

Lagrådsremiss

Koncernavdrag i vissa fall

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 18 februari 2010

Anders Borg

Linda Haggren
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Företag som är skattskyldiga i Sverige och som ingår i samma koncern kan under vissa förutsättningar lämna koncernbidrag till varandra. Det innebär att ett företag i koncernen gör en värdeöverföring till ett annat företag i koncernen och erhåller avdrag för denna samtidigt som mottagande företag ska ta upp samma belopp till beskattning. Koncernbidrag kan således användas för att åstadkomma resultatutjämnning inom en koncern.

Regeringsrätten har i flera avgöranden den 11 mars 2009 (RÅ 2009 ref. 13, m.fl.) kommit fram till att de svenska reglerna om koncernbidrag i vissa speciella fall strider mot EU-rätten.

I lagrådsremissen lämnas förslag till nya regler om koncernavdrag, som avses bli tillämpliga i de speciella situationer där Regeringsrätten har ansett att de svenska reglerna strider mot EU-rätten. Förslaget innebär att ett svenskt moderföretag får göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag inom Europiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) om detta har försatts i likvidation och likvidationen sedermera har avslutats med en slutlig förlust i det utländska dotterföretaget som följd. Avdraget för denna förlust får dock inte leda till ett underskott i den svenska delen av koncernen. Avdraget är förenat med villkor som avser att säkerställa att det är fråga om en verklig och definitiv förlust.

Efter reglernas ikraftträdande är avsikten att befintliga regler om koncernbidrag ska kunna tillämpas på samma sätt som före Regeringsrättens domar, dvs. endast i fråga om verksamheter som är skattskyldiga i Sverige.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas i fråga om avdrag för förluster hos ett helägt utländskt dotterföretag om likvidationen av detta har avslutats efter den 30 juni 2010.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
3	Ärendet och dess beredning.....	7
4	Gällande rätt; resultatutjämnning genom koncernbidrag.....	7
5	EU-rättsliga aspekter	9
5.1	Inledning	9
5.2	EU-domstolens dom i målet Marks & Spencer.....	9
5.3	Kommissionens meddelande om förlustutjämnning	12
5.4	EU-domstolens dom i målet Oy AA	12
6	Regeringsrättens avgöranden den 11 mars 2009.....	14
7	Överväganden och förslag	16
7.1	En möjlighet till koncernavdrag införs.....	16
7.2	Reglerna om koncernbidrag och inkomstfördelning i kommissionärsförhållanden ändras inte	36
7.3	Ikraftträdande.....	38
8	Konsekvensanalys	40
9	Författningskommentar.....	42
Bilaga 1	Promemorians lagförslag.....	48
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna	52

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att det i inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska införas ett nytt kapitel, 35 a kap., av följande lydelse.

Föreslagen lydelse

35 a kap. Koncernavdrag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om att ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag.

Definitioner

2 § Med *svenskt moderföretag* avses i detta kapitel ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett utländskt dotterföretag och som är

1. ett svenskt aktiebolag,
2. en svensk ekonomisk förening,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
5. en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om

undantag från skattskyldighet i 7 kap., eller

6. en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.

Med *helägt utländskt dotterföretag* avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket och som är ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Som moderföretag eller dotterföretag räknas inte privatbostadsföretag och investmentföretag.

3 § Ett företag anses vid tillämpningen av detta kapitel höra hemma i en viss stat, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan stat ska det anses höra hemma i denna andra stat.

4 § Med *företag i intressegemenskap* avses i detta kapitel

1. ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

2. två företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Förutsättningar

5 § Ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag om

1. dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats,
2. 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,
3. avdraget görs vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats,
4. moderföretaget redovisar avdraget öppet i självdeklarationen, och
5. det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma.

6 § En förlust är slutlig om den inte har utnyttjats eller skulle kunna ha utnyttjats av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma.

En förlust är inte slutlig om den inte kan utnyttjas av dotterföretaget i den stat där det hör hemma på grund av avsaknaden av en rättslig möjlighet till detta eller på grund av att denna möjlighet är begränsad i tiden.

Koncernavdragets storlek

7 § Avdrag får inte göras med ett belopp som

1. överstiger förlusten hos dotterföretaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande eller vid likvidationens avslutande, eller
2. överstiger ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget.

Vid beräkningen av resultatet hos moderföretaget ska det minskas med koncernbidrag som företaget har tagit upp till beskattning efter det att dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i 5 § 2 om det har medfört eller ökat ett underskott hos givaren.

Det belopp som får dras av ska räknas om till svenska kronor enligt valutakursen den dag likvidationen avslutades. För omräkning ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken för respektive svenska bankdag användas. Om det inte har fastställts någon kurs för den dag likvidationen har avslutats ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.

8 § Förlusten hos dotterföretaget uppgår till det lästa belopp som beräknats

1. dels enligt skattereglerna i den utländska stat där företaget hör hemma,

2. dels som om dotterföretaget var ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige.

Vid beräkningen ska bortses från förluster som har uppkommit innan dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i 5 § 2.

Om företaget har tillgångar vars skattemässiga värde understiger marknadsvärdet ska tillgångarna anses avyttrade till marknadsvärdet vid beräkningen av förlustens storlek.

9 § Förlusten enligt 8 § ska minskas med belopp som det direktägda dotterföretaget under tio år närmast före likvidationen eller därefter, men före likvidationens avslutande, har överfört till ett företag i intressegemenskap med dotterföretaget genom

1. utdelning som har fått dras av vid bestämmande av den beskattningsbara inkomsten,

2. överlåtelse av tillgångar utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet, eller

3. andra överföringar av värden.

Minskningen ska göras till den del de överförda värdena i första stycket inte har beskattats hos dotterföretaget.

10 § Till den del moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i dotterföretaget har legat till grund för avdrag, ska förlusten enligt 8 § minskas i motsvarande mån.

11 § Om en utländsk myndighet eller domstol har meddelat beslut av betydelse för beräkningen av koncernavdrag och beslutet innebär att koncernavdrag har gjorts med för högt belopp, ska moderföretaget ta upp mellanskillnaden det beskattningsår då beslutet har vunnit laga kraft.

Om beslutet innebär att avdrag har gjorts med för lågt belopp, ska mellanskillnaden på begäran av moderföretaget dras av det beskattningsår då beslutet har vunnit laga kraft.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas i fråga om avdrag för förluster hos helägda utländska dotterföretag vars likvidation har avslutats efter den 30 juni 2010.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringsrätten har den 11 mars 2009 meddelat ett antal vägledande domar (RÅ 2009 ref. 13, m.fl.) rörande möjligheten för ett svenskt moderföretag att tillgodogöra sig förluster i ett utländskt dotterföretag, som inte är skattskyldigt i Sverige, genom avdrag för koncernbidrag. Enligt reglernas lydelse är detta inte möjligt. Regeringsrätten har funnit att de svenska reglerna om koncernbidrag i detta avseende i vissa fall strider mot EU-rätten.

Med anledning av Regeringsrättens domar har Finansdepartementet upprättat en promemoria, Koncernavdrag i vissa fall, m.m. I promemorian föreslås att det ska införas en möjlighet för ett svenskt moderföretag att under vissa förutsättningar få avdrag för en slutlig förlust i ett utländskt dotterföretag.

Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi2009/6194).

I lagrådsremissen behandlas promemorians förslag.

4 Gällande rätt; resultatutjämning genom koncernbidrag

Koncerner utgör inte skattesubjekt i Sverige. Enligt svensk skattelagstiftning behandlas varje företag för sig oavsett om det är ett fristående företag eller om det ingår i en koncern. För att valet av organisationsform – ett företag eller flera företag i en koncern – inte ska styras av skattemässiga överväganden finns det regler som under vissa förutsättningar medger att inkomster vid den skattemässiga resultatberäkningen förs över från ett företag till ett annat genom ett s.k. koncernbidrag. Syftet med reglerna är att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än den skulle ha varit om verksamheten bedrivits av ett enda företag.

Bestämmelser om s.k. öppna koncernbidrag infördes redan år 1965 och finns nu i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Reglerna innebär att givaren gör avdrag för bidraget och mottagaren tar upp det som en intäkt. En sådan resultatutjämning är acceptabel när företagen, trots att de är skilda juridiska personer, framstår som en enda skattskyldig. Bidrag kan således lämnas till/från moderföretag och dotterföretag samt mellan två dotterföretag till ett gemensamt moderföretag om moderföretaget direkt eller indirekt äger mer än 90 procent av andelarna i inblandade dotterföretag. Detta ska ha varit fallet under givarens och mottagarens hela beskattningsår (räkenskapsår). Koncernbidrag kan också lämnas från ett moderföretag till ett annat företag om förhållandena under hela beskattningsåret eller sedan företaget började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att företaget hade kunnat uppgå i moderföretaget genom fusion. Fusion

anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterföretag.

Reglerna har ändrats och justerats flera gånger under årens lopp för att möta förändringar i näringslivets behov och uppfylla de krav som Sveriges internationella åtaganden kräver. Reglerna ändrades bl.a. under år 2000 för att uppfylla EU-rättens krav som den uttolkats av EU-domstolen i ett flertal avgöranden.

En grundläggande förutsättning för att koncernbidrag ska kunna lämnas med skattemässig avdragsrätt är att såväl mottagare som givare är skattskyldiga i Sverige. Skälet till detta är att skatteregler av detta slag förutsätter en symmetrisk beskattning; både vinst och förlust inom de aktuella företagen ska kunna beaktas vid beskattningen. Ett uttryck för detta är den formella regeln att både givare och mottagare ska redovisa beloppen öppet i sina självdeklarationer vid samma års taxering.

Det finns inga skattemässiga begränsningar av bidragets storlek. Bidrag får lämnas även om det skapar en förlust hos givaren. Det ställs heller inget krav på att bidraget ges för att täcka en förlust i det mottagande bolaget. Det föreligger inget hinder mot att ett företag under samma beskattningsår både tar emot och ger koncernbidrag. Genom koncernbidrag kan företagen alltså välja vilket eller vilka bolag inom en koncern som ska betala skatt. En sådan ordning är acceptabel så länge som skattesatsen är densamma för alla bolag och både givare och mottagare är skattskyldiga i Sverige.

Ett skattemässigt koncernbidrag förutsätter vidare att det sker en faktisk värdeöverföring mellan inblandade företag, t.ex. genom utdelning eller kapitaltillskott. För koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag krävs bolagsrättsligt att det täcks av utdelningsbara medel. För koncernbidrag från moderföretag till dotterföretag är det däremot oklart om detta måste täckas av utdelningsbara medel (jfr RÅ 1998 ref. 6, RÅ 1999 ref. 74 och RÅ 2001 ref. 79).

För att ett koncernbidrag ska få skatterättslig verkan krävs inte att det är fråga om en kontant överföring. Överföringen kan i stället ske genom att bidraget bokförs som en skuld hos givaren och som en fordran hos mottagaren. Sådana fordrings- och skuldposter bokförs normalt i samband med bokslutsarbetet när koncernledningen har en klar bild över resultatet i koncernens bolag. Det framgår även av rättspraxis att avdragsrätten inte är beroende av hur bidragen redovisas i räkenskaperna men företaget måste alltid kunna visa att det har skett en faktisk värdeöverföring motsvarande det yrkade avdraget för koncernbidrag (se ovan nämnda rättsfall).

Som kommer att framgå av det följande har Regeringsrätten i flera avgöranden den 11 mars 2009 funnit att de svenska reglerna om koncernbidrag i vissa speciella situationer inte är förenliga med EU-rätten.

5 EU-rättsliga aspekter

5.1 Inledning

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (förkortat EUF-fördraget) innehåller, i likhet med EG-fördraget som det ersätter, förbud mot diskriminering av utländska intressen och inskränkningar av de grundläggande friheter som följer av fördraget, däribland rätten att fritt etablera sig i en annan medlemsstat.

Frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas kompetens. Av EU-domstolens rättspraxis följer dock att även om frågor om direkta skatter inte faller inom unionens behörighet så är medlemsstaterna skyldiga att iaktta unionsrätten när de utövar sin behörighet. EU-domstolen har vid flera tillfällen tagit ställning till etableringsfriheten enligt EUF-fördraget i förhållande till nationella skatteregler. Om den nationella lagstiftningen strider mot EU-rätten ska sistnämnda ges företräde. Det innebär att en sådan nationell regel inte ska tillämpas.

Även om en nationell regel innebär en inskränkning av de grundläggande friheterna i fördraget kan en sådan inskränkning enligt EU-domstolens rättspraxis vara tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte, dvs. att bestämmelsen uppfyller krav på proportionalitet.

I tidigare rättspraxis på skatteområdet har domstolen accepterat att nödvändigheten av att bevara kongruensen inom ett skattesystem, kampen mot skatteflykt och skattekontrollens effektivitet utgör tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera nationella bestämmelser som inskränker fördragets grundläggande friheter. Av praxis framgår också att det står medlemsstaterna fritt att ha bestämmelser som har till specifikt syfte att undanta rent konstlade upplägg, vars syfte är att kringgå nationell skattelagstiftning, från att erhålla en skatteförmån.

Enligt vad som framgår i det följande har domstolen i senare rättspraxis på skatteområdet också ansett att behovet av att bevara en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, av att förhindra att samma förluster utnyttjas två gånger och av att förhindra skatteundandraganden kan berättiga skatteregler som behandlar inhemska situationer förmånligare än gränsöverskridande sådana även om det skulle innebära en sådan olikbehandling som anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.

5.2 EU-domstolens dom i målet Marks & Spencer

Omständigheterna i korthet

Den brittiska varuhuskedjan Marks & Spencer, med moderbolaget Marks & Spencer Plc i Storbritannien, ägde genom ett holdingbolag i

Nederländerna dotterbolag i Tyskland, Frankrike och Belgien. Dessa dotterbolag var inte skattskyldiga i Storbritannien eftersom de inte bedrev någon verksamhet där. Dotterbolagen gick med förlust och under år 2001 bestämde sig Marks & Spencer för att upphöra med sin verksamhet på den europeiska kontinenten. Dotterbolaget i Frankrike såldes och dotterbolagen i Tyskland och Belgien upphörde med all affärsverksamhet.

Marks & Spencer Plc yrkade avdrag i Storbritannien för de förluster som uppkommit i dotterbolagen i Tyskland, Belgien och Frankrike.

Enligt den brittiska skattelagstiftningen beskattas varje bolag för sig och i princip sker ingen utjämning av koncernens resultat. Det finns dock särskilda bestämmelser om koncernavdrag ("group relief") för att hantera förluster inom en koncern. De gör det möjligt för ett bolag inom en koncern att överföra sina förluster till ett annat bolag inom samma koncern. I sådant fall ges avdrag för förlusten i det sistnämnda bolaget medan det förstnämnda bolaget förlorar rätten att utnyttja förlusten.

Denna möjlighet till avdrag önskade Marks & Spencer Plc utnyttja i den aktuella situationen. Avdragsyrkandet avslogs emellertid med motiveringen att koncernavdrag endast kan beviljas för förluster som uppkommit i Storbritannien. Företaget överklagade beslutet och när målet hamnade i High Court of Justice beslutade domstolen att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen, dåvarande EG-domstolen.

Begäran om förhandsavgörande

I sin begäran om förhandsavgörande ställde High Court of Justice den övergripande frågan om det är förenligt med unionsrätten och rätten till etableringsfrihet enligt EUF-fördraget (dåvarande EG-fördraget) med bestämmelser i en medlemsstat som, liksom Storbritanniens bestämmelser om koncernavdrag, hindrar ett moderbolag som har sitt skattemässiga hemvist i den staten från att minska sin skattepliktiga vinst i den staten genom avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag som har sitt skattemässiga hemvist i andra medlemsstater, när sådana avdrag skulle vara möjliga om förlusterna hade uppkommit i dotterbolag med skattemässigt hemvist i moderbolagets stat.

Sverige utnyttjade tillsammans med sex andra medlemsstater möjligheten att yttra sig i målet och ansåg att regler som de brittiska inte kunde anses strida mot unionsrätten.²

EU-domstolens avgörande

I sin dom av den 13 december 2005 (mål C-446/03) fann EU-domstolen att EUF-fördraget och dess bestämmelser om etableringsfrihet, på unionsrättens nuvarande stadium, inte hindrar lagstiftning i en medlemsstat som utesluter möjligheten för ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat att från sin beskattningsbara vinst generellt göra avdrag för förluster som uppkommit i ett dotterbolag i en annan

² Förutom Sverige yttrade sig även Tyskland, Frankrike, Grekland, Nederländerna, Finland och Irland i målet.

medlemsstat, trots att en sådan avdragsmöjlighet finns för förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i samma stat som moderbolaget.

Domstolen anser att det brittiska systemet med koncernavdrag i likviditetshänseende innebär en ekonomisk förmån för koncernen genom att förlusterna i de brittiska bolag som redovisar underskott omedelbart kan utnyttjas mot vinster i andra brittiska koncernbolag. Att inte bevilja en sådan förmån med avseende på förluster uppkomna i dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat är enligt domstolen en inskränkning av etableringsfriheten. Domstolen anser emellertid att denna inskränkning kan rättfärdigas med hänsyn tagen till tre berättigande grunder. Den *första* är säkerställandet av medlemsstaternas fördelning av beskattningsrätten, som kan göra det nödvändigt att tillämpa endast en stats skatteregler på såväl vinster som förluster. Den *andra* är att medlemsstaterna måste kunna hindra att förlusterna beaktas två gånger, dels i dotterbolagets hemviststat, dels i moderbolagets hemviststat. Den *tredje* är att medlemsstaterna måste kunna hindra skatteundandraganden genom att överföringen av förluster organiseras på ett sådant sätt inom koncerner att de styrs till bolag i de medlemsstater som har de högsta skattesatserna och där värdet på förlusterna i skattehänseende således är högst. Domstolen anser att inskränkningen i avdragsrätten enligt det brittiska koncernavdragssystemet är avsedd att säkerställa att dessa legitima syften uppnås.

I vissa situationer anser domstolen emellertid att inskränkningen av möjligheten till avdrag enligt det brittiska systemet går längre än vad som är nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syftet med inskränkningen. Enligt domstolen är detta fallet när moderbolaget visar att det utländska dotterbolaget har uttömt de möjligheter som erbjuds i hemviststaten att beakta förluster under det beskattningsår som avses med avdragsyrkandet och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att förlusterna kvittas mot vinster, samt där det inte heller finns någon möjlighet att förlusterna skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten. I dessa fall strider det enligt domstolen mot EUF-fördraget att inte tillåta moderbolaget att göra avdrag för förluster uppkomna i det utländska dotterbolaget.

Domstolen anför att det är viktigt att i detta sammanhang klargöra att det står medlemsstaterna fritt att anta eller bibehålla bestämmelser som har till specifikt syfte att från skatteförmåner undanta rent konstlade upplägg som syftar till kringgående av nationell skatterätt eller till skatteflykt.

Domstolen avslutar med att påpeka att i den mån det är möjligt att finna andra mindre inskränkande åtgärder så måste sådana följa av harmoniserade bestämmelser antagna av unionslagstiftaren.

5.3 Kommissionens meddelande om förlustutjämning

Europeiska kommissionen har den 19 december 2006 lämnat tre meddelanden till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén angående behovet av och möjligheterna till samordning på den direkta beskattningens område. Ett av meddelandena handlar om den skattemässiga behandlingen av förluster i gränsöverskridande situationer (KOM(2006) 824). Kommissionen anför att det måste finnas effektiva system för gränsöverskridande förlustutjämning inom unionen och skisserar på olika alternativ som enligt kommissionen skulle innebära en godtagbar hantering av gränsöverskridande förluster. Kommissionen uppmanar medlemsstaterna att se över befintliga nationella system för att tillhandahålla förlustutjämning såväl med avseende på fasta driftställen som med avseende på företag inom en koncern och att överväga hur förslagen kan tillämpas på både inhemska och gränsöverskridande situationer.

Ekofin-rådet har i slutsatser av den 27 mars 2007 noterat kommissionens meddelanden.

5.4 EU-domstolens dom i målet Oy AA

Omständigheterna i korthet

I den aktuella koncernen ingick flera bolag med säten i flera medlemsstater inom EU. Moderbolaget, som hade hemvist i Storbritannien, ägde genom två nederländska företag hundra procent av andelarna i ett finskt aktiebolag.

I Finland finns ett koncernbidragssystem som, såvitt här är aktuellt, motsvarar det svenska koncernbidragssystemet. Om samtliga företag i en koncernstruktur som den nyss beskrivna är skattskyldiga för sina näringsinkomster i Finland kan bolaget längst ned i företagskedjan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till moderbolaget, som å sin sida ska ta upp bidraget till beskattning.

Det finska bolaget frågade i en ansökan om förhandsavgörande hos Centralskattenämnden, dvs. den finska motsvarigheten till Skatterättsnämnden, huruvida en överföring från bolaget till det brittiska moderbolaget skulle anses utgöra ett koncernbidrag och därmed anses utgöra en avdragsgill kostnad vid bolagets beskattning. Centralskattenämnden besvarade denna fråga nekande med hänvisning till att de företag som omfattas av det finska koncernbidragssystemet måste vara skattskyldiga i Finland för sina inkomster, vilket inte var fallet i den aktuella situationen.

Begäran om förhandsavgörande

Centralskattenämndens beslut överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen, som den 23 maj 2005 beslutade att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Högsta förvaltningsdomstolen frågade om bestämmelserna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital i vad som numera motsvaras av artiklarna 49 och 63 i

EUF-fördraget och direktivet (90/435/EEG) om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater ska tolkas så att de utgör ett hinder för ett sådant system som föreskrivs i den finska lagen om koncernbidrag vid beskattningen, enligt vilket avdragsrätten för koncernbidrag villkoras av att givaren och mottagaren är inhemska bolag.

Sverige yttrade sig tillsammans med tre andra medlemsstater³ i målet och ansåg att ett koncernbidragssystem som det finska inte strider mot unionsrätten.

EU-domstolens avgörande

I sin dom av den 18 juli 2007 (mål C-231/05) fann EU-domstolen att etableringsfriheten enligt EUF-fördraget inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, som den som var i fråga i målet, enligt vilken ett dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag till sitt moderbolag endast om moderbolaget har säte i samma medlemsstat.

Domstolen konstaterade inledningsvis (p. 32) att dotterföretag till utländska moderföretag i skattemässigt hänseende behandlades sämre än dotterföretag som har finska moderföretag och ansåg (p. 43) att denna skillnad i behandling utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten.

Domstolen tog därefter ställning till om denna inskränkning kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Domstolen erinrade (p. 55) om att den tidigare (i bl.a. Marks & Spencer-målet) slagit fast att om bolag har rätt att välja om deras förluster ska beaktas i den medlemsstat där de har sitt hemvist eller i en annan medlemsstat så skulle detta påtagligt äventyra en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, vilket är en rättfärdigandegrund som tidigare godtagits av domstolen. Domstolen ansåg (p. 56) att om det godtas att ett sådant koncernbidrag som det var i fråga om i målet får dras av från givarens skattepliktiga inkomst så blir följderna att bolagskoncerner fritt kan välja i vilken medlemsstat som dotterbolagets vinst ska beskattas. Detta skulle äventyra själva systemet med fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

Vad beträffade risken för ett dubbelt utnyttjande av förluster påpekade domstolen (p. 57) helt kort att de finska koncernbidragsbestämmelserna inte omfattar någon avdragsrätt för förluster.

När det slutligen gällde behovet av att förhindra skatteflykt uppgav domstolen (p. 58) att möjligheten att föra över ett dotterbolags skattepliktiga inkomst till ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat innebär en risk för att inkomst förs över via fiktiva upplägg inom koncernen till de bolag med säte i de andra medlemsstater som tillämpar de lägsta skattesatserna eller de medlemsstater där inkomsten inte alls beskattas. Domstolen ansåg att denna möjlighet förstärktes av att de finska koncernbidragsbestämmelserna inte kräver att mottagaren av koncernbidraget har redovisat förluster.

³ Storbritannien, Tyskland och Nederländerna.

Med hänsyn till dessa två rättfärdigande grunder, dvs. behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteflykt, ansåg domstolen (p. 60) att de finska bestämmelserna som endast tillåter koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag om de har säte i samma medlemsstat, tjänar legitima ändamål som är förenliga med fördraget och omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset samt är ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppnås.

Efter detta återstod för domstolen att pröva huruvida bestämmelserna går utöver vad som krävs för att uppnå samtliga ändamål som eftersträvas. Även om ändamålet med den aktuella lagstiftningen inte specifikt är att undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och som skapats i syfte att undvika skatt som normalt skulle ha betalats så ansåg domstolen (p. 63) att en sådan lagstiftning inte desto mindre kan anses stå i proportion till de eftersträvide målen, betraktade som en helhet. I en situation där den aktuella fördelen består i möjligheten att överföra inkomst från givaren till mottagaren skulle nämligen all utvidgning av denna fördel till att även avse gränsöverskridande situationer leda till att bolagskoncerner fick möjlighet att fritt välja i vilken medlemsstat deras vinster ska beskattas, något som skulle vara till nackdel för dotterbolagets medlemsstat vad gäller dess rätt att beskatta den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom dess territorium. Domstolen ansåg vidare (p. 65) att denna rubbning inte kunde förebyggas genom att det uppställs villkor som avser behandlingen av den inkomst som härrör från koncernbidraget i det mottagande bolagets medlemsstat eller som avser att det bolag som tar emot koncernbidraget ska ha redovisat förluster. Att medge avdrag för koncernbidrag när det utgör en skattepliktig inkomst för det mottagande bolaget eller när möjligheterna för det mottagande bolaget att föra över sina förluster till ett annat bolag är begränsade, eller att medge avdrag för ett koncernbidrag endast under förutsättning att det kan motiveras specifikt av den ekonomiska situationen för det mottagande bolaget skulle inte desto mindre innebära att valet av den medlemsstat där beskattning ska ske definitivt skulle tillkomma bolagskoncernen, som därmed skulle ha ett omfattande handlingsutrymme i detta avseende.

Efter dessa resonemang besvarade domstolen den finska domstolens fråga på det sätt som inledningsvis angivits.

6 Regeringsrättens avgöranden den 11 mars 2009

Den 11 mars 2009 meddelande Regeringsrätten sammanlagt tio domar (RÅ 2009 ref. 13, m.fl.) beträffande överklagade förhandsbesked från Skatterättsnämnden som alla handlade om möjligheten att med rätt till avdrag vid beskattningen lämna koncernbidrag i gränsöverskridande situationer. Gemensamt för målen var att koncernbidragen avsågs lämnas från svenska företag till olika utländska koncernföretag som inte var skattskyldiga i Sverige. Målen avgjordes utan att Regeringsrätten inhämtade något förhandsavgörande från EU-domstolen.

Regeringsrätten ansåg att de principer som låg till grund för EU-domstolens avgörande i Marks & Spencer-målet borde vara vägledande vid prövningen av de svenska reglernas förenlighet med unionsrätten. Av det avgörandet drog Regeringsrätten slutsatsen att de svenska reglerna innebär en inskränkning av etableringsfriheten om de svenska moderföretagen, under samma förutsättningar i övrigt, vid beskattningen kunnat tillgodogöra sig förluster vid avvecklingen av ett svenskt dotterföretag. Regeringsrätten konstaterade därefter att det svenska regelsystemet inte i något fall medger ett svenskt moderföretag avdrag för förluster som uppkommit i ett direkt- och helägt utländskt dotterföretag, varför de svenska reglerna ansågs innebära en inskränkning av etableringsfriheten.

Regeringsrätten konstaterade vidare att det av EU-domstolens praxis framgår att inskränkningar av det slag som de svenska koncernbidragsreglerna innehåller i fråga om kravet på skattskyldighet i Sverige kan rättfärdigas, om de uppställts i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan berörda medlemsstater, hindra att förlusterna beaktas två gånger samt förhindra skatteundandragande. Reglerna får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas. Inskränkningarna måste med andra ord vara proportionella.

I vissa situationer (mål nr 1267-08, 6511-06 och 7322-06) ansåg Regeringsrätten att det borde vara möjligt för ett svenskt moderföretag att tillgodogöra sig förlusterna i direkt- och helägda utländska dotterföretag inom EES-området. Det handlade i dessa fall om förluster som kom att bli definitiva i samband med likvidation av dotterföretagen. I ett av målen (mål nr 1267-08) härrörde förlusterna i allt väsentligt från utländska döttrar till dotterföretaget men hade ansamlats i dotterföretaget genom skattekonsolidering genom avtal (Organschaft). Enligt Regeringsrätten kunde EU-domstolens dom i målet Oy AA inte tas till intäkt för att kravet på skattskyldighet i Sverige för mottagande företag kan rättfärdigas, eftersom det i det målet inte – som i Marks & Spencer och de i Regeringsrätten aktuella fallen – var fråga om en definitiv förlust i ett av moderföretaget direkt helägt dotterföretag. Regeringsrätten uttalade vidare att avdrag för koncernbidrag i de aktuella fallen inte fick överstiga ett belopp som motsvarar den förlust som uppkommit i dotterföretaget vid utgången av företagets sista hela beskattningsår. Koncernbidraget fick inte heller överstiga ett belopp motsvarande den slutliga förlusten beräknad enligt båda staternas skatteregler. Avdrag ska medges med det lägsta beloppet enligt nämnda beräkningar. Avdrag för koncernbidrag bör medges vid moderföretagets taxering för det beskattningsår under vilket likvidationen av dotterföretaget avslutats, eftersom det först då är säkerställt att förlusten är definitiv.

I övriga situationer (mål nr 6512-06, 1648-07, 1650-07, 1652-07 och 3628-07) ansåg Regeringsrätten att det inte stred mot EU-rätten att vägra avdrag för koncernbidrag. Det var i dessa fall fråga om koncernbidrag från ett svenskt dotterföretag till ett utländskt moderföretag eller till utländska systerföretag. I något fall (mål nr 7444-06) framgick inte att möjligheterna att utnyttja förlusterna i hemviststaten var uttömda och i ytterligare andra fall (t.ex. i mål nr 1651-07) bortföll förlusterna i utlandet inte på grund av att verksamheten upphört att generera

överskott, utan till följd av en skatteregel i den medlemsstat där dotterföretaget bedrev sin verksamhet.

7 Överväganden och förslag

7.1 En möjlighet till koncernavdrag införs

Regeringens förslag: Det införs en möjlighet för ett svenskt moderföretag att under vissa förutsättningar göra avdrag (koncernavdrag) för en slutlig förlust hos ett direktägt utländskt dotterföretag som hör hemma inom EES. Dotterföretaget ska ha försatts i likvidation. Moderföretaget får göra avdraget vid taxeringen av det beskattningsår då likvidationen har avslutats. Avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar förlusten beräknad både vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande och när likvidationen avslutas. Förlusten ska vid dessa tillfällen beräknas både enligt skattereglerna i den stat där dotterföretaget hör hemma och enligt svensk lagstiftning. Om en utländsk domstol eller myndighet har meddelat beslut av betydelse för beräkningen av koncernavdrag och som innebär att avdrag har gjorts med för högt eller lågt belopp, ska mellanskillnaden påverka moderföretagets taxering det år beslutet har vunnit laga kraft.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Promemorian innehöll emellertid ett förslag enligt vilket koncernavdrag inte får göras om dotterföretaget inom tio år före likvidationen överfört en väsentlig del av rörelsen till ett företag i intressegemenskap.

Remissinstanserna: *Skatteverket, Lantbrukarnas Riksförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* tillstyrker förslaget. De anser emellertid att förslaget bör ändras i vissa avseenden. *Länsrätten i Skåne län, Länsrätten i Uppsala län, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Tillväxtverket och Finansbolagens förening* lämnar förslaget utan erinran. Av de remissinstanser och övriga som har yttrat sig i sak över promemorian avstyrker emellertid merparten att förslaget läggs till grund för lagstiftning. Således avstyrker *Kammarrätten i Stockholm, Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen* och *Volvo instämmer*, samt *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, FAR SRS, Regelrådet* och *Sveriges advokatsamfund*.

Till de övergripande synpunkterna på förslaget från de remissinstanser som avstyrker hör bl.a. att det saknas närmare motivering och analys i olika avseenden, att åtskilliga av de föreslagna villkoren för koncernavdrag strider mot EU-rätten, att kraven för avdrag är så stränga att det blir i det närmaste omöjligt att få koncernavdrag, att förslaget är förenat med tillämpningsproblem och rättsosäkerhet, att den föreslagna lagstiftningen inte ger någon ytterligare vägledning utöver vad som kan utläsas av Regeringsrättens domar, att det krävs mer genomarbetade

regler och att en utredning bör tillsättas för att se över lagstiftningen. Remissinstansernas synpunkter behandlas mer ingående i sitt sammanhang i det följande.

Skälen för regeringens förslag

På grund av Regeringsrättens avgöranden krävs regler om gränsöverskridande resultatutjämning i vissa fall

På grund av Regeringsrättens avgöranden den 11 mars 2009 angående möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning bör det införas regler som i vissa fall tillåter avdrag vid den svenska beskattningen för en slutlig utländsk förlust. Detta har inte ifrågasatts av någon remissinstans eller annan som har yttrat sig, tvärtom uppger några att det är en välkommen förändring, samtidigt som den emellertid kommer att vara begränsad i praktiken eftersom reglerna endast blir tillämpliga i begränsad omfattning.

Enligt promemorian bör avdrag vara möjliga för förluster hos utländska koncernföretag som inte är skattskyldiga i Sverige i de speciella situationer då Regeringsrätten har ansett att det strider mot EU-rätten att en sådan möjlighet inte finns, eftersom det finns en sådan möjlighet om inblandade koncernföretag hade varit skattskyldiga i Sverige.

Enligt vad som kommer att framgå av det följande ifrågasätter flera remissinstanser en sådan inriktning. Så anför t.ex. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* att lagstiftningen riskerar att bli alltför begränsad till sin karaktär. Styrande för lagstiftningens utformning bör vara EUF-fördragets regler om etableringsrätt såsom de tolkats i EU-domstolens avgöranden. Till dessa synpunkter finns anledning att återkomma. Redan nu kan emellertid följande konstateras. Det finns i dagsläget inte något avgörande från EU-domstolen som rör de svenska koncernbidragsreglernas betydelse för möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning eller något annat avgörande som utan vidare tolkning kan appliceras på de svenska reglerna i alla situationer. De enda prejudicerande avgöranden som direkt rör de svenska reglerna är de från Regeringsrätten, som avser ett begränsat antal typfall. Mot den bakgrunden delar regeringen uppfattningen i promemorian att ett lagförslag på området i nuläget bör begränsas till att endast avse sådana situationer som omfattas av Regeringsrättens avgöranden.

Avdraget bör utformas som ett särskilt koncernavdrag vid sidan av reglerna om koncernbidrag

Eftersom reglerna om koncernbidrag har betydelse för tillämpningen av andra regelsystem bör en möjlighet till avdrag vid den svenska beskattningen för en förlust i ett utländskt koncernföretag inte införas genom att tillämpningsområdet för reglerna om koncernbidrag utvidgas. I stället bör särskilda regler införas för de gränsöverskridande situationer som är aktuella. Dessa regler tas lämpligen in i ett nytt kapitel i

inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, 35 a kap. Fråga uppstår emellertid om denna resultatutjämning bör ske på samma sätt som i fråga om koncernbidragen, dvs. genom att givande företag får avdrag för en värdeöverföring till mottagaren, eller om man bör välja en modell likt den brittiska med koncernavdrag utan krav på någon värdeöverföring. I en rent inhemsk situation ska mottaget bidrag tas upp till beskattning hos mottagaren. Av Regeringsrättens avgöranden framgår dock att varken kravet på skattskyldighet i Sverige eller kravet på att koncernbidraget ska vara skattepliktigt i mottagande företags hemviststat kunde upprätthållas i de gränsöverskridande situationer som var i fråga. Några särskilda villkor i detta avseende bör därför inte uppställas. Även om Regeringsrättens domar inte hindrar ett fortsatt krav på värdeöverföring också i gränsöverskridande situationer bör inte något sådant administrativt betungande krav uppställas i de regler som nu övervägs. De bör således utformas som ett rent avdragssystem.

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot detta. Den valda tekniken som sådan kommenteras endast av ett fåtal instanser. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att den föreslagna tekniken är att föredra framför koncernbidragsmodellen eftersom flera av de inslag som finns i den modellen inte är särskilt lämpliga vid gränsöverskridande förlustutjämning. *KPMG* välkomnar förslaget, anser att det undviker administrativa bördor, och menar att kravet på förmögenhetsöverföring kan slopas även vad gäller koncernbidrag.

När de nya reglerna om koncernavdrag har trätt i kraft kan, enligt promemorian, de svenska koncernbidragsreglerna – sedda tillsammans med dessa nya regler – inte längre sägas stå i strid med EU-rätten eftersom avdrag i de situationer som EU-rätten har bedömts kräva, då kan fås med stöd av de nya reglerna. I promemorian uppges vidare att om de föreslagna reglerna om koncernavdrag träder i kraft så kommer de gällande reglerna om koncernbidrag återigen att kunna tillämpas på samma sätt som före Regeringsrättens domar den 11 mars 2009, dvs. endast i fråga om bidrag mellan verksamheter som beskattas i Sverige. Regeringen instämmer i att detta blir en konsekvens av de föreslagna reglerna. Som redan nämnts menar flera remissinstanser emellertid att de föreslagna reglerna om koncernavdrag strider mot EU-rätten i vissa avseenden. Regeringen återkommer till dessa synpunkter nedan.

Allmänna utgångspunkter

Enligt promemorian bör som allmän utgångspunkt för de föreslagna reglerna gälla att de inte ska tillåta mer än vad som är nödvändigt på grund av Regeringsrättens domar. För detta talar de berättigande grunder som EU-domstolen har behandlat i målen *Marks & Spencer* och *Oy AA*. Regeringen ställer sig bakom denna utgångspunkt.

I promemorian görs vidare bedömningen att det, med beaktande av nämnda berättigande grunder, kan finnas anledning för lagstiftaren att införa ytterligare begränsande kriterier i något avseende, som det inte har varit aktuellt att behandla i de överklagade förhandsbesked som har prövats av Regeringsrätten. Som framgår av EU-domstolens domar i tidigare angivna mål finns ett inte obetydligt utrymme för att i

gränsöverskridande situationer ha mer begränsande regler än de som gäller för rent inhemska situationer. Huvudregeln från Marks & Spencer-målet är att det inte strider mot EU-rätten med nationella skatteregler som inte tillåter gränsöverskridande förlustutjämning och från de skatteregler som var tillämpliga i målet Oy AA krävdes överhuvudtaget inga undantag. I sistnämnda mål uppgav EU-domstolen dessutom att även en lagreglering vars ändamål inte specifikt är att undanta fiktiva upplägg som skapats i syfte att undvika skatt kan stå i proportion till de eftersträlvade målen, betraktade som en helhet. Remissinstansernas och regeringens synpunkter på de föreslagna kompletterande kriterierna behandlas i anslutning till dessa.

Enligt promemorian är ett grundläggande förhållande som bör återspeglas i den föreslagna lagregleringen att avdrag endast ska medges för vad som kan anses vara definitiva och verkliga förluster. Vid den bedömningen kan det vara nödvändigt att inte bara se till moder- och dotterföretaget, utan också till företag i intressegemenskap med dem.

Även om regeringen ställer sig bakom angivna utgångspunkter hindrar det inte en fortsatt diskussion av vilka begränsningar i sak som är nödvändiga för att tillgodose dessa utgångspunkter.

Avdrag bör endast avse förluster hos helägda dotterföretag i en utländsk stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

I samtliga fall där Regeringsrätten ansåg att avdrag för koncernbidrag också måste omfatta bidrag till utländska koncernföretag var mottagande företag hel- och direktägda dotterföretag, dvs. företag som ägdes till mer än 90 procent av det givande svenska moderföretaget, utan några mellanliggande koncernföretag. Sådana företag kallas i fortsättningen helägda. Det finns inte anledning att på grund av Regeringsrättens domar tillåta avdrag för annat än förluster hos helägda dotterföretag som skattemässigt är hemmahörande i någon utländsk stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Begränsningen till helägda dotterföretag ifrågasätts av *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet, FAR SRS, Regelrådet, Sveriges advokatsamfund, Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen* och *Volvo* instämmer, samt av *KPMG*. Det uppges att det fanns mellanliggande företag i Marks & Spencer-målet, att Regeringsrätten i sina avgöranden inte behandlar någon situation som involverar ett dotter-dotter-företag, att svenska moderföretag kan lämna koncernbidrag till indirekt ägda dotterföretag och att begränsningen strider eller kan strida mot EU-rätten. Regeringen anser emellertid att endast helägda dotterföretag bör omfattas av de föreslagna reglerna. Något annat skulle öppna upp en möjlighet för företagen att välja i vilket land förlusten ska användas.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet och *Näringslivets Skattedelegation* ifrågasätter också om avgränsningen till ”utländska bolag” (se 2 kap. 5 a § IL) är motiverad och förenlig med EU-rätten. Fakultetsnämnden uppger att beskattningens höjd inte i sig torde innebära att en begränsning i etableringsfriheten kan motiveras.

Nämnden saknar vidare en diskussion om varför utländska bolags filialer i Sverige ska vara uteslutna från koncernavdrag, om innehavet i de utländska förlustföretagen är knutna till det fasta driftstället.

Regeringen konstaterar att en utländsk juridisk person kan kvalificera sig som ett utländskt bolag inte bara genom att den är föremål för en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal. Regeringen anser att det är ett berättigat krav för att komma i åtnjutande av möjligheten till förlustutjämning i Sverige att det utländska dotterföretaget antingen är föremål för likartad beskattning eller att det hör hemma i en stat som Sverige har ett skatteavtal med. Vad gäller utländska bolags filialer är, som tidigare nämnts, den föreslagna regleringen utformad för att ta hand om de situationer där Regeringsrätten har ansett att rätt till koncernavdrag föreligger i en gränsöverskridande situation. Den situation med filialer som Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet nämner är inte en sådan situation. Skulle den omfattas av regleringen finns vidare en risk att företagen skulle kunna välja var förlusten ska resultera i avdrag.

De grundläggande förutsättningarna för koncernavdrag bör i relevanta delar vara desamma som för koncernbidrag

Anledningen till att slutliga förluster i utländska dotterföretag i vissa situationer måste beaktas vid den svenska beskattningen är att det redan finns ett system för resultatutjämning mellan inhemska företag som är skattskyldiga i Sverige. De grundläggande förutsättningarna för koncernavdrag bör därför vara desamma som gäller för koncernbidrag, med de modifieringar som föranleds av skillnaden mellan dessa situationer.

Det innebär att moderföretaget och dotterföretaget bör ha samma företagsformer som förutsätts för koncernbidrag (jfr 35 kap. 2 § och 3 § 1 IL).

Som redan nämnts måste moderföretaget äga mer än 90 procent av andelarna i dotterföretaget (jfr 35 kap. 2 § IL) för att betraktas som helägt.

En av förutsättningarna för koncernbidrag från ett moderföretag till ett dotterföretag är att dotterföretaget har varit helägt under hela givarens och mottagarens beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag (35 kap. 3 § 3 IL). Motsvarande villkor bör gälla även för koncernavdrag.

Det svenska moderföretag som gör koncernavdraget ska redovisa det öppet i deklarationen (jfr 35 kap. 3 § 2 IL). Ett krav på redovisning även i det utländska dotterföretagets deklaration fyller dock inte någon funktion och bör, av skäl som redovisats tidigare, inte uppställas. Frågan när avdraget ska redovisas i moderföretagets deklaration behandlas längre fram.

De särskilda krav som koncernbidragsreglerna ställer för att hindra kringgående av kedjebeskattningsår (jfr 35 kap. 3 § 6 och 35 kap. 4 § 2 och 3 IL) behövs inte i detta sammanhang, eftersom det inte är fråga om en

värdeöverföring i form av ett koncernbidrag utan om ett ensidigt avdrag hos den som i koncernbidragssammanhang motsvaras av givaren.

Ett annat grundläggande förhållande i detta sammanhang är att det för koncernavdraget, liksom för andra avdrag, följer av allmänna principer att det är den skattskyldige som yrkar avdraget som har bevisbördan för att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda och för avdragets storlek. Utan att det särskilt föreskrivs åligger det således det företag som yrkar koncernavdrag att presentera det underlag som krävs för att rätt bedöma förutsättningarna för ett godtagande av detta avdrag.

I den här delen har remissinstanserna inga särskilda synpunkter, förutom att några av dem – *Kammarrätten i Stockholm*, *Länsrätten i Skåne län*, och *Sveriges advokatsamfund* – ställer sig frågande till innebörden av den skattskyldiges bevisbörda. *Kammarrätten i Stockholm* motsätter sig att något nytt beviskrav införs i detta sammanhang. Några av remissinstanserna menar också att beviskravet i kombination med en del materiella kriterier för avdrag kan göra det mycket svårt för den skattskyldige att få rätt till avdrag, vilket i så fall gör att den föreslagna lagstiftningen strider mot EU-rättens proportionalitetskrav. Med det avses att olika begränsningar uppställda av skäl som i och för sig kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset inte får gå längre än vad som motiveras av dessa skäl.

Om bevisbördan kan kort upprepas att den, i avsaknad av någon särskild reglering, är densamma som för andra avdragsyrkanden. Den skattskyldige ska således göra sannolikt att rätt till koncernavdrag föreligger. En sådan ordning kan inte anses strida mot EU-rätten. Vilka krav som ställs i det enskilda fallet ankommer på rättstillämpningen att avgöra, som ett led i den sedvanliga bevisprövningen. Inom ramen för den prövningen kommer även alternativa möjligheter att utnyttja förlusten att behöva prövas. Även i den delen måste bevisningen vara av sådan styrka att det framstår som sannolikt att rätt till avdrag föreligger. Några nyheter i det avseendet innebär den föreslagna lagstiftningen således inte.

Avdraget hos moderföretaget ska avse en slutlig förlust hos det helägda utländska dotterföretaget

Krav på slutlig förlust lagfästs

Av Regeringsrättens domar framgår att avdraget hos moderföretaget ska avse en definitiv förlust hos det helägda utländska dotterföretaget. Av allt att döma saknade Regeringsrätten anledning att fördjupa sig i denna fråga såsom förutsättningarna i förhandsbeskeden var formulerade och kunde i stället utgå från att förlusterna inte kunde utnyttjas i dotterföretagens hemviststater av någon annan eller på något annat sätt än genom ett avdrag för koncernbidrag från moderföretagen i samband med att dotterföretagen likviderades. En likvidation behöver nämligen inte i sig innebära att en förlust hos dotterföretaget är definitiv i den mening som avses i Marks & Spencer-målet, vars principer Regeringsrätten ansåg vara vägledande i sammanhanget. När nu lagstiftning övervägs finns

anledning att lagfästa kravet att förlusten ska vara definitiv även om det med nödvändighet kommer att ske genom allmänt hållna kriterier.

Flera remissinstanser anser att det är oklart vad som avses med en slutlig förlust och efterlyser förtydliganden i denna del. *Kammarrätten i Stockholm* anser att den föreslagna regleringen inte på något sätt är tillräckligt tydlig för att ge skattskyldiga, Skatteverket och förvaltningsdomstolarna vägledning.

I följande avsnitt behandlas de grundläggande faktorer som ska ingå i bedömningen av om en förlust är slutlig.

Det utländska dotterföretaget ska vara försatt i likvidation som sedermera avslutas med kvarvarande förlust

I linje med vad Regeringsrätten har kommit fram till kan en förlust i ett utländskt dotterföretag vara definitiv endast om dotterbolaget har likviderats och förlusten kvarstår i samband med att likvidationen avslutas. Några remissinstanser kritiserar begränsningen till likvidationer. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anför att det inte av Marks & Spencer-målet följer att en slutlig förlust enbart kan manifesteras genom en likvidation. Det framgår inte heller av lagförslaget vad som avses med likvidation. Av 2 kap. 2 § IL följer då att motsvarande utländska företeelser omfattas. Det kan dock uppkomma frågor huruvida ett utländskt förfarande kan likställas med en svensk likvidation. Det bör övervägas om det finns anledning att förtydliga vad som avses med likvidation. *Näringslivets Skattedelegation* är inne på liknande tankegångar. *Fakultetsnämnden* anser vidare, i likhet med *Näringslivets Skattedelegation* och *Sveriges advokatsamfund*, att också förluster i samband med utländska konkurser bör omfattas av regleringen eftersom det annars blir omotiverade skillnader mellan likvidation och konkurs. *Sveriges advokatsamfund* anser att möjligheten till koncernavdrag även bör omfatta mer formlös avregistrering. Samfundet ställer också frågan om det förhållandet att en del av förlusten har kunnat användas innebär att förlusten som helhet inte anses vara slutlig. Det kan inte vara förenligt med EU-rätten och ett förtydligande på denna punkt vore önskvärt. *FAR SRS* menar att moderföretaget bör kunna överta ett utländskt dotterföretags förluster i samband med fusion.

I anledning av remissinstansernas synpunkter i denna del gör regeringen följande bedömning. Såvitt avser termen likvidation så omfattar den, som *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* är inne på, motsvarande utländska företeelser (jfr 2 kap. 2 § IL). Regeringen har svårt att se att detta skulle ge upphov till några särskilda tolkningsproblem eftersom en möjlighet, motsvarande den svenska, att likvidera en association torde finnas inom alla rättsordningar inom EES. Skulle det i något enskilt fall ändå inte genast stå klart att den utländska företeelsen motsvarar en likvidation får ledning för den jämförande bedömningen hämtas från förarbetena till nyss nämnda lagrum. Av dem framgår bl.a. att vad som ska bedömas är om en företeelse enligt utländsk rätt är sådan att den skulle kunna falla in under den svenska termen såsom den används i inkomstskattelagen (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 22).

I linje med de allmänna utgångspunkter som tidigare redogjorts för är det inte aktuellt att införa en möjlighet till koncernavdrag i andra situationer än den då det utländska dotterföretaget är försatt i likvidation som sedermera avslutats. Det skulle inte heller vara meningsfullt att, utan vidare, utsträcka möjligheten till avdrag även till konkurser eftersom underskott som uppkommit före konkursen bortfaller vid den beräkning av det skattemässiga resultatet som ska göras enligt svenska regler, se 40 kap. 20 § IL. Av den anledningen kan det inte heller på grund av EU-rätten vara nödvändigt att vid den svenska beskattningen beakta utländska företags förluster i samband med konkurser.

Det finns ingen faktisk möjlighet att utnyttja förlusten

En ytterligare förutsättning för att en förlust ska anses vara definitiv är att det är fråga om en kvarvarande förlust som inte på något sätt har utnyttjats eller skulle kunna ha utnyttjats av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma (jfr p. 55 i Marks & Spencer-målet).

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet anser att det är rimligt att om det finns resultatutjämningsmöjligheter i förlustföretagets hemviststat och förlusten kan absorberas av ett koncernföretag i den staten så ska dessa möjligheter ha utnyttjats. Fakultetsnämnden anser emellertid att det är oklart vad som avses med att förlusten inte på något sätt har utnyttjats. Det är tveksamt om man kan kräva att koncernen ska reducera förlusten genom skatteplanering eftersom det kan komma att kräva att skatteunderlag flyttas från en annan skattejurisdiktion.

Till förtydligande av det uppställda kriteriet kan nämnas att vad som avses är att förlusten inte *faktiskt* har utnyttjats eller skulle kunna ha utnyttjats av dotterföretaget eller någon annan i dotterföretagets hemviststat. Endast till den del så inte har skett och inte heller skulle kunna ha skett kan förlusten alltså vara definitiv. Om t.ex. förlusten kan ligga till grund för en reducering av arbetsgivaravgiften ska denna möjlighet utnyttjas om de faktiska omständigheterna tillåter det, även om ett sådant avdrag skulle vara mindre värt. Om förlusten bara till viss del kan utnyttjas kan återstående del betraktas som definitiv. Finns det möjligheter att använda förlusten hos ett annat koncernföretag i dotterföretagets hemviststat ska dessa också användas, om det faktiskt skulle vara möjligt. Företaget måste kunna göra sannolikt att det inte finns någon möjlighet att utnyttja förlusten.

Som framgått av det anförda krävs således inte att beskattningsunderlag flyttas från någon annan stat. Ett sådant krav skulle för övrigt kunna ge upphov till en olöslig regelkonflikt, om andra stater har samma krav. Vad det handlar om är möjligheten att använda förlusten i dotterföretagets hemviststat.

Bedömningen av om en förlust är definitiv kan inte stanna vid konstaterandet att förlusten faktiskt inte har utnyttjats eller skulle kunna ha utnyttjats i dotterföretagets hemviststat. Som framgår av nästa avsnitt har det också betydelse om det alls finns någon *rättslig* möjlighet att utnyttja förlusten i denna stat, vilket i sin tur är en förutsättning för att den faktiskt ska kunna utnyttjas.

Det finns en rättslig möjlighet att använda förlusten

I enlighet med Regeringsrättens dom i mål 7322-06 anses en förlust hos dotterföretaget inte vara definitiv om anledningen till att den inte kan utnyttjas är en skatteregel i den stat där dotterföretaget bedriver sin verksamhet. Enligt reglerna i det aktuella landet bortföll möjligheten att utnyttja underskotten efter en viss tid. Således bör föreskrivas att en förlust inte är definitiv om den inte kan utnyttjas av dotterföretaget i hemviststaten på grund av avsaknaden av en rättslig möjlighet till detta.

I denna del anser *Sveriges advokatsamfund* att den föreslagna regleringen bör förtydligas så att det framgår att det är avsaknaden av en rättslig möjlighet att använda förlusten framtida år som avses. *Näringslivets skattedelegation* anser att det bör förtydligas att det är i de fall möjligheten att utnyttja en förlust har upphört till följd av en skatteregel i utlandet som förlusten inte anses vara definitiv.

Det skulle emellertid inte helt spegla den avsedda innebörden av regleringen i den här delen. Avsikten är att det måste finnas en *rättslig* möjlighet att använda förlusten på något sätt, samtidigt som *sakomständigheterna* – i enlighet med vad som utvecklats i föregående avsnitt – är sådana att denna rättsliga möjlighet inte har kunnat utnyttjas. Ett exempel kan illustrera detta.

Ett svenskt moderföretag avser att år sju likvidera sitt utländska dotterföretag. Dotterföretaget har gått med vinst från år noll till år tre, men har år fyra gått med kraftig förlust. Om det i dotterföretagets hemviststat finns en möjlighet till s.k. carry-back av förluster så kan dotterföretaget kvitta sina förluster mot de tidigare vinsterna. Om dotterföretaget faktiskt inte använder denna rättsliga möjlighet är förlusterna inte definitiva. Endast till den del som denna möjlighet faktiskt inte kan användas, t.ex. på grund av att de ackumulerade förlusterna överstiger tidigare vinster, är förlusten definitiv. Finns det däremot inga regler om carry-back, men regler om carry-forward, dock längst i två år så saknas det rättsliga möjligheter att använda förlusten efter år sex. Från den tidpunkten är förlusten från år fyra inte definitiv i den mening som avses i det här sammanhanget. Om likvidationen emellertid avslutas år sex i stället, dvs. medan det fortfarande finns en rättslig möjlighet att använda förlusten, samtidigt som det faktiskt inte är möjligt eftersom företaget inte gör några vinster, så är förlusten definitiv.

En förlust som uppfyller samtliga krav i detta och föregående avsnitt benämns i den föreslagna lagstiftningen ”slutlig förlust”.

Kvarvarande rörelse i dotterföretagets hemviststat utesluter koncernavdrag

En fråga som uppstår i det här sammanhanget är betydelsen av att koncernen efter likvidationen bedriver rörelse i det likviderade dotterföretagets hemviststat genom andra företag. Så var fallet i ett av målen från Regeringsrätten (nr 1267-08). Regeringsrätten avvisade emellertid ansökan om förhandsbesked i den delen. Den utomlands kvarvarande rörelsen kan eller skulle kunna börja gå med vinst. Enligt promemorian kan därför ifrågasättas om förlusten i dotterföretaget är slutlig. Om den kvarvarande utländska rörelsen skulle vara vinstgivande

borde resultatutjämning i första hand ha skett mellan detta företag och dotterföretaget, båda hemmahörande i samma stat. Saknas en sådan rättslig möjlighet bör det i analogi med vad Regeringsrätten kom fram till i det tidigare nämnda målet 7322-06 leda till att förlusten inte ska anses vara slutlig i den mening som avses i detta sammanhang. Slutsatsen av det anförda är att möjligheten till koncernavdrag bör påverkas av om koncernen genom andra företag fortsättningsvis bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma. I detta sammanhang bör även företag i intressegemenskap beaktas. Om rörelse även fortsättningsvis bedrivs genom något sådant företag bör, enligt promemorians förslag, koncernavdrag således inte komma i fråga. I promemorian föreslås att med företag i intressegemenskap i det här sammanhanget bör avses dels ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, dels två företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Med väsentlig del avses 40 procent eller mer (se prop. 1999/2000:2, del 1, s. 502 f.). Av 2 kap. 24 § IL framgår att med ”rörelse” avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, FAR SRS, Sveriges advokatsamfund, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen instämmer samt Volvo och KPMG är kritiska mot förslaget i denna del. De anför i huvudsak följande.

Det finns inget motsvarande krav när det handlar om koncernbidrag. Det torde inte vara förenligt med EU-rätten att uppställa ett sådant krav för koncernavdrag avseende förluster i utländska koncernföretag. Kravet gör det mycket svårt att i praktiken göra avdrag för slutliga förluster. Multinationella koncerner skulle i många fall aldrig kunna dra nytta av möjligheten till koncernavdrag eftersom de sannolikt sällan helt skulle lämna ett land där de har etablerat sig. Krav som främjar ett beteende som medför att koncerner helt drar sig ut ur nya marknader gagnar inte etableringsfriheten. Det mål (nr 7322-06) från Regeringsrätten som åberopas avsåg dotterföretagets egen möjlighet att använda förlusten. Regeringsrätten säger ingenting om andra bolag med verksamhet i förlustlandet. Kravet är inte tidsbegränsat. Det framgår inte vad som gäller om man avslutar en likvidation och först efter ett par år startar rörelse i ett nytt dotterföretag i förluststaten. Om rörelsen köps av en oberoende part vid likvidationen kan den också börja gå med vinst men den situationen omfattas på goda grunder inte av förslaget. Som förslaget är skrivet så skulle en filial bedriven av moderföretaget inte heller omfattas. Om det är fråga om ett dotterföretag med olika verksamheter/rörelser bör inte krav ställas på att dotterföretaget med förlust ska hållas vid liv i flera år för det fall andra dotterföretag i samma land eventuellt börjar visa vinst. Begränsningen går längre än vad man kan kräva i de fall det andra företaget i samma stat saknar möjlighet att utnyttja förlusten. Kan ett annat företag i den staten utnyttja dotterföretagets underskott anses förlusten inte vara slutlig. Den aktuella begränsningen är alltså överflödigt och bör tas bort för att inskränkningar i förlustavdragsrätten inte ska gå längre än vad EU-domstolen har avsett. Huvudregeln, dvs. kravet på att förlusten ska vara slutlig, räcker för att

begränsa de risker som finns. *Sveriges advokatsamfund* menar att om begränsningen inte slopas bör i andra hand en högre ägarnivå och ett tidskrav införas.

I denna del gör regeringen följande bedömning. Det kan finnas situationer då det finns en rättslig möjlighet att använda dotterföretagets förlust hos något *annat företag* i hemviststaten samtidigt som denna möjlighet faktiskt inte har kunnat utnyttjas av olika skäl. Det skulle också kunna vara så att det inte finns någon rättslig möjlighet för något annat företag än dotterföretaget att använda förlusten i hemviststaten. I båda fallen antas att den rättsliga möjlighet som *dotterföretaget* har att använda förlusten faktiskt inte kan användas. Som den föreslagna regeln om slutlig förlust är utformad anses dotterföretagets förlust vara slutlig i båda dessa situationer. Det finns i båda fallen en rättslig möjlighet för dotterföretaget att använda förlusten, men den kan inte användas i praktiken. Vidare kan förlusten i båda fallen inte användas av någon annan i dotterföretagets hemviststat. Utan andra begränsningar skulle förlusten då kunna användas i Sverige. Samtidigt är den utländska förlusten inte slutlig, sett till intressegemenskapen som helhet, så länge det i dotterföretagets hemviststat finns kvar en rörelse som genererar vinst eller kan komma att göra det. Något liknande krav finns, som remissinstanserna påpekar, inte i en rent inhemsk situation men avdrag för koncernbidrag förutsätter i motsats till koncernavdrag inte att det avser en slutlig förlust. Sistnämnda begränsning har stöd i EU-domstolens och Regeringsrättens praxis. Regeringen anser i enlighet med de allmänna utgångspunkter som tidigare har behandlats att det är motiverat med en vid infallsvinkel i fråga om vad som avses med en slutlig förlust i en gränsöverskridande situation. Således delar regeringen den uppfattning som kommer till uttryck i promemorian, dvs. att koncernavdrag inte bör komma i fråga om företag i intressegemenskap med moderföretaget bedriver rörelse i dotterföretagets hemviststat när likvidationen av sistnämnda företag avslutas. En bestämmelse om detta bör utformas i enlighet med promemorians förslag, även såvitt avser definitionen av intressegemenskap. Emellertid bör lagtexten förtydligas så att det klart framgår att det utländska intresseföretaget ska ha ingått i en intressegemenskap med det svenska moderföretaget vid likvidationens avslutande. Det förhållandet att ett utländskt företag därefter kommer att ingå i nämnda intressegemenskap påverkar alltså inte rätten till koncernavdrag. Något behov av att tidsbegränsa regeln föreligger därmed inte heller.

Överlåtelse av en väsentlig del av rörelsen till ett företag i intressegemenskap utesluter inte koncernavdrag

I promemorian föreslås även, som ett tillägg till de tidigare behandlade allmänna förutsättningarna för koncernavdrag, att en väsentlig del av rörelsen i dotterföretaget inte har överlåtits till ett företag i intressegemenskap med dotterföretaget. Ett skäl för detta är att den rörelse som bedrivs kan börja gå med vinst. Det skulle t.ex. kunna vara fråga om ett dotterföretag som under uppbyggnaden av en rörelse går med förlust. Om rörelsen därefter överläts till ett företag i

intressegemenskap samtidigt som förlusterna blir kvar i dotterföretaget, skulle koncernen kunna göra anspråk på att använda förlusterna vid den svenska beskattningen.

Den föreslagna regleringen kritiseras i olika avseenden av *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *FAR SRS*, *LRF*, *Regelrådet*, *Sveriges advokatsamfund*, *Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen* och *Volvo* instämmer, samt av *KPMG*. De framför i huvudsak följande. Den föreslagna begränsningen är alltför långtgående och torde strida mot EU-rätten. Den kan inte rättfärdigas, är inte proportionerlig och strider mot effektivitetsprincipen enligt vilken det inte får göras omöjligt eller orimligt svårt att i praktiken utöva rättigheter som följer av unionsrätten. Förslaget hindrar avdrag då förlusten bevisligen är slutlig, när arrangemanget är ekonomiskt förankrat, det inte finns några underliggande skatteflyktsskäl och när det inte är möjligt att använda förlusten två gånger. Det kan ifrågasättas om den föreslagna begränsningen behövs. Avdrag ska enligt huvudregeln vägras om förlusten inte är slutlig. Begränsningen har inte någon motsvarighet i fråga om resultatutjämnning inom en helsvensk koncern. När en utländsk rörelse bedrivs som en filial kan förlusterna användas i Sverige. Filialen kan sedan överföra verksamheten till ett utländskt bolag. Att tillåta att förlusterna används på detta sätt i filialfallet, men inte vad gäller dotterbolag är inte logiskt eller i enlighet med den svenska neutralitetsprincipen och måste även anses strida mot EU-rätten. Den föreslagna begränsningen träffar inte bara rättshandlingar med syfte att uppnå obehöriga skatteförmåner utan också normalt förekommande transaktioner. Efter förvärv av andra företag sker omstruktureringar ofta av rent operativa skäl. Även inom existerande koncerner sker en löpande översyn av strukturen, vilket ofta leder till att verksamheter överläts inom och utom koncernen. Begränsningen medför att avdrag utesluts även då överföringen inte har påverkat dotterföretagets förlust eller möjligheten att använda denna. Om rörelsen överläts innan förlusterna uppstår är det svårt att se något samband mellan de två händelserna. Begränsningen tar ingen hänsyn till om överlåtelsen har skett till marknadspris och aktualiseras även när överlåtelsen inte har påverkat dotterföretagets resultat i negativ riktning och när överlåtelsen har lett till att förlusten har minskat.

Kriteriet ”en väsentlig del av rörelsen” kritiseras av *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Sveriges advokatsamfund* och *KPMG*. *Fakultetsnämnden* och *Sveriges advokatsamfund* uppger att det är svårt att veta vad väsentlighetskravet ska ställas mot. *Advokatsamfundet* uppger även att det är oklart vad som avses med ”väsentlig” och att detta kan ge upphov till tolkningssvårigheter och rättsosäkerhet.

I anledning av remissinstansernas synpunkter i denna del gör regeringen följande bedömning. Det kan konstateras att den i promemorian föreslagna regeln blir tillämplig på ett stort antal varierande verksamhetsöverlåtelser. Företaget som gör överlåtelsen kan gå med vinst eller förlust. Överlåtelsen kan ske till marknadsvärde eller underpris och resultera i vinst eller förlust. Överlåtelsen kan ske till ett

intresseföretag inom eller utom landet. Förvärvande företag kan efter förvärvet gå med vinst eller förlust eller helt upphöra. Överlåtande företag kan i sin tur, oavsett vad resultatet av överlåtelsen blev, gå med vinst eller förlust efter överlåtelsen. Dessa olika faktorer kombinerade med varandra ger upphov till ett stort antal situationer, som alla träffas av den i promemorian föreslagna regeln om verksamhetsöverlåtelse. I vissa situationer kan det ifrågasättas om en verksamhetsöverlåtelse bör hindra ett senare koncernavdrag, medan det i andra situationer kan finnas skäl att begränsa möjligheten till koncernavdrag. En regel som skiljer ut de senare från de tidigare riskerar att bli alltför detaljerad och avsevärt öka lagstiftningens komplexitet. Inte heller alternativet med en s.k. ventil, som baserat på mer allmänt hållna kriterier tillåter avdrag även efter vissa företagsöverlåtelser, skulle vara att föredra. Förutom den föreslagna regeln om verksamhetsöverlåtelser innehåller promemorians förslag andra regler som påverkar möjligheten till koncernavdrag eller koncernavdragets storlek. Dessa regler är till viss del överlappande och tjänar i stort sett samma syften. Det gäller särskilt den i föregående avsnitt föreslagna regeln att rätten till avdrag ska begränsas om det finns kvarvarande verksamhet i förlustföretagets hemviststat. Men det gäller även den begränsningsregel som föreslås i nästa avsnitt och som blir tillämplig om obeskattade värden har avhänts förlustföretaget. Vidare tar samtliga dessa regler sin utgångspunkt i företag som är i intressegemenskap med varandra. Även om övriga regler inte är heltäckande anser regeringen att dessa regler framstår som tillräckliga för att förhindra att en förlust som inte kan anses vara slutlig ska kunna ligga till grund för avdrag. Mot den bakgrunden väljer regeringen att inte gå vidare med den i promemorian föreslagna begränsningsregeln i samband med verksamhetsöverlåtelse.

Tidpunkten för avdraget och avdragets storlek

Avdrag ska göras vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen avslutas

I enlighet med vad Regeringsrätten har funnit i fråga om koncernbidragen bör koncernavdrag göras vid taxeringen för det beskattningsår under vilket likvidationen av dotterföretaget har avslutats, eftersom det först då kan konstateras att förlusten är definitiv. Remissinstanserna har inte haft några synpunkter i denna del.

Förlusten ska ha uppkommit under tid då dotterföretaget har varit helägt

Som tidigare har nämnts bör en av förutsättningarna för koncernavdrag vara att dotterföretaget har varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag. För de gränsöverskridande situationer som nu är aktuella bör dessutom gälla att koncernavdrag endast får göras för förlust som har uppkommit hos dotterföretaget under denna tid. I annat fall skulle ett utländskt dotterföretag inför likvidationen kunna överföras

från en annan del av koncernen till ett svenskt moderföretag. Det skulle medföra en alltför långtgående valmöjlighet för koncernen, vilket skulle äventyra den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna (jfr p. 46 i Marks & Spencer-målet och p. 64 i Oy AA-målet).

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet ifrågasätter om den föreslagna begränsningen behövs och anser att den under alla förhållanden är för omfattande. Eftersom resultatet hos förlustföretaget ska beräknas även enligt svenska regler ska 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas. Det innebär att underskottet i dotterföretaget kan begränsas om det skett en ägarförändring. Den föreslagna begränsningen medför att en ökning av ägandet i förlustföretaget från 89 till 91 procent kommer att släcka ut förlusterna trots att motsvarande konsekvens inte inträder vid en rent svensk ägarförändring. Begränsningen förefaller svår att rättfärdiga. Valmöjligheten som avsågs i de tidigare angivna målen torde ha avsett risken att förluster förläggs till ett land med högst skattesats, men det är inte aktuellt här eftersom koncernavdraget alltid tas mot svensk skattesats.

Regeringen för sin del anser att den föreslagna begränsningen är motiverad och kan rättfärdigas. Att förluster som uppkommit under en period då reglerna om koncernavdrag inte skulle vara tillämpliga vid en eventuell likvidation går förlorade kan inte anses orimligt. Utan den föreslagna begränsningen finns incitament att göra ett utländskt förlustföretag till ett helägt dotterföretag för att komma i åtnjutande av avdrag i Sverige för utländska förluster som har uppstått dessförinnan. Regeringen kan inte se annat än att en sådan möjlighet skulle kunna äventyra den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten.

Förlustens storlek ska beräknas enligt svenska och utländska regler vid två tidpunkter

I enlighet med vad Regeringsrätten har angivit ska förlusten hos dotterföretaget beräknas dels enligt skattereglerna i den utländska stat där företaget hör hemma, dels som om dotterföretaget var ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige.

De angivna beräkningarna ska till att börja med göras vid utgången av företagets sista hela beskattningsår. Detta syftar enligt Regeringsrätten till att uppnå likabehandling med svenska företag som likvideras. De ska också göras när likvidationen har avslutats, eftersom avdraget inte heller får överstiga ett belopp motsvarande den slutliga förlusten. Denna kan inte beräknas förrän likvidationen har avslutats. Förlusterna ska vid båda tidpunkterna beräknas enligt såväl svenska som utländska regler. Genom dessa beräkningar erhålls alltså fyra belopp som ska jämföras med varandra. Det är den lägsta av dessa förluster som ska ligga till grund för koncernavdrag.

Kammarrätten i Stockholm, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Sveriges advokatsamfund, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen och Volvo instämmer, samt KPMG har synpunkter i denna del. De anför i huvudsak följande. Man bör överväga att ta bort kravet på resultatberäkning enligt

svenska regler. Om detta krav ska vara kvar krävs ytterligare vägledning i fråga om hur denna beräkning ska gå till. Det är mycket svårt att i praktiken beräkna resultatet enligt svenska regler. I Marks & Spencer-målet krävdes inte att förlustföretagets resultat skulle beräknas enligt ett annat lands regler. Beräkningen ställer orimliga krav på de skattskyldiga. Det finns ingen begränsning av hur långt tillbaka i tiden som beräkningen ska göras. Regleringen strider mot EU-rättens effektivitetsprincip. Det kan diskuteras om det verkligen är nödvändigt att resultatet beräknas vid två tidpunkter.

Regeringen anser att kravet på resultatberäkning enligt utländsk och svensk rätt, som följer av Regeringsrättens domar, bör upprätthållas. Att detta till viss del kan ge upphov till både praktiska och rättsliga frågor av skiftande svårighetsgrad är en oundviklig följd av att en möjlighet som från början var avsedd för rent inhemska situationer, på grund av EU-rätten, har utsträckts till att även omfatta vissa gränsöverskridande situationer. I praktiken torde den skatterättsliga prövningen av avdragsrätten innebära att det görs en samlad bedömning av de omständigheter som åberopas till grund för avdraget. Moderföretaget måste dock genom erforderlig bevisning kunna göra det sannolikt att rätt till koncernavdrag föreligger i den omfattning som yrkas.

När förlusten beräknas ska obeskattade övervärden anses realiserade

Det bör inte vara möjligt att göra avdrag för en förlust som motsvaras av obeskattade övervärden hos företaget. Med detta avses att en tillgång har ett skattemässigt värde som understiger marknadsvärdet. Det innebär att tillgången representerar en latent skattemässig vinst. I den delen kan förlusten inte anses vara verklig eftersom den skulle kunna kvittas mot de inkomster som uppstår om övervärdena realiserar. Om dotterföretaget inte realiserar tillgångarna i fråga kan det inte heller anses ha gjort vad det kan för att utnyttja förlusten. Om företaget har tillgångar vars skattemässiga värde understiger marknadsvärdet ska de därför, vid de aktuella beräkningarna, anses avyttrade till marknadsvärdet.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet menar att denna begränsning framförallt torde vara aktuell vid beräkning av förlusten vid utgången av året före likvidationen eftersom likvidationen innebär att alla tillgångar säljs eller utskiftas till ägaren, vilket torde ske till marknadsvärden.

Regeringen anser emellertid att en uttrycklig regel i frågan är motiverad.

Överföringar av obeskattade värden minskar förlusten

För att ett svenskt moderföretag inte ska kunna välja att göra avdrag för ett utländskt dotterföretags förluster i Sverige samtidigt som latent vinst har överfört till företag i intressegemenskap med dotterföretaget, eventuellt i utlandet, bör eventuella överföringar av obeskattade värden beaktas. När sådana transaktioner har genomförts kan förlusten, sett till intressegemenskapen som helhet, inte sägas vara verklig. Dessutom har dotterföretaget inte uttömt den möjlighet till kvittning av förluster som

annars hade förelegat. Sedan förlusten har beräknats i enlighet med vad som tidigare nämnts föreslås därför i promemorian att den således beräknade förlusten ska minskas med belopp motsvarande överföringar av obeskattade värden som dotterföretaget har gjort till ett företag i intressegemenskap under en viss karenstid före likvidationen. I promemorian uppges att tio år får anses vara en lämplig tid. Den föreslagna karenstiden på tio år kritiseras av *FAR SRS*, *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)*, *Sveriges advokatsamfund, SRF*, *Näringslivets Skattedelegation, KPMG* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*. De uppger, liksom *Regelrådet*, att tidsperiodens längd inte motiveras. Det uppges att tiden borde kortas ner till fem eller tre år och att en karenstid om tio år leder till att det blir näst intill omöjligt att styrka rätten till avdrag.

Regeringen anser emellertid att tidskravet bör upprätthållas. Det kan tilläggas att det inom ramen för de resultatberäkningar som ska göras enligt utländsk och svensk rätt enligt 8 § skulle kunna bli aktuellt att beakta värdeöverföringar som skett längre tillbaka än så. I de fall dessa värdeöverföringar inte, enligt nämnda rättsordningar, skulle medföra beskattning hos moderföretaget får den nu föreslagna regeln emellertid en självständig betydelse.

I promemorian anges att de värden som ska ligga till grund för en justering av förlusten kan ha överförts genom utdelning som får dras av vid bestämmandet av den skattepliktiga inkomsten, genom överlåtelse av tillgångar utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet eller genom andra överföringar av obeskattade värden.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, FAR SRS, Lantbrukarnas Riksförbund, Regelrådet, Sveriges advokatsamfund, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande *Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen* och *Volvo* instämmer, samt *KPMG* anser att värdeöverföringar inte bör ligga till grund för någon justering av den utländska förlusten till den del de har föranlett beskattning av dotterföretaget. Regeringen delar denna uppfattning och har i förhållande till promemorian förtydligt lagtexten på denna punkt. I lagrådsremissen föreslås att det uttryckligen anges att det handlar om överförda värden som inte har beskattats hos dotterföretaget.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anser att det är oklart vad som avses med ”obeskattade värden”. Detta begrepp har bytts ut som ett led i det förtydligande som regeringen föreslår enligt ovan. Det som omfattas är överföringar av värden, oavsett i vilken form eller på vilket sätt det har skett, som antingen har ökat den skattemässiga förlusten eller inte har minskat förlusten trots att marknadsvärdet överstiger det skattemässiga värdet. Tillgången representerar således en latent vinst som genom överlåtelsen inte kommit dotterföretaget till del eller beskattats.

Avdrag baserat på anskaffningsvärdet för andelarna i dotterföretaget minskar förlusten

En fråga som inte har behandlats i promemorian, men som finns anledning att uppmärksamma är hur man bör behandla situationen då moderföretaget även får göra avdrag för andelarna i dotterföretaget. Ett exempel kan tjäna som bakgrund till frågeställningen. Ett svenskt byggföretag bildar ett helägt tyskt fastighetsförvaltande dotterföretag och tillför i det sammanhanget ett aktiekapital om 50 miljoner kronor. Dotterföretaget likvideras sedermera och har då ett ackumulerat skattemässigt underskott motsvarande nyss nämnda belopp. Andelarna i dotterföretaget utgör lagertillgångar hos det svenska moderföretaget. Den förlust som moderföretaget har gjort med avseende på tillskjutet kapital till dotterföretaget kan beaktas skattemässigt på andra sätt än genom ett koncernavdrag, antingen genom nedskrivning eller slutligen vid själva likvidationen. Om sådana möjligheter finns måste möjligheten till koncernavdrag för rörelseförlusten i dotterföretaget begränsas i motsvarande mån. I annat fall skulle moderföretaget kunna få avdrag två gånger för vad som i praktiken är samma förlust. I lagrådsremissen föreslås därför att det införs en bestämmelse enligt vilken avdrag som moderföretaget får göra med anskaffningsvärdet för andelarna i dotterföretaget som grund ska minska den förlust som får ligga till grund för koncernavdrag.

En annan fråga som inte har behandlats i promemorian är betydelsen av att en del av rörelseförlusten i dotterföretaget avser lånat kapital. Ett exempel kan tjäna som bakgrund till frågeställningen. Ett svenskt moderföretag bildar ett helägt tyskt dotterföretag genom ett tillskott om 50 miljoner kronor. Dotterföretaget kapitaliseras ytterligare med i Tyskland beskattade kvarhållna vinstmedel om 100 miljoner kronor samt med lån uppgående till 500 miljoner kronor. Sedermera kommer de ackumulerade förlusterna i dotterföretaget att uppgå till summan av nyss nämnda belopp, dvs. till 650 miljoner kronor. Det kan då ifrågasättas om det svenska moderföretaget ska få koncernavdrag med detta belopp, mot bakgrund av att förlusten avseende lånade 500 miljoner kronor bärs av kreditgivarna, som dessutom eventuellt kan göra avdrag för denna förlust. Ett koncernavdrag i Sverige skulle i den här delen alltså motsvara ett belopp som får dras av även i utlandet.

Den beskrivna situationen bör emellertid inte kunna uppkomma i praktiken eftersom koncernavdraget förutsätter att dotterföretaget likvideras enligt ett utländskt förfarande som motsvarar en svensk likvidation (jfr 2 kap. 2 § IL). Likvidation enligt svenska regler förutsätter att borgenärernas fordringar betalas. Mot bakgrund av risken för dubbla avdrag bör detta vara ett grundläggande krav som ska vara uppfyllt vid jämförelsen enligt 2 kap. 2 § IL av om det utländska likvidationsförfarandet kan anses motsvara det svenska. I annat fall får förfarandet närmast anses jämförbart med ett insolvensrättsligt förfarande som inte bör kunna ligga till grund för koncernavdrag.

Det kan tilläggas att för det fall det ingås en ackordsuppgörelse med borgenärerna ska, vid resultatberäkningen enligt svenska regler, bolagets underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder som fallit bort genom ackordet (se 40 kap. 21 § IL). Inte heller i denna

situation blir det således fråga om något avdrag i Sverige för de utländska skulderna till den del de inte har betalats och därmed eventuellt har legat till grund för avdrag i utlandet. I nuläget bedöms det därför inte i detta sammanhang nödvändigt med några särskilda regler för utländska förluster som avser lånat kapital.

Förlusten beräknad i utländsk valuta omräknas enligt valutakursen den dag likvidationen avslutas

Resultatet beräknat enligt utländska regler kommer att anges i lokal valuta. Det enklaste för företagen torde vara att även beräkna resultatet enligt svenska regler i samma valuta. De belopp som jämförs med varandra kommer alltså att vara uttryckta i utländsk valuta. Eftersom det belopp som får dras av i den svenska deklARATIONEN måste vara uttryckt i svenska kronor måste förlusten räknas om till svenska kronor. Med tanke på att det är fråga om avdrag för en slutlig förlust – som inte kan konstateras förrän likvidationen är avslutad – är en enkel och ändamålsenlig ordning att man vid omräkningen använder kursen den dag då likvidationen avslutades. Det är den metod som föreslås i promemorian.

Näringslivets Skattedelegation saknar en analys av hur en sådan bestämmelse förhåller sig till EU-domstolens praxis och hänvisar till målet C-293/06, Deutsche Shell. Skattedelegationen anser att frågan hur valutakurseffekter ska inverka på förlustberäkningen behöver utredas ytterligare.

Regeringen kan inte se att valutaomräkning vid angiven tidpunkt skulle ge upphov till några problem i förhållande till EU-rätten, vilket inte heller påstås av remissinstanserna. Det angivna målet handlade om en valutakursförlust som ett tyskt bolag gjorde i samband med återbetalning av det insatskapital som använts för att kapitalisera ett fast driftställe i Italien. Enligt regeringens mening är detta mål inte direkt tillämpligt för de frågor som är aktuella i detta lagstiftningsärende. I förevarande fall handlar det inte om en värdeöverföring utan endast om en avdragsrätt som uppkommer i samband med att likvidationen av dotterföretaget har avslutats. Vid likvidationen kvarstår en slutlig förlust som har beräknats i utländsk valuta och som måste räknas om till svensk valuta. Förlustens storlek beror på valutakursen vid angiven tidpunkt. Den i promemorian föreslagna metoden bör därför användas.

Koncernavdrag får inte leda till underskott i den svenska delen av koncernen

Slutligen bör koncernavdrag inte tillåtas till den del förlusten överstiger vinsten hos det företag som gör avdraget eftersom det i den delen inte längre kan anses vara fråga om resultatutjämning. De utländska förlusterna skulle i sådana fall leda till svenska underskott som kan rullas framåt från ett år till ett annat och således påverka möjligheten att beskatta framtida svenska bolagsinkomster. I promemorian föreslogs därför att koncernavdrag inte får göras med ett så stort belopp att det uppstår ett underskott hos moderföretaget. Som en följd av att

koncernavdraget föreslås begränsas uppges i promemorian att även det rent inhemska koncernbidraget måste begränsas på motsvarande sätt. En orsak till det är att begränsningen av koncernavdraget annars enkelt kan kringgås. En annan orsak som anges i promemorian är att en begränsning av koncernavdragets storlek skulle kunna strida mot EU-rätten om inte också koncernbidraget begränsas.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, FAR SRS, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges advokatsamfund, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen och Volvo instämmer, samt KPMG ifrågasätter den föreslagna begränsningen av koncernavdraget. De anför i huvudsak följande. Sett över längre tid kan det visst vara fråga om resultatutjämnning även i denna del. Begränsningen strider mot EU-rätten. Den har inte stöd i EU-domstolens eller Regeringsrättens domar. Det borde räcka med att föreskriva att koncernavdrag högst får motsvara moderföretagets resultat efter att det har minskats med mottagna koncernbidrag som har lett till underskott hos givande företag. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, menar med hänvisning till den associationsrättsliga regleringen, att det är onödigt att införa några begränsningar av koncernavdraget. Fakultetsnämnden uppger att den förlust som får ligga till grund för avdrag normalt sannolikt inte kommer att kunna överstiga bundet eget kapital, eftersom likvidationen övergår i konkurs om så skulle vara fallet och konkurser inte omfattas av förslaget.

Regeringen delar bedömningen i promemorian att koncernavdraget bör begränsas så att det inte leder till underskott i den svenska delen av koncernen. Med anledning av synpunkterna från Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet konstaterar regeringen att koncernavdraget avser det ackumulerade värdet av dotterföretagets rörelseförluster. Löpande förluster kan täckas av dels tidigare års upparbetade vinster, dels tillskott från exempelvis moderföretaget. Koncernavdraget kan således vida överstiga dotterföretagets bundna egna kapital.

Som remissinstanserna har påpekat skulle emellertid ett alternativ till en begränsning av koncernbidraget kunna vara att vid vinstberäkningen inför ett koncernavdrag i vissa fall beakta koncernbidrag som har mottagits från andra koncernföretag. Koncernavdrag skulle enligt en sådan modell inte medges till den del förlusten överstiger det positiva resultatet hos det företag som avser att göra avdraget, efter att resultatet har minskats med mottagna koncernbidrag som har lett till underskott hos givarna. Regeringen anser att en sådan lösning i och för sig skulle utgöra en sakligt sett tillfredsställande begränsning av koncernavdraget, eftersom en sådan lösning begränsar möjligheten att kringgå beloppsbegränsningen. Resultatet bör minskas med bidrag som har mottagits under den tid dotterföretaget varit helägt av moderföretaget eftersom rätten till avdrag endast avser förluster hos dotterföretaget som har uppkommit under denna tid.

Frågan kvarstår om en olikbehandling av koncernavdraget jämfört med koncernbidraget kan motiveras utifrån de krav som EU-rätten ställer. Regeringen återkommer till denna fråga i avsnitt 7.2.

Justering efter beslut i utlandet

Om det skulle visa sig att den förlust som ett svenskt moderföretag har fått koncernavdrag för går att använda i utlandet uppkommer frågan hur man hanterar en sådan situation.

Ett alternativ är att moderföretagets taxering rättas det år då koncernavdraget har gjorts. Detta skulle emellertid kräva ändringar i taxeringslagens bestämmelser om följdändringar genom eftertaxering eftersom ändringen i detta fall föranleds av en utländsk myndighets eller domstols beslut. Till detta kommer svårigheten för Skatteverket att få kunskap om ändringarna i utlandet eftersom den skattskyldige kan sakna incitament att begära omprövning.

Ett annat alternativ är att moderföretagets taxering påverkas det år då det utländska beslut av betydelse för beräkningen av koncernavdrag har fattats. Med en sådan materiell reglering görs moderföretaget ansvarigt för att förändringar av förlustens behandling i utlandet får genomslag i moderföretagets taxering eftersom reglerna om taxering, eftertaxering och skattetillegg, blir tillämpliga. Ytterligare en fördel är att bara ett taxeringsår påverkas. Eftersom det först detta år kan anses klarlagt vad den slutliga förlusten uppgick till är det även av den anledningen motiverat att justeringen görs detta år. Detta alternativ är därför att föredra framför det förstnämnda. I promemorian föreslås att det införs en reglering i enlighet med det anförda.

Länsrätten i Skåne län frågar vad som gäller när ett beslut om koncernavdrag inte har vunnit laga kraft, dvs. det pågår en process om avdragets storlek vid allmän förvaltningsdomstol. Länsrätten undrar om förslaget innebär att justeringen *alltid* ska göras det beskattningsår som det utländska beslutet meddelades eller om en sådan justering, när möjlighet till detta finns för t.ex. domstolen, ska göras det beskattningsår som avdraget görs. Länsrätten anser att det vore önskvärt med ett förtydligande i denna del. *Sveriges advokatsamfund* anser att den i promemorian föreslagna regeln är oklar. Samfundet önskar ett förtydligande i fråga om ändringen ska ske det år beslut fattats eller det år beslutet har vunnit laga kraft. Om innebörden är att justering ska ske innan beslut i utlandet vunnit laga kraft kan det lämpliga i att göra en justering vid denna tidpunkt ifrågasättas. Detta på grund av det merarbete sådana eventuellt tillfälliga ändringar kan medföra, men även med hänsyn till den osäkerhet som kan antas råda om anstånd med betalning av eventuell tillkommande skatt med anledning av justeringen kommer att medges.

Vid en tillräckligt noggrann bevisprövning av om den utländska förlusten är slutlig och till vilket belopp den uppgår bör det höra till undantagen med justeringar i efterhand av beslutade koncernavdrag till följd av beslut i utlandet. Inte desto mindre bör det finnas en sådan möjlighet. Regeln som sådan bör utformas på enklast möjliga sätt. Enligt promemorians förslag bör den utformas så att justeringen alltid görs det beskattningsår då det utländska beslutet har meddelats. Den alternativa möjlighet som Länsrätten i Skåne län nämner framstår rent lagtekniskt som ett mer komplicerat alternativ. Promemorians förslag är därför att föredra. *Sveriges Advokatsamfund* anser att det är oklart om justeringen bör göras först när det utländska beslutet har vunnit laga kraft och anser

att så bör vara fallet. Regeringen delar den uppfattningen och har utformat den föreslagna regleringen i enlighet med detta.

Lagförslaget

Förslagen föranleder ett nytt kapitel, 35 a, om koncernavdrag i inkomstskattelagen.

7.2 Reglerna om koncernbidrag och inkomstfördelning i kommissionärsförhållanden ändras inte

Regeringens bedömning: Det bör inte införas någon beloppsbegränsning av avdraget för koncernbidrag eller i fråga om möjligheten till inkomstfördelning i kommissionärsförhållanden.

Promemorians förslag: Det införs en beloppsmässig begränsning av rätten till avdrag för koncernbidrag, enligt vilken avdrag inte får göras med ett belopp som överstiger ett positivt resultat före bidraget. Det föreslås också en begränsning i fråga om möjligheten till inkomstfördelning i kommissionärsförhållanden.

Remissinstanserna: De remissinstanser och övriga som har yttrat sig över de i promemorian föreslagna begränsningarna är mycket kritiska till dem.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, FAR SRS, Finansbolagens Förening, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen och Volvo instämmer, Atlas Copco, KPMG och Skanska avstyrker förslaget att begränsa koncernbidraget. De anför i huvudsak följande. Förslaget kommer att leda till ökad administrativ börda, praktiska problem, diskrepanser mellan bokföringen och beskattningen och till att det inte är möjligt med en korrekt fördelning av underskott vid koncernextern avyttring. Det riskerar att påverka även andra transaktioner mellan koncernföretag och försäkra möjligheterna till avräkning av utländsk skatt. Begränsningen är inte nödvändig för att koncernavdraget ska kunna begränsas. Näringslivets Skattedelegation menar att en viss olikbehandling mellan inhemska och gränsöverskridande situationer kan accepteras av EU-rätten och att den föreslagna begränsningen inte undanröjer denna diskriminering eftersom svenska koncerner löpande kan utnyttja förluster uppkomna i enskilda koncernföretag. KPMG och Volvo är inne på liknande tankegångar.

FAR SRS, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen och Volvo instämmer, KPMG, Sandvik, NCC och Skanska avstyrker förslaget att begränsa möjligheten till resultatfördelning i kommissionärsförhållanden. De anför i huvudsak följande. Införandet av ett beloppsbegränsat koncernavdrag kräver ingen begränsning av möjligheten till resultatfördelning i kommissionärs-

förhållanden. Inte heller kräver EU-rätten någon sådan begränsning. Den föreslagna begränsningen får så negativa praktiska konsekvenser att kommissionärsförhållanden kommer att behöva upplösas. Det finns inget sakligt behov av en begränsning eftersom det inte går att tillskapa underskott i kommissionärsförhållanden på samma sätt som med användande av koncernbidragsreglerna.

Skälen för regeringens bedömning: Som en följd av att koncernavdraget föreslås begränsas till ett positivt resultat hos moderföretaget uppges i promemorian att även det rent inhemska koncernbidraget måste begränsas på motsvarande sätt. En orsak är att begränsningen av koncernavdraget annars enkelt kan kringgås. En annan orsak som anges i promemorian är att en begränsning av koncernavdragets storlek skulle kunna strida mot EU-rätten om inte också koncernbidraget begränsas. Som framgått av tidigare avsnitt går koncernavdraget rent lagtekniskt att begränsa så att det inte leder till underskott i den svenska koncernen, utan att koncernbidraget för den skull måste begränsas. Däremot kvarstår frågan om en sådan olikbehandling av koncernavdraget jämfört med koncernbidraget kan motiveras utifrån de krav som EU-rätten ställer. Som remissinstanserna har påpekat behöver en olikbehandling av gränsöverskridande situationer inte nödvändigtvis strida mot EU-rätten, om den kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset och inte går längre än vad som är nödvändigt för att tillgodose det avsedda syftet.

I den delen gör regeringen följande bedömning. En obegränsad rätt till avdrag i en stat för förluster uppkomna i en annan stat skulle leda till en obegränsad rubbning av staternas fördelning av beskattningsrätten. Av EU-domstolens avgörande i bl.a. Marks & Spencer-målet framgår att intresset av att beakta utländska förluster endast undantagsvis överväger intresset av att bevara medlemsstaternas välavvägda fördelning av beskattningsrätten. Möjligheten till koncernavdrag begränsades därför till situationer då de utländska förlusterna var slutliga, dvs. inte skulle kunna utnyttjas på något annat sätt än genom ett koncernavdrag i den stat som hade sådana regler (Storbritannien).

Även med en sådan begränsning av de *situationer* då avdrag för utländska förluster måste tillåtas skulle rubbningen av beskattningsrätten emellertid fortfarande sakna en formell borte gräns om det i dessa situationer inte finns några begränsningar också av *avdragets storlek*.

Om avdraget får vara hur stort som helst kan det användas för att kvitta bort vinster i svenska bolag utan någon begränsning i tiden. Som framgår av promemorian ger nämligen förluster som överstiger vinsten i den svenska delen av koncernen upphov till underskott i denna. Det kan rullas vidare från ett år till ett annat utan någon begränsning i tiden och kraftigt beskära möjligheten att beskatta framtida inkomster hos de svenska koncernföretagen, dvs. även långt efter att dotterföretaget har likviderats. Även med en begränsning till vissa situationer skulle en obegränsad avdragsrätt, med avseende på dessa situationer, kunna påverka den svenska beskattningsrätten på ett oinskränkt sätt.

Någon sådan oinskränkt påverkan på Storbritanniens beskattningsrätt uppstår inte till följd av Marks & Spencer-målet eftersom avdrag för förlust i ett koncernföretag enligt de brittiska reglerna endast får göras mot vinsten hos det företag som gör avdraget. Denna begränsning

följde av vad som gällde för rent inhemska förhållanden i Storbritannien (se p. 17 i domen). Det svenska koncernbidragssystemet innehåller inte någon sådan begränsning. Avsaknaden av en sådan inhemsk begränsning minskar emellertid inte den faktiska möjligheten att beskatta en svensk koncerns nettoinkomster och påverkar således inte den svenska beskattningsrätten. Det skulle emellertid en beloppsmässigt oinskränkt rätt att utnyttja utländska förluster göra. Enligt regeringens mening måste det, oavsett vad som gäller i rent inhemska situationer, vara möjligt att begränsa inte bara de situationer då avdrag för utländska förluster tillåts i Sverige, utan även avdragets storlek. För att undvika att den svenska beskattningsrätten allvarligt äventyras genom en rätt till avdrag för slutliga utländska förluster anser regeringen att en sådan begränsning är helt nödvändig. För att tjäna sitt syfte måste begränsningen utformas så att avdraget inte leder till underskott i den svenska delen av koncernen.

För koncernavdraget bör således gälla att det inte får överstiga det positiva resultatet hos det företag som avser att göra avdraget, efter att resultatet har minskats med mottagna koncernbidrag som har lett till eller ökat ett underskott hos givarna. Däremot är det alltså inte på grund av denna begränsning nödvändigt att begränsa möjligheten till koncernbidrag eller inkomstfördelning i kommissionärsförhållanden. Några sådana begränsningar bör därför inte införas.

7.3 Ikraftträdande

Regeringens förslag: De nya reglerna om koncernavdrag ska träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas i fråga om avdrag för förluster hos helägda utländska dotterföretag vars likvidation har avslutats efter den 30 juni 2010.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det bör övervägas att införa en retroaktiv möjlighet att utnyttja utländska förluster. Fakultetsnämnden uppger att Marks & Spencer-målet inte innehåller några tidliga begränsningar.

Skälen för regeringens förslag: De nya bestämmelserna om koncernavdrag bör träda i kraft så snart som möjligt, vilket bedöms vara den 1 juli 2010.

De föreslagna reglerna har tillkommit för att svenska regler om resultatutjämnning inte ska strida mot unionsrätten i de undantagsfall som behandlas i Regeringsrättens avgöranden den 11 mars 2009. Det skulle därför kunna hävdas att reglerna borde ges tillbakaverkande effekt från den tidpunkt då Sverige blev medlem i EU.

Effekterna av EU-domstolens rättspraxis skulle emellertid bli alltför långtgående om de nationella skatteregler som ifrågasätts mot bakgrund av fördraget alltid ska ändras från och med medlemsstatens inträde i EU. För att öka förutsägbarheten och skydda rättssäkerheten, både för de skattskyldiga och för medlemsstaterna, har det i EU-rättslig praxis godtagits att nationella regler om preskriptionstider gäller då nationella ordningar ändras som en följd av avgöranden från EU-domstolen,

förutsatt att det inte förekommer någon diskriminering vid en jämförelse med preskriptionsregler vid ändringar som föranletts av nationell rättspraxis.⁴ I de nu aktuella situationerna där Regeringsrätten har slagit fast att nuvarande regler om koncernbidrag i vissa speciella fall inte är förenliga med EU-rätten får det anses tillräckligt att den skattskyldige enligt allmänna regler kan begära omprövning av taxeringen före utgången av det femte året efter taxeringsåret (4 kap. 9 § taxeringslagen [1990:324]). Omprövning får ske med beaktande av den effekt som EU-rätten, mot bakgrund av Regeringsrättens avgöranden, kan ha i det enskilda fallet. Eftersom denna möjlighet finns saknas anledning att ge de föreslagna lagändringarna rättsverkningar tillbaka i tiden. En sådan tidsmässig begränsning kan inte anses stå i konflikt med unionsrättens krav.

Vad så beträffar den framtida omfattningen av de föreslagna reglernas tillämpning bör den vara så vid som det är möjligt samtidigt som en självklar utgångspunkt är att den inte får komma i konflikt med regeringsformens retroaktivitetsförbud. Enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen gäller som huvudregel att skatt inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten.

Eftersom de föreslagna reglerna om koncernavdrag avses ersätta den möjlighet till avdrag för koncernbidrag som följer av Regeringsrättens avgöranden den 11 mars 2009 och innehåller en del tillkommande kriterier i förhållande till dessa kan det vara intressant att inledningsvis undersöka vilken omständighet som beträffande koncernbidragen är den relevanta enligt nyss nämnda bestämmelse i regeringsformen. För koncernbidragens del krävs i alla typfall där rätt till avdrag för koncernbidrag kan aktualiseras en prövning av att villkoren om ägarförhållandena är uppfyllda vid beskattningsårets slut. Innan den prövningen har kunnat göras är det bara frågan om en villkorad avdragsrätt och, på motsvarande sätt, en villkorad skyldighet för mottagaren att ta upp en intäkt. Är inte det nödvändiga villkoret om ägarförhållanden uppfyllt vid tidpunkten för beskattningsårets utgång föreligger således inte någon avdragsrätt för utgivet koncernbidrag. Själva värdeöverföringen grundar alltså inte mer än en i hög grad villkorad avdragsrätt och själva tidpunkten för överföringen kan därför inte tillmätas någon avgörande betydelse vid beskattningen. Den relevanta omständigheten är i stället huruvida villkoren för avdrag för värdeöverföringen är uppfyllda på beskattningsårets sista dag. Skattskyldigheten ska därför anses utlöst, i den mening som avses i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, tidigast när det står klart att villkoret om ägarförhållandena är uppfyllt vilket kan ske tidigast vid beskattningsårets utgång. Detta synsätt ansluter till befintlig konstitutionell praxis (jfr skr. 2001/02:77, prop. 2001/02:140, bet. 2001/02:SkU25, rskr. 2001/02:274, SFS 2002:540).

I fråga om de föreslagna koncernavdragen är det först sedan likvidationen av dotterföretaget i fråga har avslutats som det kan konstateras huruvida moderföretaget har rätt till koncernavdrag. Dessa

⁴ Se t.ex. dom av den 9 februari 1999 i mål C-343/96 Dilexport Srl.

regler kan således tillämpas i fråga om avdrag för förluster hos dotterföretag vars likvidation har avslutats samma dag som lagstiftningen träder i kraft eller därefter.

Regeringen delar den bedömning som görs i promemorian, dvs. att de nya bestämmelserna om koncernavdrag bör träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas i fråga om avdrag för förluster hos helägda utländska dotterföretag vars likvidation har avslutats efter den 30 juni 2010.

8 Konsekvensanalys

Förslagets effekter för de offentliga finanserna

De föreslagna reglerna är en följd av Regeringsrättens domar den 11 mars 2009 om avdrag för koncernbidrag i vissa gränsöverskridande situationer och innebär att regelverket anpassas till dessa domar genom att det i lagstiftning införs en uttrycklig möjlighet till koncernavdrag i dessa fall. Möjligheten till avdrag enligt dessa regler bedöms inte vara mer omfattande än vad som följer av Regeringsrättens domar, varför de föreslagna reglerna i förhållande till dessa domar inte medför några offentligfinansiella effekter.

Förslagets effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

De föreslagna reglerna om koncernavdrag baserar sig på vad Regeringsrätten, med hänsyn tagen till EU-rätten, har bedömt vara gällande rätt i fråga om koncernbidragen. Reglernas införande leder därför inte i sig till någon ökad börda för Skatteverket eller förvaltningsdomstolarna. Den möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämnning som följer redan av Regeringsrättens avgöranden kan ge upphov till svårbedömda frågor som i det enskilda fallet slutligen måste besvaras av rättstillämpningen. Detta kan redan i dag leda till ett visst merarbete för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna. Även de föreslagna reglerna kan ge upphov till motsvarande bedömningsfrågor. Förslaget innehåller uttryckliga regler i olika avseenden, vilka i någon mån bör underlätta för rättstillämpningen. Det kan dessutom antas att möjligheten till koncernavdrag kommer att aktualiseras i ett mycket begränsat antal fall. Kostnaderna för detta ryms inom ramen för befintliga anslag.

Förslagets effekter för de skattskyldiga

Som nyss nämnts baserar sig de föreslagna reglerna om koncernavdrag på vad Regeringsrätten har bedömt vara gällande rätt i fråga om koncernbidragen. Införandet av särskilda regler om koncernavdrag leder därför inte i sig till någon ökad administrativ börda för företagen. De föreslagna reglerna innehåller emellertid en del i jämförelse med

Regeringsrättens domar kompletterande villkor som kräver att vissa transaktioner inom viss tid före likvidationen beaktas. De medför en tillkommande administrativ börda, men har bedömts nödvändiga för att endast definitiva och verkliga förluster ska ligga till grund för avdrag. Även med bortseende från dessa bestämmelser lär den administrativa börda som är förknippad med möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning vara omfattande. Flera remissinstanser, däribland *Näringslivets Regelnämnd* och *Regelrådet* framhåller också detta. Det är emellertid en ofrånkomlig följd av att regler från två olika länders skattesystem måste tillämpas i den gränsöverskridande situationen. Om i stället reglerna om koncernbidrag hade ändrats för att ta hand om slutliga utländska förluster hade motsvarande administrativa börda uppkommit samtidigt som det regelverket hade kommit att kompliceras. Som tidigare framgått är en sådan lösning dessutom olämplig på grund av dessa reglers betydelse för andra regelsystem. Regeringen har därför valt den alternativa lösningen med ett koncernavdrag. En sådan lösning kräver, till skillnad från koncernbidragssystemet, inte någon värdeöverföring från moderföretaget till dotterföretaget, vilket bör minska företagens administrativa börda. Den valda lösningen framstår således som den minst betungande.

En stor del av remissinstansernas kritik rörande administrativ börda rör promemorians förslag att beloppsbegränsa avdraget för koncernbidrag och möjligheten till resultatfördelning i kommissionärsförhållanden. Som framgått går regeringen inte vidare med dessa förslag i lagrådsremissen. Merparten av den administrativa börda som promemorians förslag kunde ge upphov till var hänförlig till dessa begränsningar, som kunde bli tillämpliga i långt fler fall än de föreslagna reglerna om koncernavdrag. Begränsningen av koncernbidragen skulle behöva beaktas löpande av samtliga företag som vill lämna koncernbidrag medan reglerna om koncernavdrag bara blir tillämpliga när ett utländskt dotterföretag likvideras. Regeringen har dessutom valt att slopa en hårt kritiserad regel om verksamhetsöverlåtelser, vilket också minskar den administrativa bördan i jämförelse med promemorians förslag. *Regelrådet* uppger att konsekvensanalysen inte tillräckligt beskriver förslagets ekonomiska konsekvenser. Som framgått torde merparten av den administrativa börda som promemorians förslag var förknippat med undvikas genom att de föreslagna beloppsbegränsningarna av koncernbidragen och resultatfördelningen i kommissionärsförhållanden inte fullföljs. De föreslagna reglerna om koncernavdrag å andra sidan lär endast bli tillämpliga i förhållandevis få fall. I dessa fall är det dessutom frivilligt att använda sig av den möjlighet till resultatutjämning som reglerna erbjuder. När företagen väljer att utnyttja denna möjlighet kan det dessutom antas att de har gjort bedömningen att fördelarna med åtgärden överväger den administrativa börda som den medför. Även om det är det svenska moderföretaget som har bevisbördan för att förutsättningar för avdrag föreligger kommer en del av arbetet med att undersöka förutsättningarna att behöva utföras av det utländska dotterföretaget.

9 Författningskommentar

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

35 a kap.

1 §

Paragrafen inleder det nya kapitlet och introducerar en del grundläggande termer – svenskt moderföretag, koncernavdrag, slutlig förlust, helägt utländskt dotterföretag – som används i de följande bestämmelserna.

2 §

I paragrafens *första stycke* definieras termen *svenskt moderföretag*. Definitionen gäller bara vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel. Enligt vad som framgår är ett svenskt moderföretag ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbanks, ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag, en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. och som äger mer än 90 procent av andelarna i ett utländskt dotterföretag.

I *andra stycket* anges vad som i kapitlet avses med ett *helägt utländskt dotterföretag*. Det är det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket och som är ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Vad som avses med utländskt bolag framgår av 2 kap. 5 § a IL.

Av *tredje stycket* framgår att privatbostadsföretag och investmentföretag inte räknas som företag. Detta gäller både för moderföretag och dotterföretag. För dotterföretagens del innebär det att utländska motsvarigheter till privatbostadsföretag och investmentföretag inte räknas som utländska dotterföretag.

3 §

I paragrafen anges vad som i kapitlet avses med att ett företag hör hemma i en viss stat. Om ett företag är hemmahörande i en viss stat eller inte avgörs av den interna lagstiftningen. Om en bestämmelse i ett skatteavtal flyttar över hemvistet till en annan stat anses företaget ha sitt hemvist i den staten. Paragrafen har sin förebild i 37 kap. 10 §.

4 §

I paragrafen anges vad som i detta kapitel avses med *företag i intressegemenskap*. Begreppet omfattar två situationer. I det ena fallet avses ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, har ett väsentligt inflytande i (*punkt 1*). Det väsentliga inflytandet kan följa av ägarandelens storlek eller av andra omständigheter. I den andra situationen (*punkt 2*) avses två företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Bestämmelsen avser inte endast sådana företag som anges i 2 §. Även ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person kan vara ett företag i intressegemenskap, liksom

andra inte nu nämnda företagstyper. Även privatbostadsföretag och investmentföretag omfattas av bestämmelsen.

5 §

Paragrafen anger de grundläggande förutsättningarna för koncernavdrag för en förlust hos ett helägt dotterföretag. Skälen för bestämmelsen finns i avsnitt 7.1. Av *punkten 1* framgår att dotterföretaget ska ha försatts i likvidation och att denna ska ha avslutats. Beträffande *punkten 2* kan nämnas att det förhållandet att ett värdepapper enligt 44 kap. 7 § anses avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation inte i detta sammanhang innebär att dotterföretaget inte skulle vara helägt efter att det har trätt i likvidation. Av punktens ordalydelse framgår att det förhållandet att likvidationen har avslutats, varvid dotterföretaget upplöses, inte innebär att det inte har varit helägt av moderföretaget under erforderlig tid – det har då varit helägt av moderföretaget under hela dess beskattningsår fram till dess likvidationen har avslutats. Av *punkten 3* framgår att ett villkor för koncernavdrag är att moderföretaget gör avdraget vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen av dotterföretaget har avslutats. Enligt *punkten 4* krävs att moderföretaget redovisar avdraget öppet i självdeklarationen. Enligt *punkten 5* gäller som förutsättning för koncernavdrag att det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma. Vad som avses med rörelse anges i 2 kap. 24 §.

6 §

I paragrafens *första stycke* anges vad som avses med att en förlust är slutlig. Enligt bestämmelsen är så fallet om den inte har kunnat utnyttjas eller skulle kunna ha utnyttjats av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma. Denna möjlighet ska bedömas från det att förlusten uppstod till dess likvidationen avslutades. På vilket sätt förlusten minskar de skattepliktiga inkomsterna eller skatten saknar betydelse. Alla möjligheter att lägga förlusten till grund för skattemässiga lättnader eller förmåner ska beaktas.

Prövningen tar sikte både på om förlusten till någon del faktiskt har utnyttjats eller om den, utan att faktiskt ha utnyttjats, skulle kunna ha utnyttjats. Dotterföretaget ska ha uttömt de möjligheter som erbjuds i hemviststaten att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser (i detta fall året för likvidationens avslutande) och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att förlusterna kvittas mot vinster som uppkommit i dotterföretaget under tidigare beskattningsår. Huruvida förlusten skulle kunna ha utnyttjats beror dels på om det finns någon rättslig möjlighet att använda förlusten eller delar av den, dels på om omständigheterna var sådana eller hade kunnat påverkas så att denna möjlighet hade kunnat utnyttjas. Det innebär med andra ord att dotterföretaget, till den del förlusten inte redan har använts, måste göra vad som är möjligt för att den ska komma till användning i den stat där dotterföretaget hör hemma. I det ligger att företaget måste använda alla kända möjligheter att utnyttja förlusten. Det är

moderföretaget – som yrkar avdrag för förlusten – som ska göra sannolikt att så har skett.

Av *andra stycket* framgår att en förlust inte är slutlig om den inte kan utnyttjas av dotterföretaget i hemviststaten på grund av avsaknaden av en rättslig möjlighet till detta eller på grund av att denna möjlighet är begränsad i tiden. Det innebär att om det över huvud taget inte finns regler som gör det möjligt för dotterföretaget att utnyttja förlusten eller om det visserligen finns sådana regler samtidigt som denna möjlighet är tidsbegränsad och förlusten kommer att bortfalla av den anledningen att denna tidsperiod har gått till ända så är förlusten i fråga inte slutlig i den mening som krävs för koncernavdrag. Avsaknaden av en rättslig möjlighet att utnyttja förlusten torde även påverka förlustens storlek när den enligt 8 § beräknas enligt hemviststatens skatteregler.

En grundläggande förutsättning för koncernavdrag är, enligt 5 § 1, att dotterföretaget likvideras, varför åtgärder från dotterföretagets sida som är nödvändiga i samband med likvidationen normalt inte ska innebära att dotterföretaget minskar möjligheten att använda förlusten. Det förhållandet att dotterföretaget likviderar eventuella bolag som det äger eller avyttrar dessa för marknadspris kan således inte ensamt leda till bedömningen att förlusten inte skulle vara slutlig. Av 9 § framgår att enstaka transaktioner kan påverka bedömningen av den slutliga förlustens storlek.

7 §

Paragrafens *första stycke* innehåller en begränsning av koncernavdragets storlek. Det får inte överstiga förlusten hos det helägda dotterföretaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande eller vid utgången av det beskattningsår då likvidationen avslutas (*punkt 1*). Det får inte heller överstiga ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget (*punkt 2*).

Som framgår av 8 § ska förlusten beräknas dels enligt skattreglerna i den utländska stat där dotterföretaget hör hemma, dels som om företaget var ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige. Eftersom beräkningen alltså ska ske vid två tidpunkter enligt förevarande bestämmelse och enligt reglerna i två olika stater enligt vad som framgår av 8 § blir det fråga om totalt fyra beräkningar av förlustens storlek och det är det lägsta av dessa belopp som kan ligga till grund för koncernavdrag. Det är en följd dels av den begränsning som följer av förevarande bestämmelse, dels av den som följer av 8 §.

Av *andra stycket* framgår att vid beräkningen av resultatet hos moderföretaget ska det minskas med koncernbidrag som företaget har tagit upp till beskattning sedan dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i 5 § och som har medfört eller ökat ett underskott hos givaren.

Av *tredje stycket* framgår att det belopp som får dras av ska räknas om till svenska kronor enligt valutakursen den dag likvidationen har avslutats. Vidare anges att vid omräkning ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken för respektive svenska bankdag användas. Den regleringen har sin förebild i 17 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro. Av *stycket* framgår indirekt att förlusten hos

dotterföretaget, både när den beräknas enligt utländska regler och svenska regler enligt 8 §, förutsätts beräknas i dotterföretagets hemviststats valuta.

8 §

Enligt paragrafens *första stycke* uppgår till det lägsta belopp som beräknats dels enligt skattereglerna i den utländska stat där dotterföretaget hör hemma (*punkt 1*), dels som om dotterföretaget var ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige (*punkt 2*). Båda dessa beräkningar ska göras vid de tidpunkter som anges i 7 § 1. Ett stadgande likt det i andra punkten finns i 39 a kap. 10 §. Till ledning för tillämpningen kan således, i tillämpliga delar, hänvisas till vad som anfördes när det stadgandet infördes (se prop. 2003/04:10, avsnitt 9). Det kan tilläggas att i den mån det utländska dotterföretaget har kapitalförluster från fastighetsförsäljningar innebär, vid en beräkning enligt svenska regler, den s.k. fastighetsfällan i 25 kap. 12 § att avdrag för dessa förluster endast kan medges till den del de motsvaras av kapitalvinster på fastigheter hos moderföretaget. Dessa förluster ligger således vid sidan av företagets förluster i övrigt och måste hanteras för sig. Således måste storleken på de fällade förlusterna beräknas särskilt vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande och vid likvidationens avslutande. Den lägsta av dessa förluster får dras av hos moderföretaget vid taxeringen av det beskattningsår då likvidationen har avslutats, till den del den motsvaras av kapitalvinster på fastigheter hos moderföretaget detta år. Eventuell kvarstående förlust i fällan hos dotterföretaget kommer således inte att kunna användas utan bortfaller, på samma sätt som hade skett om det likviderade dotterföretaget hade varit svenskt. Samma resonemang gäller även för kapitalförluster på delägarrätter som behandlas på motsvarande sätt enligt 48 kap. 26 §.

Enligt vad som framgår av *andra stycket* ska bortses från förluster som har uppkommit innan dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i 5 § 2. Den bestämmelsen anger bl.a. att dotterföretaget ska ha varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår. Det innebär att eventuella förluster som avser beskattningsår då detta krav inte har varit uppfyllt inte ska beaktas. Förkommande förluster det år dotterföretaget blir helägt kommer således inte att beaktas liksom inte heller förluster som uppkommer hos dotterföretaget under detta år.

För att moderföretaget inte ska kunna göra avdrag för en förlust som motsvaras av obeskattade övervärden hos dotterföretaget anges i *tredje stycket* att tillgångar vars skattemässiga värde understiger marknadsvärdet ska anses avyttrade till marknadsvärdet vid beräkningen av förlustens storlek.

9 §

Av paragrafen framgår att de förluster som har beräknats enligt 8 § ska minskas med värdeöverföringar som inom viss tid har gjorts från dotterföretaget till ett företag i intressegemenskap. Gemensamt för dessa överföringar är att de innebär att företaget har frånhämt sig värden på sätt

som har ökat den skattemässiga förlusten eller som rätteligen borde ha minskat den.

10 §

Enligt paragrafen ska förlusten hos dotterföretaget beräknad enligt 8 § minskas i den mån moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i dotterföretaget har legat till grund för avdrag. Andelarna i dotterföretaget skulle nämligen kunna utgöra lagerandelar och löpande påverka resultatet på grund av värdeförändringar. Skälen för bestämmelsen finns i avsnitt 7.1.

Ett exempel kan illustrera hur värdeförändringarna påverkar den förlust som kan ligga till grund för avdrag. Moderföretaget har andelar i ett helägt utländskt dotterföretag (lagerandelar). Anskaffningsvärdet för dessa andelar är 1 miljon kronor, motsvarande det kapital som moderföretaget tillskjutit som aktiekapital vid dotterföretagets grundande. På grund av förluster i dotterföretaget sjunker dess nettoförsäljningsvärde till 800 000 kronor varför moderföretaget får ta upp andelarna i dotterföretaget till detta värde vid lagervärderingen. Det innebär att moderföretaget får ett avdrag med 200 000 kronor för värdenedgången. Sedermera går det bättre för dotterföretaget som värderas till 900 000 kronor. Det uppstår en intäkt på 100 000 kronor. Slutligen går det mycket dåligt för dotterföretaget som gör en förlust på 1,2 miljon kronor, varefter det likvideras. Moderföretaget gör avdrag med 900 000 kronor. Sammanlagt har moderföretaget i den situationen dragit av 1,1 miljon kronor genom nedskrivningar av lagerandelarna och tagit upp 100 000 kronor genom uppskrivning av andelarna, dvs. netto har resultatet påverkats negativt med 1 miljon kronor motsvarande anskaffningsvärdet. Med beaktande av uppskrivningar kan moderföretaget vid den löpande beskattningen inte göra avdrag för mer än högst det skattemässiga värdet för andelarna i dotterföretaget. I exemplet antas dotterföretagets förlust vid likvidationen uppgå till 1,2 miljon kronor. Enligt andra stycket ska den minskas med 1 miljon kronor, varefter den alltså uppgår till 200 000 kronor. Resterande 1 miljon kronor har redan beaktats hos moderföretaget vid lagervärderingen.

11 §

Av paragrafen framgår att resultatet hos det moderföretag som gjort ett koncernavdrag i visas fall ska justeras. Skälen för bestämmelsen finns i avsnitt 7.1. Justering ska, enligt *första stycket*, ske om en utländsk myndighet eller domstol har meddelat beslut av betydelse för beräkningen av koncernavdrag som innebär att avdrag har gjorts med för högt belopp. Då ska moderföretaget ta upp mellanskillnaden det beskattningsår då beslutet har vunnit laga kraft. Om beslutet å andra sidan innebär att avdrag har gjorts med för lågt belopp så ska, enligt *andra stycket*, mellanskillnaden på begäran av moderföretaget dras av det beskattningsår då beslutet har vunnit laga kraft. De begränsningar som enligt 7 § 2 gällde för det ursprungliga avdraget gäller även för eventuella justeringar enligt den nu aktuella bestämmelsen. Summan av tidigare gjort avdrag och det avdrag som nu kan vara i fråga får alltså inte överstiga det positiva resultatet hos moderföretaget vid tidpunkten för det

ursprungliga avdraget. Om moderföretaget redan har gjort avdrag med högsta möjliga belopp kommer en senare ökning av förlusten inte medföra att något ytterligare avdrag kan göras.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas i fråga om avdrag för förluster hos helägda utländska dotterföretag vars likvidation har avslutats efter den 30 juni 2010.

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)⁵ dels att 36 kap. 1 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas ett nytt kapitel, 35 a kap., och att det ska införas en ny paragraf, 35 kap. 7 §, samt närmast före paragrafen en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 kap.

Koncernbidragets storlek

7 a §

Vid tillämpningen av detta kapitel gäller att givaren inte får göra avdrag för koncernbidrag med ett högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdraget.

Föreslagen lydelse

35 a kap. Koncernavdrag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om att ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag.

Definitioner

2 § Med *svenskt moderföretag* avses i detta kapitel ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett utländskt dotterföretag och som är

1. ett svenskt aktieföretag,
2. en svensk ekonomisk förening,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
5. en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., och

⁵ Lagen omtryckt 2008:803.

6. en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. Bilaga 1

Med *helägt utländskt dotterföretag* avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket och som är ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag och investmentföretag.

3 § Ett företag anses vid tillämpningen av detta kapitel höra hemma i en viss stat, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan stat ska det anses höra hemma i denna andra stat.

4 § Med *företag i intressegemenskap* avses i detta kapitel

1. ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller
2. två företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Förutsättningar

5 § Ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag om

1. dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats,
2. 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,
3. avdraget görs vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats,
4. moderföretaget redovisar avdraget öppet i självdeklarationen,
5. dotterföretaget inte under tio år närmast före likvidationen eller därefter men före likvidationens avslutande har överlätit en väsentlig del av den rörelse som bedrivits under denna period till företag i intressegemenskap med dotterföretaget, och
6. det inte i finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som efter likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma.

6 § En förlust är slutlig om den inte på något sätt har utnyttjats eller skulle kunna ha utnyttjats av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma.

En förlust är inte slutlig om den inte kan utnyttjas av dotterföretaget i hemviststaten på grund av avsaknaden av en rättslig möjlighet till detta eller på grund av att denna möjlighet är begränsad i tiden.

7 § Avdrag får inte göras med ett belopp som

1. överstiger förlusten hos det helägda dotterföretaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande eller vid likvidationens avslutande, eller

2. överstiger ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget.

Det belopp som får dras av ska räknas om till svenska kronor enligt valutakursen den dag likvidationen avslutades. För omräkning ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken för respektive svenska bankdag användas. Om det inte har fastställts någon kurs för den dag likvidationen har avslutats ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.

8 § Förlusten hos dotterföretaget ska beräknas

1. dels enligt lagstiftningen i den utländska stat där företaget hör hemma,

2. dels som om dotterföretaget var ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige.

Vid beräkningen ska bortses från förluster som har uppkommit innan dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i 5 § 2.

Om företaget har tillgångar vars skattemässiga värde understiger marknadsvärdet ska tillgångarna anses avyttrade till marknadsvärdet vid beräkningen av förlustens storlek.

9 § Förlusten enligt 8 § ska minskas med belopp som det direktägda dotterföretaget under tio år närmast före likvidationen eller därefter men före likvidationens avslutande har överfört till ett företag i intressegemenskap genom

1. utdelning som har fått dras av vid bestämmande av den beskattningsbara inkomsten,

2. överlåtelse av tillgångar utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet, eller

3. genom andra överföringar av obeskattade värden.

10 § Om en utländsk myndighet eller domstol har meddelat beslut av betydelse för beräkningen av koncernavdrag och som innebär att koncernavdrag har gjorts med för högt belopp, ska moderföretaget ta upp mellanskillnaden det beskattningsår då beslutet har meddelats.

Om beslutet innebär att avdrag har gjorts med för lågt belopp, får mellanskillnaden på begäran av moderföretaget dras av det beskattningsår då beslutet har meddelats. Avdrag får inte göras med ett belopp som överstiger ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

36 kap.**1 §**

Om ett kommissionärsföretag

Om ett kommissionärsföretag

bedriver en näringsverksamhet för ett kommittentföretags räkning, får kommittentföretaget ta upp överskottet av kommissionärsverksamheten eller, om det uppkommer ett underskott, dra av detta om förutsättningarna i detta kapitel är uppfyllda.

bedriver en näringsverksamhet för ett kommittentföretags räkning, får kommittentföretaget ta upp överskottet av kommissionärsverksamheten eller, om det uppkommer ett underskott, dra av detta *underskott till den del det motsvaras av ett överskott hos kommittentföretaget*, om förutsättningarna i detta kapitel är uppfyllda.

Bilaga 1

Resultatet av kommissionärsverksamheten ska hos kommittentföretaget behandlas som om företaget självt hade bedrivit näringsverksamheten.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010.
 2. Bestämmelsen i 35 kap. 7 a § och 36 kap. 1 § i sin nya lydelse tillämpas för beskattningsår som avslutas efter den 30 juni 2010.
 3. Bestämmelserna i 35 a kap. tillämpas i fråga om avdrag för förluster hos helägda utländska dotterföretag vars likvidation har avslutats efter den 30 juni 2010.

Förteckning över remissinstanserna

Följande remissinstanser har yttrat sig: Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Skåne län, Länsrätten i Uppsala län, Domstolsverket, Finansinspektionen, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket, Tillväxtverket, Stockholms handelskammare, Bolagsverket, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, FAR SRS, Finansbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets regelnämnd, Regelrådet, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Yttrande har dessutom inkommit från Sandvik AB, Näringslivets Skattedelegation, Atlas Copco AB, NCC AB, KPMG, Volvo AB och Skanska.

Följande remissinstanser har inte svarat: Fastighetsägarna Sverige, FöretagarFörbundet, Svensk Industriförening, Svenska Riskkapitalföreningen, Utländska försäkringsbolags förening.

Följande remissinstanser har angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Försäkringsförbundet, Landsorganisationen i Sverige, Konjunkturinstitutet, Riksrevisionen, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Företagarna, Tjänstemännens Centralorganisation.