Sven Erik Holmdahl och Fredrik Ohlsson

Fog in the Channel – Continent isolated[1]

Koncernbidragen och EG-rätten

Regeringsrätten meddelade den 11 mars 2009 tio domar som rör frågan om gränsöverskridande koncernbidrag. Författarna ger sin syn på domarna och på vilka frågor som fortfarande är öppna. Domarna speglar de svårigheter som stater ställs inför när de ska anpassa sina rättsordningar till EG-rätten och författarna slår därför – återigen – ett slag för att ett likvidationsavdrag ska införas. Sverige har dessutom genom sitt kommande EU-ordförandeskap goda möjligheter att driva frågan om gemensamma regler inom unionen.

1 Inledning

Regeringen ansåg i budgetpropositionen för 2008 att EG-domstolens dom i Marks & Spencer hade blivit överspelad genom domstolens dom i Oy AA.[2] Något behov att ändra de svenska koncernbidragsreglerna skulle alltså inte finnas. Vi har tidigare gett uttryck för att vi tycker att regeringen hade fel om rättsläget och att principerna i Marks & Spencer fortfarande gäller.[3] Regeringsrätten har nu gett sin syn på saken, i tio domar som meddelades den 11 mars 2009,[4] och i allt väsentligt dragit samma slutsatser om rättsläget som vi har gjort. Det känns därför särskilt spännande att analysera domarna.

I avsnitt 2 lämnas först en kort beskrivning av domarna. I avsnitt 3 redovisas dels hur vi tolkar domarna, dels vilka frågor som vi fortfarande ser som öppna. I avsnitt 4 diskuteras dilemmat som stater ställs inför när de ska anpassa sig till EG-rätten och vi slår då återigen ett slag för att den svenska regeringen bör införa ett likvidationsavdrag. Vi tycker också att regeringen under sitt kommande ordförandeskap kan passa på att verka för den genuint gränsöverskridande frågan om förlustutjämning inom EU.

2 Regeringsrättens domar

Vi utgår från att läsarna har tagit del av de tio domarna och vi beskriver domarna därför endast i sina huvuddrag.

---

[1] Rubriken lär ha återfunnits i den brittiska tidningen *The Times* någon gång under 1950-talet och speglar rätt väl en tidsanda som nu är förbi. 44 år efter det att de svenska koncernbidragsreglerna infördes står det nu klart att även koncernbidragsreglerna påverkas av det som händer på kontinenten.

[2] Se prop. 2007/08:1 volym 1 s. 118 och EG-domstolens domar dels den 13 december 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, dels den 18 juli 2007 mål C-231/05, *Oy AA*.

[3] Holmdahl och Ohlsson, Skattenytt 2008 s. 18–23 och Skattenytt 2008 s. 244–252.

[4] Mål nr 6511-06, 6512-06, 7322-06, 7444-06, 1648-07, 1650-07, 1651-07, 1652-07, 3628-07 och 1267-08.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38

Samtliga domar avser förhandsbesked. Skatterättsnämnden gav fyra av de tio sökande företagen positiva förhandsbesked. Regeringsrätten gav bara positiva besked till tre av företagen.

De tre domarna med positiva besked har det gemensamt att de avser direktägda dotterföretag (i Tyskland och Nederländerna) som ska likvideras.[5]

De tre domarna innehåller också frågor som gavs negativa svar. En av dessa frågor gällde ett dotterföretag (i Tyskland) som skulle fusioneras in i det svenska moderföretaget. Regeringsrätten undanröjde Skatterättsnämndens positiva besked i denna del eftersom frågan om förhandsbesked inte formulerats med utgångspunkt i att det fasta driftställe som skulle uppstå i Tyskland till följd av fusionen skulle avvecklas. [6]

En annan fråga avsåg koncernbidrag som skulle lämnas till dotterföretag som skulle fortsätta sin verksamhet. Oavsett om koncernbidragen skulle bli skattepliktiga (i Danmark, Finland och Norge) eller skattefria (i Tyskland) var förlusterna inte definitiva i den meningen att avdrag kunde medges för koncernbidrag, ansåg såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten.[7]

Ytterligare en fråga gällde ett italienskt dotterdotterföretag (med mellanliggande italienskt dotterföretag) som skulle fortsätta sin verksamhet men vars förlust blev slutlig till följd av den tidsbegränsning av underskottsavdrag som finns i italienska skatteregler. Skatterättsnämnden hade bedömt detta som en definitiv förlust som berättigade till avdrag för koncernbidrag men Regeringsrätten kom till motsatt slutsats.[8]

En av de sju domarna med negativa besked avser tidsbegränsade underskottsavdrag (i Italien och Spanien).[9] I fallet med det tidsbegränsade underskottsavdraget i Italien behövde Regeringsrätten därför inte ta ställning till om det, som Skatterättsnämnden hade ansett, var godtagbart att bidraget lämnades till det italienska bolaget av ett svenskt systerföretag med samma svenska moderföretag som det italienska. I de övriga sex fall där negativt besked lämnades ansågs avdrag inte kunna medges för förluster som bedömts inte kunna utnyttjas under de närmaste åren (Storbritannien),[10] förluster hos ett moderföretag (Finland)[11] eller förluster hos systerföretag med utländska moderföretag (finsk syster med brittisk moder,[12] norsk syster med nederländsk moder,[13] dansk syster med amerikansk moder[14] samt italiensk, tysk och fransk syster med luxemburgsk moder[15]). Frågan om det i det allra sista fallet skulle uppstå en konflikt med diskrimineringsförbudet i skatteavtalet med Luxemburg framställdes först i Regeringsrätten och avvisades därför.

Av de tre domarna med positiva besked framgår också att avdrag medges först det år som likvidationen avslutas, trots att koncernbidragsrätt inte före-

[5] Mål nr 7322-06, 6511-06 och 1267-08.
[6] Mål nr 1267-08.
[7] Mål nr 6511-06.
[8] Mål nr 7322-06.
[9] Mål nr 1651-07 (Italien) och 7444-06 (Spanien).
[10] Mål nr 7444-06.
[11] Mål nr 6512-06.
[12] Mål nr 3628-07.
[13] Mål nr 1648-07.
[14] Mål nr 1652-07.
[15] Mål nr 1650-07.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38

ligger det året (eftersom dotterföretaget inte är helägt av moderföretaget hela året).[16] Själva förmögenhetsöverföringen måste därför ske ett tidigare år.

Till skillnad från rent svenska koncernbidrag skjuts avdraget alltså upp minst ett år. Till sitt belopp får avdraget för koncernbidrag inte överstiga det utländska dotterföretagets förlust vid utgången av dess sista hela beskattningsår. Koncernbidraget får heller inte överstiga den slutliga förlusten, beräknad enligt båda staternas skattelagstiftning. Detta belopp kan fastställas först när likvidationen avslutats. Det krävs inte att bidraget är skattepliktigt för det utländska dotterföretaget.

3 Vår analys

3.1 Inledning

Som så ofta ger Regeringsrättens domar svar på vissa frågor men också upphov till flera nya. Dynamiken i den rättsutveckling som sker genom domstolsavgöranden fungerar på det sättet.

Regeringsrättens domar ger tydliga svar på frågan om avdrag alls kan medges för gränsöverskridande koncernbidrag och om det i så fall är skillnad på riktningen av koncernbidraget. Tydliga svar ges också på frågan om vilket år avdraget ska medges och om det detta ska vara ett annat år än det som bidraget lämnas. Vidare ges klara besked om när bidraget senast ska ha lämnats och om likvidation är en relevant händelse.

Frågan om fusion, med avveckling av det fasta driftställe som uppkommer, kan vara en händelse som utlöser avdragsrätt besvaras inte uttryckligen men vi tycker ändå att man kan se hur Regeringsrätten skulle ha svarat om frågan hade prövats.

Att avdraget för koncernbidrag till utländska dotterföretag kommer att ske ett senare år än motsvarande avdrag för koncernbidrag till svenska dotterföretag uppfattar Regeringsrätten tydligen inte som något problem ur ett EG-rättsligt perspektiv.[17]

Regeringsrättens domar ger inga tydliga svar på frågor om avdrag kan medges för bidrag från svenska systerföretag med gemensamt svenskt moderföretag, hur man på detaljnivå ska beräkna den avdragsgilla förlusten och när ett koncernbidrag tidigast kan lämnas. Vi berör dessa och några andra frågor i det följande.

[16] Regeringsrätten anser således – till skillnad från Skatterättsnämnden – att koncernbidragsrätt mellan rent svenska företag inte föreligger mellan ett moderföretag och ett dotterföretag det år som dotterföretagets likvidation avslutas. Detta eftersom dotterföretaget då inte har varit helägt under moderföretagets hela beskattningsår. Detta är helt i linje med lagtextens ordalydelse (se 35 kap. 3 § 3 IL) men det kan noteras att regeringen har haft en vacklande hållning i frågan, se prop. 1992/93:131 s. 37–38 och prop. 1998/99:15 s. 217.

[17] I mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn,* kritiserade generaladvokaten EG-domstolen för att i Marks & Spencer-domen inte ha tagit tillräcklig hänsyn till den nackdel ur likviditetssynpunkt som det innebär att en förlust inte får utnyttjas direkt, se punkterna 27–29 i generaladvokatens förslag till avgörande den 14 februari 2008. EG-domstolen fäste dock synbarligen inte något avseende vid hennes synpunkter när den avgjorde målet den 15 maj 2008.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38

3.2 Koncernbidrag till indirekt ägt dotterföretag?

Oy AA avsåg inte en situation med en definitiv förlust i ett av moderföretaget helägt dotterföretag och detta ser Regeringsrätten som avgörande. Oy AA får därför ses som en precisering – och inte ett underkännande – av Marks & Spencer. Enligt Regeringsrätten innebär EG-domstolens dom i Marks & Spencer att ett svenskt moderföretag måste få avdrag för koncernbidrag till ett utländskt dotterföretag med definitiva förluster.

I de tre fall där avdrag medgavs av Regeringsrätten var det utländska dotterföretaget direktägt av det svenska moderföretaget. Frågan är då om koncernbidrag till ett indirekt ägt dotterföretag ska bedömas samma sätt. Eftersom det inte något av de tio fallen rörde sig om annat än direkt ägande kom frågan inte att prövas i sak av Regeringsrätten. Skatteverket tolkar ändå domarna som att avdrag endast kan medges för koncernbidrag till direktägda dotterföretag.[18] Tolkningen förutsätter att Regeringsrätten alls avsett att uttala sig *obiter dictum* om indirekt ägande, att uttalandet har den innebörden som Skatteverket ger det samt att uttalandet då dessutom kan antas bli vägledande. [19]

Det främsta skälet för Skatteverkets tolkning är att Regeringsrätten i några av domarna bl.a. skriver så här (vår kursivering):

> Det var nämligen i det målet [Oy AA] inte, *som i Marks & Spencer* och det nu aktuella fallet, fråga om en definitiv förlust i ett av moderföretaget *direkt* helägt dotterföretag. ... Det bör därför vara möjligt att tillgodogöra sig en motsvarande förlust i förhållande till *direkt helägda* dotterföretag inom EES-området.

När vi tittar närmare på Marks & Spencer-fallet ser vi emellertid att det faktiskt avsåg en situation med förluster i indirekt ägda dotterföretag. Ägandet via tredje stat framgår visserligen inte av själva Marks & Spencer-domen men väl av generaladvokatens yttrande (vår kursivering):[20]

> Bolaget Marks & Spencer plc (nedan kallat M&S) har hemvist i Förenade kungariket och är moderföretag i en koncern som är specialiserad inom detaljhandel avseende kläder, livsmedel, hushållsmaskiner och finansiella tjänster. M&S äger *via ett holdingbolag i Nederländerna* dotterföretag i Tyskland, Belgien och Frankrike. Dessa dotterföretag började från och med mitten av 1990-talet att redovisa förlust och har därefter fortsatt att göra det.

Den fullständiga strukturen i Marks & Spencer-målet framgår av de två beslut som Special Commissioners of Income Tax och First-Tier Tribunal Tax i Storbritannien (skattedomstolar i första instans) fattade i ärendet dels den 17 december 2002, dels den 2 april 2009.[21] Av besluten framgår att Marks & Spencer plc (Storbritannien) ägde 100 procent av aktierna i Marks & Spencer International Holdings Ltd (Storbritannien), som ägde 100 procent av aktierna i Marks & Spencer (Nederland) BV (Nederländerna), som i sin tur ägde aktierna

[18] Se Skatteverkets ställningstagande den 15 maj 2009 (dnr 131 440547-09/111).

[19] Att Regeringsrätten anser att ett *obiter dictum*, dvs. ett uttalande utan egentlig betydelse för det beslut som fattades i målet, inte innefattar något prejudikat som är ägnat att styra rättstillämpningen framgår bl.a. av RÅ 2004 ref. 99.

[20] Se punkten 8 i generaladvokat Luís Miguel Poiares Pessoa Maduros förslag till avgörande den 7 april 2005.

[21] Special Commissioners beslut den 17 december 2002 (*Marks and Spencer plc v. Halsey* [2003] STC (SCD 70) och First-Tier Tribunal Tax beslut den 2 april 2009 (*Marks and Spencer plc and The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs [Corporation Tax]*, decision number TC00005.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38

i de belgiska, tyska och franska dotterföretagen.[22] Det var dessa fakta som EG-domstolen hade att pröva och domstolen fann att förlusterna i de indirekt ägda dotterföretagen i vissa fall kunde utnyttjas av Marks & Spencer plc.

Skrivningarna i Regeringsrättens domar ger intryck av att Regeringsrätten felaktigt har utgått från att Marks & Spencer direktägde sina utländska dotterföretag. Så illa kan det dock knappast vara. Regeringsrätten har inte haft skäl att uttala sig om det indirekta ägandet och domstolen har heller inte gjort det. Regeringsrätten har enligt vår bedömning endast markerat att det är en väsensskillnad mellan att som dotterföretag självt vara ägt (Oy AA) och att som moderföretag själv äga dotterföretag (Marks & Spencer).

Skulle man trots allt ändå läsa Regeringsrättens domar som att de *obiter dictum* innehåller uttalanden om indirekt ägande och då dessutom som att indirekt ägande inte skulle godtas av Regeringsrätten, har vi svårt att se att uttalandet ska vara vägledande. En sådan tolkning strider ju uppenbart mot EG-domstolens dom i Marks & Spencer.

Regeringsrätten uttalar sig i de tre fallen dessutom på följande sätt om betydelsen av Marks & Spencer-domen:[23]

> Av den domen kan slutsatsen dras att de svenska reglerna innebär en inskränkning av etableringsfriheten om [det svenska moderföretaget], under samma förutsättningar i övrigt, vid beskattningen kunnat tillgodogöra sig förluster vid avvecklingen av ett svenskt dotterföretag.

Ett svenskt moderföretag kan, genom att lämna koncernbidrag till ett indirekt ägt dotterföretag, skattemässigt tillgodogöra sig förlusterna i dotterföretaget. När Regeringsrätten då uttrycker sig som domstolen gör kan det knappast uppfattas på annat sätt än att det indirekta ägandet är godtagbart även för svenska moderföretag. Vi har därför svårt att tro att Regeringsrätten – när den i sinom tid prövar frågan – skulle vägra avdrag för ett koncernbidrag till ett indirekt ägt dotterföretag bara av den anledningen att dotterföretaget inte är direktägt.

3.3 Koncernbidrag till systerföretag?

Regeringsrätten anser inte att ett svenskt systerföretag, i vart fall inte med stöd av EG-rätten, kan få avdrag för koncernbidrag till ett annat systerföretag om det gemensamma moderföretaget finns *utanför* Sverige. Koncernen skulle då kunna välja att flytta underskottet till antingen Sverige eller det andra EES-landet.[24] Till stöd för denna ståndpunkt åberopar Regeringsrätten EG-domstolens avgörande i Oy AA-målet.

Vi anser att ett svenskt systerföretag, med ett moderföretag *inom* Sverige, bör få avdrag för ett koncernbidrag till ett systerföretag inom EES-området. Det

[22] Se bl.a. punkten 3 i beslutet den 17 december 2002 och punkten 5 i beslutet den 2 april 2009. Orsaken till ägandet via Nederländerna angavs vara att skattemässigt underlätta utdelningar från dotterföretagen upp till Storbritannien.

[23] Mål nr 6511-06, 7322-06 och 1267-08.

[24] Se mål nr 1650-07 där ett koncernbidrag från ett svenskt systerföretag, ägt av ett luxemburgskt bolag (som i sin tur ägdes av ett företag i USA), till systerföretag i Tyskland och Italien inte blev avdragsgilla. I mål nr 3628-07 vägrades avdrag för koncernbidrag från svenskt systerföretag, ägt av ett brittiskt moderföretag, till ett finskt systerföretag. Av mål nr 1652-07 framgår att avdrag för koncernbidrag kan vägras när det gemensamma moderföretaget inte har hemvist inom EES-området. Det beror på att vare sig reglerna om den fria etableringsrätten eller om de fria kapitalrörelserna kan åberopas i ett sådant fall. Detta följer av EG-domstolens praxis på området.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38

finns inga sakliga skäl för att motsätta sig att det är systerföretaget som medges avdrag om det yttersta moderföretaget och systerföretaget finns i samma land. Avdraget flyttas ju inte till någon annan stat än den som enligt Marks & Spencer-domen ändå är den som är berättigad till avdraget. Visserligen medför vårt synsätt en valfrihet för koncernen, vilket i princip är oacceptabelt enligt EG-domstolen, men den valfrihet som EG-domstolen motsatt sig är valfriheten att välja *stat* och inte möjligheten att välja företag *inom* staten.[25]

Frågan om vad som gäller när ett koncernbidrag lämnas från ett svenskt systerföretag (med ett svenskt moderföretag) till ett utländskt systerföretag besvaras dock inte av Regeringsrätten. Som nyss nämnts ansåg Skatterättsnämnden i ett av de nu avgjorda förhandsbeskeden att avdragsrätt förelåg i ett sådant fall, men Regeringsrätten behövde inte ta ställning till grundfrågan, eftersom avdragsrätten stupade på att de italienska förlusterna inte var definitiva (verksamheten skulle fortsätta men underskottsavdragen föll för en italiensk tidsbegränsning).[26]

Den tilläggsfråga som väcktes först i Regeringsrätten, och därför avvisades, i ett annat av de tio målen visar dock att frågan är långt ifrån enkel. Ett svenskt företag ägt av ett företag i Luxemburg ville lämna koncernbidrag till systerföretag i Tyskland och Italien. Det svenska företaget ansåg att det skulle strida mot icke-diskrimineringsartikeln i skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg att vägra avdrag om det svenska företaget var ägt av ett företag i Luxemburg medan avdrag – enligt vårt och Skatterättsnämndens synsätt – ju skulle medges om det istället hade ägts av ett svenskt företag.[27] Det ligger onekligen en hel del i företagets invändning, men eftersom frågan inte alls hade berörts i Skatterättsnämnden hindrade instansordningsprincipen Regeringsrätten från att ta ställning till frågan.

Slutsatsen blir väl att den försiktige väljer att verkligen "studsa" koncernbidraget, dvs. att låta det svenska systerföretaget lämna koncernbidrag till det svenska moderföretaget som i sin tur lämnar koncernbidrag till det utländska dotterföretag som ska likvideras.

3.4 Hur ska underskottet beräknas?

3.4.1 Huvudregeln – men ingen regel är utan undantag ...

Regeringsrätten uttryckte sig på följande sätt om storleken på det avdragsgilla koncernbidraget:[28]

> För att uppnå likabehandling med svenska företag som likvideras, bör den förlust som bestämmer koncernbidragets storlek inte få överstiga ett belopp motsvarande den förlust som uppkommit i dotterföretaget vid utgången av företagets sista hela beskattningsår. Koncernbidraget får inte heller överstiga ett belopp motsvarande den slutliga förlusten, beräknad enligt båda staternas skatteregler. Detta kan beräknas först när likvidationen avslutats. Avdrag ska medges med det lägsta beloppet enligt nämnda beräkningar.

Regeringsrätten är mycket tydlig med att den slutliga förlusten ska beräknas enligt båda staternas skatteregler. Avdrag medges således inte i den mån den

[25] Se Holmdahl och Ohlsson, Skattenytt 2008 s. 249–250 och där gjorda hänvisningar.
[26] Mål nr 1651-07.
[27] Mål nr 1650-07.
[28] Mål nr 6511-06, 7322-06 och 1267-08.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38

slutliga förlusten blivit *större* i dotterföretagets hemviststat till följd av att det landets skatteregler medger avdrag för kostnader i större utsträckning än vad svenska skatteregler gör.[29] Skulle de utländska skattereglerna innebära att förlusten har blivit *mindre* där får det dock genomslag. Så enkel är den huvudregel som vi uppfattar att Regeringsrätten har formulerat.[30]

Att det ligger en begränsning i den förlust som har uppkommit i dotterföretaget vid utgången av företagets sista hela beskattningsår kan inte gärna uppfattas på annat sätt än att det är det lägsta beloppet för den förlust som *ackumulerats* till och med sista hela året och den förlust som *ackumulerats* till och med likvidationens avslutande som avses. En tillkommande förlust under det avslutande delåret ökar alltså inte avdragsutrymmet medan en tillkommande vinst minskar det.

Den regel som Regeringsrätten formulerade i de tre målen kan inte gärna vara helt utan undantag utan får enligt vår uppfattning ses som en huvudregel. Det är sällan Regeringsrätten uttalar sig om mer än vad som behövs för att avgöra just det enskilda fallet. Först efter flera avgöranden med andra frågor framträder det tydligare mönster som vi alla vill se. Men trots att Regeringsrätten nu har meddelat tio domar tror vi inte att vi ser hela mönstret än.

I två av de fall där Regeringsrätten formulerade huvudregeln är förhållandena relativt enkla.[31] I det tredje fallet formulerades också regeln men där tillkom komplikationen att det tyska dotterföretagets förlust i Tyskland var begränsad på grund av tyska regler om s.k. *mindestbesteuerung* och *organschaft.*[32] Skatterättsnämnden hade ansett att de tyska underskotten skulle beräknas utan hänsyn till dessa regler. Till skillnad från Skatterättsnämnden ansåg dock Regeringsrätten att de speciella tyska reglerna som begränsade möjligheten för ett enskilt företag att kvitta underskottsavdrag mot vinst inte kunde bedömas med utgångspunkt i de fakta som fanns i målet. Men Regeringsrätten kunde heller inte utan vidare avgöra fallet endast med ledning av den huvudregel som Regeringsrätten hade formulerat. Regeringsrätten hade ju rätt enkelt kunnat slå fast – mer behövs inte i ett förhandsbesked – att avdraget för koncernbidrag fick anpassas till det utrymme som huvudregeln ger. Men det gjorde inte Regeringsrätten (utan undanröjde förhandsbeskedet i den delen), vilket ger en fingervisning om att huvudregeln inte är utan undantag.

Skulle Regeringsrätten, i dessa tre fall, mot sin vana ändå anses ha formulerat ett *obiter dictum* ska ett sådant inte ha prejudicerande effekt. Hur det än förhåller sig med detta anser vi att man i även följande två exempel kan hitta sådant som visar att Regeringsrätten formulerat en huvudregel som inte ska tillämpas undantagslöst på alla situationer.

---

[29] Ett exempel kan vara om underskotten i dotterföretaget beror på att den utländska staten, till skillnad från Sverige, medger avdrag för kapitalförluster vid avyttringar av näringsbetingade aktier.

[30] Regeringsrätten synes då inta en annan uppfattning än vad parterna i Marks & Spencer-målet gjorde. Av punkten 22 i domen framgår att parterna i målet vid den brittiska domstolen hade enats om att förlusterna skulle fastställas med tillämpning av skattereglerna i Storbritannien och att Marks & Spencer därför, efter anmodan från de brittiska skattemyndigheterna, hade räknat om förlusterna i enlighet med brittiska bestämmelser. Storleken på underskotten enligt utländska regler skulle då sakna betydelse för storleken på det brittiska avdraget.

[31] Mål nr 6511-06 och 7322-06.

[32] Se mål nr 1267-08. *Mindestbesteuerung* innebär att underskott från tidigare år får utnyttjas för kvittning endast till den del minst 40 procent av beskattningsårets vinst tas upp till beskattning i Tyskland. *Organschaft* är det tyska skattekonsolideringssystemet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38

3.4.2 Påverkas avdraget om koncernbidraget är skattepliktigt för dotterföretaget?

Regeringsrättens tre domar med positiva besked avser bidrag som blev skattefria i dotterföretagens hemviststater (Nederländerna och Tyskland).[33] Läst enligt sin bokstav skulle den av Regeringsrätten formulerade huvudregeln innebära att inget avdrag för koncernbidrag kan medges om koncernbidraget blir skattepliktigt och släcker ut underskottsavdraget hos dotterföretaget. Det säger sig egentligen självt att Regeringsrättens domar inte kan ges denna innebörd. Det kan alltså inte spela någon roll om koncernbidraget blir skattepliktigt eller skattefritt i dotterföretagets hemviststat. Detta visar i sig att den av Regeringsrätten formulerade regeln måste kunna ha undantag.

Skeptikern som till äventyrs funderar på om regeln ändå inte är absolut och undrar om inte skattepliktiga koncernbidrag därför trots allt skulle utesluta avdragsrätt kan förhoppningsvis sluta undra efter att ha följt gången i det fall där Regeringsrätten prövade frågan om avdrag för koncernbidrag till dotterföretag (i Spanien och Storbritannien). Dotterföretagens underskott bedömdes inte kunna utnyttjas under de närmaste åren. Koncernbidraget skulle bli skattepliktigt (i Spanien och Storbritannien) och Skatterättsnämnden framhöll särskilt att det är resultatet i dotterföretaget *före* koncernbidraget som ska beräknas. Avdrag vägrades visserligen av nämnden av skälet att förlusterna inte ansågs vara definitiva, men förhållandet med det skattepliktiga koncernbidraget uppmärksammades och bedömdes av nämnden. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och därför borde skeptikern kunna sluta undra.[34]

3.4.3 Hur beaktas valutakurseffekter?

Till den del utländska skatteregler är generösare med att ge avdrag än svenska skatteregler ger huvudregeln inget "extra" avdragsutrymme för koncernbidraget. Det är klart att det då är de svenska skattereglerna som anger utrymmet.

Huvudregeln måste dock rimligtvis medge ett undantag för det fallet att det svenska avdragsutrymmet har blivit mindre på grund av en valutakursförlust. Vi tänker då i första hand på den valutakursförlust som kan uppkomma vid en omräkning till svensk valuta av den utländska förlusten vid utgången av det sista helägda året jämfört med den omräkning av den utländska förlusten som också ska göras per dagen för likvidationens avslutande.[35]

EG-domstolen ansåg att det kunde strida mot den fria etableringsrätten när Deutsche Shell GmbH fick vidkännas en valutakursförlust vid bolagiseringen av ett fast driftställe i Italien som sedan följdes av en bolagsförsäljning.[36] På samma sätt skulle ett svenskt företag kunna drabbas vid en försäljning eller likvidation

[33] Mål nr 6511-06 och 7322-06 rör dotterföretag i Nederländerna och mål nr 1267-08 rör dotterföretag i Tyskland.

[34] Mål nr 7444-06. En domstol använder normalt en annan formulering än att domstolen "gör samma bedömning" om den instämmer i underinstansens domslut men kommer fram till det med en annan bedömning av de väsentliga omständigheterna i målet.

[35] Anta att förlusten i det utländska dotterföretaget vid utgången av dess sista hela beskattningsår är 1 miljon euro. Omräknat enligt valutakursen vid den tidpunkten uppgår förlusten i svensk valuta till 10 miljoner kr och det svenska moderföretaget lämnar därför ett koncernbidrag med 10 miljoner kr. När likvidationen avslutats kan konstateras att förlusten i dotterföretaget fortfarande uppgår till 1 miljon euro men till följd av att valutakursen har ändrats är förlusten i svensk valuta endast 9,5 miljoner kr. Ska då avdraget för koncernbidraget reduceras till 9,5 miljoner kr eller ska avdrag ändå medges med 10 miljoner kr?

[36] EG-domstolens dom den 28 februari 2008 i mål C-293/06, *Deutsche Shell GmbH mot Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*. Jfr även Regeringsrättens dom den 30 mars 2009 (mål nr 3264-05) i en näraliggande fråga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38

av ett utländskt dotterföretag. Huvudregeln från Regeringsrätten tar inte sikte på detta – av det enkla skälet att frågan inte var uppe till prövning. Likaväl borde ett vägrat avdrag för en valutakursförlust kunna ses som ett otillåtet hinder för den fria etableringsrätten. Avdrag skulle därför behöva medges även för valutakursförlusten.

Avdrag skulle kunna medges på två olika sätt: antingen som en del av avdraget för ett koncernbidrag, som en komplettering av Regeringsrättens huvudregel, eller – vid direkt ägande – som en separat avdragspost.[37]

3.5 Tidsaspekter – när kan koncernbidraget lämnas?

Bidrag som lämnats tidigare år, som exempelvis aktieägartillskott (som lämnats löpande för förlusttäckning), borde få dras av som koncernbidrag i samband med likvidationen.[38] Att det skulle vara så framgår inte direkt av Regeringsrättens domar, men det motsägs inte heller av dem.

Domarna präglas av synsättet att utländska dotterföretag ska behandlas så lika svenska som möjligt, med utgångspunkt i att svenska moderföretag agerar rationellt. Med ett sådant agerande har det svenska moderföretaget ofta, men självklart inte alltid, täckt dotterföretagets förluster löpande med tillskott av kapital. Tillskotten till svenska dotterföretag har fått dras av löpande, som koncernbidrag, medan tillskotten till utländska dotterföretag inte har fått det. För likabehandlingens skull borde moderföretag då få dra av dessa tidigare lämnade tillskott till dotterföretag inom EES som just koncernbidrag, i samband med likvidationen. Att behöva skjuta till kapital en gång till, året före likvidationen, framstår som en helt onödig omgång och skulle dessutom innebära att dotterföretaget ibland skulle behöva återbära en stor del av tillskottet, som skattefri utdelning till det svenska moderföretaget, före likvidationen.

Ett avdrag för tidigare års bidrag skulle dessutom passa mycket väl ihop med den teknik som Regeringsrätten har valt för den uppskjutna avdragsrätten för koncernbidraget. I själva tekniken ligger att koncernbidraget ska lämnas ett tidigare år än det år som avdraget medges för. Det ligger då knappast någon tvingande nödvändighet i att bidraget ska lämnas just ett *visst* tidigare år. Att det rationellt agerande moderföretaget bestämmer koncernbidragets storlek för svenska dotterföretag för det sista helägda året beror ju på att det moderföretaget redan för tidigare år har kunnat täcka förluster med tillskott som kunnat dras av som koncernbidrag. Koncernbidraget för det sista helägda året behöver då endast avse just det årets underskott i dotterföretaget. För de utländska dotterföretagen kan motsvarande ”löpande” förlusttäckning behöva ske, men den kan inte göras avdragsgill löpande. I tekniken med uppskjuten avdragsrätt borde då kunna ligga att tidigare års tillskott får dras av som koncernbidrag för likvidationsåret.[39]

Tekniken med uppskjuten avdragsrätt känns ju igen. Rättsfallet RÅ 1998 ref. 25 illustrerar hur rätten till avdrag för kapitalförlust vid likvidation av ett

[37] Omsatt på vårt exempel i not 32 ovan skulle då avdrag för koncernbidrag medges med 10 miljoner kr. Det alternativa synsättet är att avdrag för koncernbidraget endast medges med 9,5 miljoner kr och att avdrag medges med resterande 0,5 miljoner kr som den del av kapitalförlusten på aktierna i dotterföretaget som Sverige, enligt principerna i Deutsche Shell-målet, sannolikt inte får vägra avdrag för.

[38] Se Holmdahl och Ohlsson, Skattenytt 2008 s. 22.

[39] På samma sätt som beskrivits i avsnitt 3.4.3 uppkommer här då valutakursfrågor för koncernbidragets del för valutakursdifferenser mellan storlek på löpande kapitaltillskott och slutlig förlust. Vid direkt ägande kommer valutakursdifferenserna att kunna avse även kapitalförlusten på aktierna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38

bolag tidigare var konstruerad. Detta avdrag ligger idémässigt mycket nära koncernbidrag och likvidation. Den ”relevanta händelsen” (dvs. avyttringen) inträffade ett år medan avdraget medgavs först ett senare år om förlusten inte var definitiv redan det första året. För kapitalförlustens del kunde den ”relevanta händelsen” ha legat många år tillbaka i tiden, teoretiskt sett även mer än fem år, och varför kan den då inte göra det för koncernbidragets del (den ”relevanta händelsen” är då värdeöverföringen)? Att man normalt gör på ett visst sätt utesluter inte att det är godtagbart att göra på andra sätt. Att det finns flera relevanta händelser (dvs. flera tillskott) för koncernbidragets del, men bara en för kapitalförlustens del (dvs. avyttringen) kan i sig inte gärna vara ett problem.

Kommande domar från Regeringsrätten kan därför mycket väl komma att visa att rättsläget redan nu är så som vi tycker att det borde vara.

3.6 Avdrag vid andra händelser än likvidation?

Regeringsrättens domar är mycket tydliga i fråga om likvidation: det utlöser avdragsrätt.[40]

Vi tycker att en av domarna också är rätt tydlig i fråga om fusion. Domen avser ett dotterföretag (i Tyskland) som skulle fusioneras in i det svenska moderföretaget. Regeringsrätten undanröjde Skatterättsnämndens positiva besked i denna del, eftersom frågan om förhandsbesked inte formulerats med utgångspunkt i att det fasta driftställe som skulle uppstå i Tyskland till följd av fusionen skulle avvecklas.[41] Det är nog ingen djärv gissning att Regeringsrätten skulle ha fastställt det positiva beskedet om frågan hade formulerats så. Regeringsrätten pekar i sin motivering på EG-domstolens dom i Lidl Belgium-målet.[42] Där ansåg EG-domstolen att det var en inskränkning i den fria etableringsrätten att vägra avdrag i ett företags hemviststat för förluster i en utländsk filial (trots att vinster i filialen var undantagna från beskattning i företagets hemviststat). I det aktuella fallet, som inte avsåg slutliga förluster, ansågs dock inskränkningen vara rättfärdigad. I ett fall där förlusterna är slutliga kommer saken, enligt vårt sätt att se på saken, dock i ett annat läge. Så uppfattar vi även Regeringsrättens domskäl.

Hur ska man då se på exempelvis en sådan försäljning av ett dotterföretag till en tredje part och som enligt svenska regler skulle medföra att beloppsspärren släckte ut underskottsavdraget? Vi utgår då ifrån att även skattereglerna i dotterföretagets hemviststat innebär att underskottsavdraget försvinner.

Vi besvarar frågan med utgångspunkt i det besked som Marks & Spencer fick av EG-domstolen. Marks & Spencer tänkte inte bara likvidera ett par utländska dotterföretag utan hade också sålt ett dotterföretag till extern part. Även försäljningen skulle innebära att dotterföretagets underskottsavdrag inte kunde utnyttjas och EG-domstolen ansåg att avdrag kunde medges för Marks & Spencer i den mån varken dotterföretaget eller någon utomstående kunde utnyttja underskottet.[43] Detsamma bör gälla för ett svenskt moderföretag som säljer ett dotterföretag.

---

[40] Den omständigheten att likvidationen innebär att moderföretaget i kapitalvinsthänseende anses ha avyttrat aktierna saknar betydelse för frågan om koncernbidrag. Det framgår av fråga 1 i rättsfallet RÅ 2006 ref. 58. Se även Melbi, Skattenytt 2007 s. 300.

[41] Mål nr 1267-08.

[42] Mål C-414/06.

[43] Se punkterna 21 och 55 i domstolens dom. EG-domstolen utgår från att avdrag för underskott kan medges när dotterföretaget har överlåtits och dotterföretagets verksamhet alltså fortsätter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38

4 Dilemmat och vägen framåt

Sverige är inte unikt. Alla stater inom EU utsätts för tryck på förändring av nationell skattelagstiftning. Andra staters regeringar är säkert lika långsamma som den svenska med att anpassa delar av skattelagstiftningen till vad EG-rätten visar sig kräva. Ingen finansminister vill se skatteintäkter bara försvinna. Regeringar vill – och ska – leda rättsutvecklingen och inte bara behöva följa den. Det som vi har sett i budgetpropositionen 2008 och på andra ställen ska nog läsas i det sammanhanget.

För en liten stat med ett eget näringsliv som, relativt sett, är så mycket mer internationellt än många andra staters måste ambitionen självklart vara högre än att bara anpassa sig. När Sverige den 1 juli 2009 tar över ordförandeklubban inom EU har regeringen sagt sig vilja prioritera ”genuint gränsöverskridande frågor”. Det måste då vara rätt tillfälle att visa hur en liten stat som Sverige kan bidra till att leda rättsutvecklingen på företagsskatteområdet. EU:s egna organ verkar för ökade möjligheter till förlustutjämning över gränserna men resultaten kan låta vänta på sig.[44] Under tiden gäller Marks & Spencer-domen. Sverige och andra stater måste då rimligtvis reglera den avdragsrätt som redan finns.

Regeringen överväger säkert redan vilka åtgärder som behövs med anledning av Regeringsrättens domar. Att försämra koncernbidragsmöjligheterna för svenska företag är ingen framkomlig väg. Det borde kunna ligga i linje med arbetet inom kommissionen och andra organ inom EU att Sverige inför ett likvidationsavdrag liknande det som föreslogs av 2002 års företagsskatteutredningar. Vi skrev om detta förra året.[45]

Ett likvidationsavdrag som bygger på den beräkningsmodell som Regeringsrätten anvisat i domarna den 11 mars 2009 och som kompletteras med det som behövs för att ge de svenska företagen avdrag för de verkliga och definitiva förluster som de lidit genom att investera utomlands inom EU/EES borde vara en framkomlig väg. Med ett sådant initiativ skulle regeringen visa att man prioriterar genuint gränsöverskridande frågor och att man faktiskt leder rättsutvecklingen och inte bara följer den. Om och när Europaparlamentets vision om löpande avdrag för förluster blir verklighet står likvidationsavdraget heller inte i vägen för utvecklingen.

Sven Erik Holmdahl och Fredrik Ohlsson är skattejurister vid PricewaterhouseCoopers i Göteborg.

---

[44] Ett år efter EG-domstolens dom avseende Marks & Spencer hade Europeiska kommissionen diskuterat sig fram till ett förslag som riktades till medlemsstaterna, se kommissionens meddelande den 19 december 2006 *Skattemässig behandling av förluster i gränsöverskridande situationer (KOM(2006)0824).* Förslaget gick ut på att staterna skulle börja undersöka hur gränsöverskridande förluster ska kunna utnyttjas både inom ett och samma företag respektive inom koncerner. Staterna borde, tyckte kommissionen, koordinera sina regelsystem för att maximera nyttan för den inre marknaden inom unionen. Inte mycket verkade sedan hända förrän Europaparlamentet ett halvår efter EG-domstolens dom i Oy AA sade sig välkomna kommissionens förslag, se Europaparlamentets *Resolution av den 15 januari 2008 om skattemässig behandling av förluster i gränsöverskridande situationer (2007/2144(INI)).* Parlamentet uppmärksammade att Oy AA-domen visar att det är oklart om det i alla lägen går att genomföra en skattekonsolidering över gränserna även om förlusten i fråga faktiskt är slutlig i den mening som avsågs i Marks & Spencer-domen. Parlamentet sade sig därför se fram mot ett förslag som skulle säkerställa omedelbart avdrag *varje år* för underskott i dotterföretag inom EU. Avdraget skulle återläggas till beskattning i moderföretaget om dotterföretaget ett senare år skulle bli vinstgivande. För att så långt som möjligt försöka undvika risken för skatteflykt i samband med den gränsöverskridande förlustutjämningen rekommenderade parlamentet ett automatiskt informationsutbyte länderna emellan.

[45] Se Holmdahl och Ohlsson, Skattenytt 2008 s. 22–23 och där gjorda hänvisningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-09-10 00:47:38