmelse skulle slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag som ägs i rakt uppåtstigande led, med mellanliggande bolag i flera medlemsstater, av det svenska moderbolaget kunna komma att beaktas i den medlemsstat där bolagen anser förlusterna göra mesta skattemässiga nytta. Begränsningen till direktägda bolag får därför anses eftersträva detta syfte.<sup>321</sup>

Vidare krävs dock att bestämmelsen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.<sup>322</sup> Om det finns mindre inskränkande nationella åtgärder som uppnår samma syfte ska en nationell åtgärd anses vara oproportionerlig och därigenom ej förenlig med etableringsfriheten.<sup>323</sup>

Ett argument som i allra högsta grad talar för att begränsningen till direktägda dotterbolag är oförenlig med etableringsfriheten är, som remissinstanserna påpekat, att dotterbolagen i *Marks & Spencer*-målet var indirekt ägda och EUD ansåg att avdragsrätt för slutliga förluster i utländska dotterbolag ändå borde medges i moderbolagets hemviststat.<sup>324</sup> För att åtnjuta avdragsrätt torde det, enligt *Marks & Spencer*-målet, endast krävas att dotterbolaget uttömt alla möjligheter att beakta förlusterna i sin hemviststat och att det inte finns någon möjlighet att beakta förlusterna i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av utomstående.<sup>325</sup> I anslutning härtill påpekar EUD att det strider mot etableringsfriheten att inte tillåta avdragsrätt i moderbolagets hemviststat för förluster i ett utländskt dotterbolag i de fall då villkoren för avdragsrätt i övrigt är uppfyllda.<sup>326</sup>

---

<sup>319</sup> Se bl. a. st. 45 C-446/03 *Marks & Spencer* och st. 52 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>320</sup> Se bland a. st. 51 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>321</sup> Se för liknande resonemang st. 55 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>322</sup> Se bl. a. st. 61 C-231/05 *Oy AA*, st. 53 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>323</sup> Se bl. a. st. 55 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>324</sup> St. 55 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>325</sup> St. 55 C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>326</sup> St. 56 C-446/03 *Marks & Spencer*.

KPMG menar i sitt remissyttrande, genom hänvisning till *Société Papillon*<sup>327</sup>-målet, att ifrågasättande bestämmelse torde vara fördragsstridig eftersom Frankrike inte medgav en begäran om skattemässig integrering mellan ett moderbolag och ett dotter-dotterbolag, båda med hemvist i Frankrike, på grund av att det mellanliggande bolaget inte hade hemvist i Frankrike.<sup>328</sup>

Kravet på direkt ägarskap i det svenska koncernavdragssystemet är dock inte utformat på det sätt som det franska systemet, vid tidpunkten för *Société Papillon*-målet, för skatteintegrering för koncerner var.<sup>329</sup> Detta eftersom både moderbolaget och dotter-dotterbolaget hade hemvist i Frankrike. Situationen som regeringen önskar hindra med kravet på direkt ägarskap handlar inte om de fall där moderbolaget och dotter-dotterbolaget har hemvist i Sverige och nekats avdrag av anledningen att det mellanliggande bolaget har hemvist i en annan medlemsstat. Avdragsrätt medges redan, enligt koncernbidragsreglerna, mellan moderbolag med hemvist i Sverige och dotter-dotterbolag med hemvist i Sverige även i de fall då det mellanliggande bolaget inte har hemvist i Sverige men i en stat inom EES.<sup>330</sup> Jag har således svårt att finna belägg för att kravet på direkt ägarskap skulle vara oförenligt med etableringsfriheten på den grund som KPMG anför.

En faktor som är av intresse i *Marks & Spencer*-målet är att det mellanliggande bolaget endast var ett holdingbolag. Det skulle teoretiskt sett kunna vara av anledningen att det nederländska mellanliggande bolaget inte bedrev någon rörelseverksamhet som EUD ansåg det oförenligt med etableringsfriheten att neka avdragsrätt i Storbritannien. Detta eftersom en möjlighet till avdrag i Nederländerna kanske inte fanns. EUD verkar dock, i målet, inte behandla det faktum att de genom att utsträcka möjligheterna till gränsöverskridande avdragsrätt inom koncerner samtidigt öppnar upp för att bolag kan välja var de önskar ta upp förlusterna till beskattning. Detta öppnar för att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten äventyras, eftersom bolagen kan välja var de önskar ta upp de slutliga förlusterna till beskattning, i de fall då koncerner struktureras i rakt nedåtstigande led med bolag i flera

---

<sup>327</sup> C-418/07 *Société Papillon mot Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*.

<sup>328</sup> s 2 KPMG AB remissyttrande, 16 november 2009, se även st. 7 C-418/07 *Société Papillon mot Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*.

<sup>329</sup> Jfr. st. 7 C-418/07 *Société Papillon mot Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* och 35a:2 II.

<sup>330</sup> 35:2a II.

medlemsstater. Det är anmärkningsvärt att problematiken inte berördes av EUD i *Marks & Spencer* och ej heller, mig veterligen, i senare rättspraxis.

Skulle regeringen valt att istället uppställa ett krav på att förlusterna endast får tas upp i det svenska moderbolaget i den mån det inte finns möjlighet att ta upp förlusterna i mellanliggande bolag har jag svårt att tro att bestämmelsen skulle anses, av EUD, vara fördragsstridig. Ett sådant krav skulle kunna rättfärdigas med att Sverige önskar att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten bibehålls. Det faktum att en mindre inskränkande nationell åtgärd skulle uppnå samma syfte medför att kravet på direkt ägarskap får anses vara oproportionerligt och således stå i strid med etableringsfriheten.<sup>331</sup>

Sammantaget delar jag regeringens uppfattning att det utan krav på direkt ägarskap öppnas upp en möjlighet för bolagen att välja i vilken medlemsstat de önskar ta upp förlusterna till beskattning. Däremot finns inte belägg för att ett sådant krav, i dess nuvarande utformning, skulle vara förenligt med etableringsfriheten eftersom det i *Marks & Spencer* faktiskt fanns mellanliggande bolag. Bestämmelsen torde således vara oproportionerlig och därigenom strida mot etableringsfriheten inom EU.

#### **4.4.7 Inget bolag i intressegemenskap i dotterbolagets hemviststat**

##### **4.4.7.1 Teori**

En förutsättning för att få göra avdrag för en slutlig förlust är att det inte finns företag i intressegemenskap med moderbolaget som bedriver rörelse i dotterbolagets hemviststat.<sup>332</sup> Med företag i intressegemenskap avses ett företag som ägs av moderbolaget, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller som moderbolaget på ett annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller ett dotterbolag som står under i huvudsak samma ledning som moderbolaget.<sup>333</sup> Med väsentlig ägarandel avses ett ägande om 40 procent eller mer.<sup>334</sup> Paragrafens hänvisning till rörelse utesluter bolag vars näringsverksamhet endast består av innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar.<sup>335</sup>

---

<sup>331</sup> För ett liknande resonemang, se st. 53 C-446/03 *Marks & Spencer*, st. 61 C-231/05 *Oy AA*.

<sup>332</sup> 35a:5 5:e punkten II.

<sup>333</sup> 35a:4 II.

<sup>334</sup> S. 27 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*, s. 502 f prop 1999/2000:2 del 1.

<sup>335</sup> 2:24 II, s. 27 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

Flertalet av remissinstanserna är kritiska till regeln och anför att en bestämmelse av detta slag är oförenlig med EU-rätten eftersom något motsvarande krav inte finns vid en rent inhemsk situation.<sup>336</sup> Vidare innebär kravet att större multinationella koncerner i princip aldrig kommer att kunna nyttja koncernavdragssystemet eftersom de sannolikt sällan helt skulle lämna en stat där de en gång etablerat sig.<sup>337</sup>

Regeringen valde att behålla bestämmelsen och framlägger i anslutning till remissinstansernas kritik att det kan finnas situationer då det finns en rättslig möjlighet att använda dotterbolagets förluster hos något annat företag i dotterbolagets hemviststat.<sup>338</sup> Det kan även finnas situationer där det inte finns någon rättslig möjlighet i dotterbolagets hemviststat att förlustutjämna överhuvudtaget.<sup>339</sup> Utan ifrågavarande bestämmelse menar regeringen att förlusterna kan komma att användas i Sverige och att dotterbolagets förlust inte borde anses slutlig om det finns en rörelse kvar i dotterbolagets hemviststat som genererar eller kan komma att generera överskott i framtiden.<sup>340</sup>

I en artikel publicerad i Svensk Skattetidning, anser Jesper Johansson den ifrågavarande bestämmelsen träffa alltför många situationer vilket i vissa fall torde leda till att bestämmelsen är oförenlig med etableringsfriheten.<sup>341</sup> Författaren menar, med stöd av Regeringsrättens konstateranden i två av koncernbidragsmålen från mars 2009,<sup>342</sup> att bestämmelsen torde kunna rättfärdigas endast i en situation där möjligheten till resultatutjämning i dotterbolagets hemviststat är sämre än i Sverige, och att det i sådana fall inte kan ankomma på Sverige att avstå från skatteunderlag för att läka andra medlemsstaters mindre generösa resultatutjämningsystem.<sup>343</sup> Författaren menar fortsättningsvis att bestämmelsen torde vara oförenlig med etableringsfriheten i de fall då dotterbolagets hemviststat medger likvärdiga resul-

---

<sup>336</sup> S. 27 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>337</sup> S. 27 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>338</sup> S. 28 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>339</sup> S. 28 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>340</sup> S. 28 Prop. 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*.

<sup>341</sup> S. 1032-1045 Johansson, *Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria*, Svensk Skattetidning, 2009, nr 10.

<sup>342</sup> Regeringsrättens dom av den 11 mars 2009, mål nr. 7322-06 och 1651-07.

<sup>343</sup> S. 1033 Johansson, *Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria*, Svensk Skattetidning, 2009, nr 10.

tatutjämningsmöjligheter som det svenska systemet.<sup>344</sup> Regeln träffar följaktligen alla företag i intressegemenskap och även situationer där koncernbidrag inte varit möjligt i en motsvarande inhemsk situation, såsom till exempel för oäkta koncerner.<sup>345</sup>

#### 4.4.7.2 Analys

Som remissinstanserna påpekat tillämpas inte motsvarande bestämmelse på en rent inhemsk situation. En bestämmelse av ifrågavarande slag kan således göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna såvida den inte kan rättfärdigas.<sup>346</sup>

Bestämmelsen har, enligt regeringen, till syfte att förluster som uppkommit i utländska dotterbolag också ska beaktas i dennes hemviststat. Regeringens motiv till bestämmelsen torde således kunna knytas till den motivering som EUD gör i *Marks & Spencer*-målet där EUD menar att en nationellt inskränkande förlustutjämningsmöjlighet är förenlig med etableringsfriheten såvida dotterbolaget har uttömt de möjligheter till förlustutjämnings som erbjuds i dess hemviststat samt att det inte finns någon möjlighet att förlusterna skulle kunna komma att utnyttjas i dotterbolagets hemviststat.<sup>347</sup>

Bestämmelsen verkar dock gå längre än EUD:s motivering i *Marks & Spencer* eftersom bara det faktum att bolag i intressegemenskap bedriver rörelse i dotterbolagets hemviststat utesluter möjligheten till förlustutjämnings. Bestämmelsen torde således vara oproportionerlig mot dess syfte då mindre inskränkande nationella åtgärder skulle kunna uppnå samma syfte.

Det torde inte råda någon risk att förlusterna beaktas två gånger respektive att fördelningen av beskattningsrätten äventyras i de fall där ett utländskt dotterbolag har slutliga förluster som inte kan utnyttjas i dess hemviststat, trots att bolag i intressegemenskap finns. Som exempel kan nämnas att medlemsstaten där dotterbolaget har hemvist endast medger avdragsrätt för koncernbidrag mellan systerbolag som är helägda av moderbolaget. Om då det svenska moderbolaget äger 100 procent av aktierna i det likviderade dotterbolaget medan de äger 41 procent av aktierna i ett annat bolag i dotterbolagets hemviststat skulle värdsta-

---

<sup>344</sup> S. 1034 Johansson, *Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria*, Svensk Skattetidning, 2009, nr 10.

<sup>345</sup> S. 1034 Johansson, *Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria*, Svensk Skattetidning, 2009, nr 10.

<sup>346</sup> St. 37 C-55/94 *Reinhard Gebhard*.

<sup>347</sup> St. 55 C-446/03 *Marks & Spencer*.

ten inte medge koncernbidragsrätt mellan systerbolagen medan förlustutjämningsmöjlighet heller inte medges i det svenska moderbolaget. Det torde i en sådan situation inte föreligga någon risk att förlusterna kommer att kunna beaktas i dotterbolagets hemviststat samt att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten äventyras eftersom förlusterna aldrig skulle kunna beaktas i intressebolaget (eftersom ägarandelen understiger 100 procent). Bestämmelsen skulle med största sannolikhet, i en sådan situation anses oproportionerlig av EUD och således anses oförenlig med etableringsfriheten.

En mindre inskränkande nationell åtgärd skulle teoretiskt kunna vara att endast uppställa krav på att förlusterna inte kan beaktas i dotterbolagets hemviststat varken av dotterbolaget självt eller av annat bolag i intressegemenskap. Det får anses följa av EUD:s resonemang i *Marks & Spencer* att en sådan bestämmelse kan rättfärdigas och anses proportionerlig med hänvisning till rättfärdigandegrunderna risken att förlusterna beaktas två gånger, att inte äventyra den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten samt för att undvika skatteflykt.<sup>348</sup>

Bestämmelsen, i dess nuvarande utformning, är således för långtgående och kan ge upphov till situationer där EUD kommer att anse den vara oproportionerlig och bestämmelsen är således oförenlig med etableringsfriheten.

---

<sup>348</sup> Se särskilt st. 51 och 55 C-446/03 *Marks & Spencer*.

## 5 Avslutande analys

Då Sverige genom 35a kap IL möjliggjort gränsöverskridande förlustutjämning har det samtidigt uppställts åtskilliga krav för avdragsrätt. Kraven som kapitlet uppställer har analyserats löpande i kapitel fyra utifrån en restriktionsanalys. Detta eftersom EUD när de prövar nationell lagstiftnings förenlighet med etableringsfriheten i ursprungsstaten vanligtvis använder sig av en restriktionsanalys framför en diskrimineringsanalys.<sup>349</sup>

Kravet på slutlig förlust genom likvidation är enligt min uppfattning möjligtvis uppställt lite stelbent och mekaniskt men jag är samtidigt av den uppfattningen att det av EUD:s praxis knappast följer att etableringsfriheten ska kunna utnyttjas i situationer då bolag träder i konkurs och således inte betalar sina skulder. Kravet på slutlig förlust genom likvidation skulle i en situation då avdragsrätt i svenska moderbolaget nekas trots att dotterbolagets skulder är betalda dock troligtvis anses vara oproportionerligt och därför oförenligt med etableringsfriheten.

Att neka avdrag på grund av avsaknaden av en rättslig möjlighet enligt värdstatens lagstiftning anser jag vara en överflödig bestämmelse då det inte borde finnas några förluster att yrka koncernavdrag för. Detta eftersom förlusterna har gått förlorade enligt beräkningen av dotterbolagets resultat enligt värdstatens lagstiftning. Bestämmelsen kan därför tyckas vara överflödig men i vart fall inte oförenlig med etableringsfriheten.

Bestämmelsen att avdraget inte får överstiga moderbolagets vinst kommer, enligt min uppfattning, att vara svår att rättfärdiga. Bestämmelsen torde knyta an till rättfärdigandegrunden att förhindra minskade skatteintäkter som EUD konsekvent har avfärdat som accepterad rättfärdigandegrund.<sup>350</sup> Bestämmelsen kan enligt min uppfattning inte inrymmas under någon av de övriga rättfärdigandegrunderna i en situation där dotterbolaget uttömt sina möjligheter till förlustutjämning i hemviststaten då det i en sådan situation inte anses finnas någon risk för att förlusterna beaktas två gånger eller att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten äventyras.

---

<sup>349</sup> S. 68 Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 57 Gerson, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU*, s. 80 Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

<sup>350</sup> Se bl. a. st. 49 C-319/02 *Petri Manninen*, st. 44 C-446/03 *Marks & Spencer*.

Kravet på beräkning enligt två länders skatteregler medför en ökad administrativ börda för bolag som ämnar förlustutjämna i gränsöverskridande situationer. Då detta krav inte är tidsbegränsat kan det uppstå situationer där det, på grund av bristfällig dokumentation, inte är praktiskt möjligt att beräkna resultatet i dotterbolaget enligt svenska skatteregler. Skulle avdrag i en sådan situation nekas har jag svårt att tro att EUD skulle anse kravet vara proportionerligt och således är bestämmelsen oförenlig med etableringsfriheten om inte hänsyn tas till bristfällig dokumentation i vissa fall.

Kravet på att endast förluster sedan dotterbolaget blev helägt ska beaktas torde i ett antal situationer vara oförenligt med etableringsfriheten. Detta med anledning av att bestämmelsen även träffar situationer där det knappast finns någon risk för skatteflykt eller risk för att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten äventyras. Bestämmelsen borde ha utformas så att den istället endast träffar rent konstlade situationer där bolagens syfte är att uppnå skattefördelar. Då bestämmelsen inte är utformad på det sättet är jag av den uppfattningen att den inte heller kommer att anses förenlig med etableringsfriheten vid en eventuell prövning av EUD.

Att endast medge avdrag i de fall då det utländska dotterbolaget är direktägt av det svenska moderbolaget är, enligt min uppfattning, oförenligt med etableringsfriheten eftersom det fanns mellanliggande bolag i *Marks & Spencer*-målet. Däremot tycker jag inte att regeringens krav på direkt ägarskap är helt ogrundat. Detta med anledning av att det utan ifrågasvarande bestämmelse faktiskt öppnas upp en möjlighet för bolagen att välja i vilken medlemsstat de önskar ta upp de slutliga förlusterna till beskattning. Dock är bestämmelsen, i dess nuvarande utformning, för långtgående och därigenom tror jag inte att EUD skulle anse den vara proportionerlig i en situation då förlusterna inte kan utnyttjas av det bolag och i den medlemsstat som äger det likviderade dotterbolaget direkt. Bestämmelsen kommer således, enligt min uppfattning, anses vara oförenlig med etableringsfriheten vid en eventuell prövning av EUD.

Bestämmelsen om att koncernavdrag inte medges i de fall då det finns bolag i intressegemenskap med det likviderade dotterbolaget i dotterbolagets hemviststat är enligt min uppfattning oförenligt med etableringsfriheten inom EU. Detta eftersom det följer redan av motiveringen i *Marks & Spencer*-målet att möjligheterna till förlustutjämning i dotterbolagets hemviststat ska vara uttömda.<sup>351</sup> Det krav som de svenska koncernavdragsreglerna uppstäl-

---

<sup>351</sup> St. 55 C-446/03 *Marks & Spencer*.



ler träffar även situationer där det inte finns risk för varken skatteflykt eller att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten äventyras varför kravet knappast kommer anses vara förenligt med etableringsfriheten vid en eventuell prövning av EUD.

## 6 Slutsats

Uppsatsens syfte är att analysera ifall 35a kap IL beviljar utjämning för utländska dotterbolags slutliga förluster i sådan utsträckning att inte reglerna, vid en eventuell prövning av EUD, kommer anses strida mot etableringsfriheten inom EU.

Det har, genom restriktionsanalys av 35a kap IL:s krav för avdragsrätt, visats att det finns flera situationer där kapitlet uppställer alltför restriktiva möjligheter till gränsöverskridande förlustutjämning för att EUD vid en eventuell rättsprövning skulle anse reglerna vara förenliga med etableringsfriheten inom EU.

Kravet på att det utländska dotterbolaget har likviderats skulle, enligt min uppfattning, i en situation där dotterbolagets borgenärer har ersatts av moderbolaget för sina fordringar på dotterbolaget inte anses vara förenligt med etableringsfriheten inom EU. Kravet är således för stelbent utformat och kommer i en sådan situation med största sannolikhet att anses vara oproportionerligt och därigenom oförenligt med etableringsfriheten.

Att inte medge avdragsrätt i en situation där förlusten är förverkad enligt dotterbolagets hemviststats skatteregler kan, enligt min uppfattning, knappast strida mot etableringsfriheten.

Beloppsbegränsningen att avdragsrätt för dotterbolagets ackumulerade förluster inte får överstiga moderbolagets vinst är enligt min uppfattning uppställt för att förhindra en minskning av skatteintäkter. Bestämmelser som har till syfte att förhindra en minskning av skatteintäkter avfärdas konsekvent av EUD varför beloppsbegränsningen strider mot etableringsfriheten inom EU.

Kravet på att dotterbolagets resultat ska beräknas enligt både dotterbolagets hemviststats skatteregler samt svenska skatteregler medför en ökad administrativ börda för bolagen. Detta medför dock inte att bestämmelsen är oförenlig med etableringsfriheten. Däremot strider bestämmelsen mot etableringsfriheten i en situation där avdrag nekas på grund av att bolagen ej kan uppvisa fullständig dokumentation. För att bestämmelsen inte ska vara oförenlig med etableringsfriheten måste hänsyn tas till bristfällig dokumentation i vissa fall.

Att endast medge avdragsrätt för förluster som uppstått sedan dotterbolaget blev helägt är i flera situationer oförenligt med etableringsfriheten. Detta eftersom bestämmelsen inte endast träffar situationer där bolag förvärvats i syfte att åtnjuta skattefördelar. För att be-

stämelsen ska anses vara proportionerlig borde den utformats till att endast omfatta situationer där dotterbolag förvärvats i syfte att åtnjuta skattefördelar och inte, som nu, alla situationer där äganderätten övergått.

Kravet på direkt ägarskap är inte proportionerligt till dess syfte och det strider därför mot etableringsfriheten. Det som den svenska regeringen anför som motiv till bestämmelsen är dock intressant och med en tydligare specificering av bestämmelsen tror jag att den mycket väl skulle kunna anses vara förenlig med etableringsfriheten. Det är ett faktum att det utan bestämmelsen öppnas upp en möjlighet för bolagen att välja var de önskar ta upp förlusterna till beskattning. Denna risk ansågs dock inte tillräcklig i *Marks & Spencer*-målet för att neka avdragsrätt i Storbritannien trots att det fanns mellanliggande bolag i Nederländerna. Kravet på direkt ägarskap är således oförenligt med etableringsfriheten men hade troligtvis ansetts vara förenligt om bestämmelsen istället hade uppställt ett krav på att förlusterna i första hand skulle beaktas i den stat där det direkt ägande bolaget har hemvist.

I en situation då avdragsrätt nekas på grund av det faktum att det finns bolag i intressegemenskap i det likviderade dotterbolagets hemviststat är oförenligt med etableringsfriheten. Detta eftersom det finns flera situationer då det inte finns möjlighet att beakta dotterbolagets förluster i intressebolaget. I dessa situationer finns heller ingen risk att förlusterna beaktas två gånger eller att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten äventyras. Bestämmelsen är således inte proportionerlig och skulle vid en prövning av EUD förmodligen anses vara oförenlig med etableringsfriheten.

# Källförteckning

## Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229)

## Offentligt tryck

Regeringens proposition 2009/10:194 *Koncernavdrag i vissa fall*, Stockholm den 31 mars 2010

Regeringens proposition 2000/01:22 *Anpassningar på företagskatteområdet till EG-fördraget, m.m.*, Stockholm den 19 oktober 2000

## Litteratur

Dahlberg Mattias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Haag, Kluwer Law International, 2005

Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, andra upplagan, Lund, Studentlitteratur, 2007

Dahlberg Mattias, *The European Court of Justice and Direct Taxation*, publicerad i *National tax Policy in Europe – To be or not to be?*, Andersson/Eberhartinger/Oxelheim, Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2007

Gerson Anna, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU : a comparative study of the unilateral loss-compensation mechanisms in Austria and Denmark*, JIBS dissertation Series No. 058, ARK Tryckaren AB 2009

Hilling Maria, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, JIBS Dissertation Series No. 026, Parajett AB 2005

Terra Ben J.M. och Wattel Peter J., *European Tax Law*, femte upplagan, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008

## Artiklar i skatterättsliga tidskrifter

Dahlberg, *Finländska koncernbidragsregler förenliga med etableringsfriheten*, SkatteNytt 2007, årgång 57, nummer 10, sida 626

Dahlberg, *Förslag till gränsöverskridande koncernbidrag i form av ”koncernavdrag”*, Skattenytt Internationellt, SkatteNytt 2009, nummer 12, sida 807

Holmdahl Sven Erik och Ohlsson Fredrik, *Koncernbidragen och EG-rätten*, Skattenytt 2009, årgång 59, nummer 7-8, sida 452

Holmdahl Sven Erik och Ohlsson Fredrik, *Visst gäller Marks & Spencer!*, SkatteNytt 2008, årgång 58, nummer 1-2, sida 18

Johansson Jesper, *Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria* Svensk Skattetidning 2009, årgång 76, nummer 10, sida 1013

Johansson Linnéa, *Gränsöverskridande resultatutjämnning* SkatteNytt 2007, årgång 57, nummer 5, sida 224

Stigård Einar, *Proposition gällande koncernavdrag*, Svensk Skattetidning 2010, årgång 77, nummer 4, sida 449

Von Bahr Stig, *Koncernbidragsmålen avgjorda*, Svensk Skattetidning 2009, nummer 4, sida 427

### **Remissyttranden**

*Advokatsamfundets remissyttrande*, R-2009/1902, till Finansdepartementet Fi2009/6195, Stockholm den 16 november 2009

KPMG AB *Remissyttrande: Promemorian Koncernavdrag i vissa fall, m.m.*, 16 november 2009

### **Svenska domstolar**

RÅ 1993 ref 91 I.

RÅ 2009 ref 13

RÅ 2009 ref 14

RÅ 2009 ref 15

Regeringsrättens dom av den 11 mars 2009, mål nr 1648-07

Regeringsrättens dom av den 11 mars 2009, mål nr 1652-07

Regeringsrättens dom av den 11 mars 2009, mål nr 3628-07

Regeringsrättens dom av den 11 mars 2009, mål nr 6511-06

Regeringsrättens dom av den 11 mars 2009, mål nr 6512-06

Regeringsrättens dom av den 11 mars 2009, mål nr 7322-06

Regeringsrättens dom av den 11 mars 2009, mål nr 7444-06

### **Europeiska Unionens Domstol**

26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Netherlands Inland Revenue Administration* [1963] ECR 1

6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L.* [1964] ECR 585

8/74 *Procureur du Roi mot Benoît och Gustave Dassonville* [1974] ECR 837

120/78 *Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* [1979] ECR 649

270/83 *Kommissionen mot franska republiken (Avoir fiscal)* [1986] ECR 273

81/87 *The Queen mot H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc* [1988] ECR 5483

C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten* [1992] ECR I-249

C-330/91 *The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG* [1993] ECR I-4017

C-415/93 *Union Royale Belge de Société de Football Association mot Jean-Marc Bosman* [1995] ECR I-4921

C-55/94 *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano* REG [1995] ECR I-4165

C-80/95 *G.H.E.J. Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen* [1995] ECR I-2493

C-250/95 *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions* [1997] ECR I-2471

C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of taxes)* [1998] ECR I-1897

C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)* [1999] ECR I-2651

C-200/98 *X AB och Y AB mot Riksskatteverket* [1999] ECR I-8261

Förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl, Hoechst AG och Hoechst UK Ltd mot Commissioners of Inland Revenue och HM Attorney General*, [2001] ECR I-1727

C-168/01 *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën* REG [2003] ECR I-9409

C-319/02 *Petri Manninen* [2004] ECR I-7477

C-253/03 *CLT-UFA SA* [2006] ECR I-1831

C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsley (Her Majesty's Inspector of Taxes)* [2005] ECR I-10837

C-196/04 *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot the Commissioners of Inland Revenue* [2006] ECR I-7995

C-231/05 *Oy AA* [2007] ECR I-6373

C-418/07 *Société Papillon mot Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* [2008] ECR I-8947

C-337/08 *X-Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën* [2009] ECR 0

## **EU-rättsliga fördrag och direktiv**

### **FÖRDRAGET OM EUROPEISKA UNIONENS FUNKTIONSSÄTT**

*Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater,*

*Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater,*

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

## **Övriga internationella källor**

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, CONDENSED VERSION, July 2010.