

Institutionen för ekonomi

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2006-05-31

Filosofie kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt



Vilken betydelse har Marks & Spencer domen för svensk rätt?

Författare: Fredrik Bertilsson
Per Åkesson

Förord

Denna fil.kand. uppsats framställdes under vårterminen 2006, vid Högskolan Kristianstad.

Vi vill främst rikta vårt tack till vår handledare, univ. adjunkt i juridik, Bengt Åkesson som givit oss goda råd och värdefull vägledning i arbetsprocessen. Vidare vill vi även tacka Länsrätten i Vänersborg och Kammarrätten i Göteborg för att de tog sig tid att bidra till den materialinsamling som möjliggjort det resultat du nu håller i din hand.

Författare:

.....

Fredrik Bertilsson

.....

Per Åkesson

Kristianstad, maj 2006

Sammanfattning

Filosofie kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt, 10 poäng, Högskolan Kristianstad, Examensarbete JHC 600, VT 2006

Författare: Fredrik Bertilsson, Per Åkesson

Handledare: Bengt Åkesson

Titel: Vilken betydelse har Marks & Spencer domen för svensk rätt?

Bakgrund: Problemet kring gränsöverskridande resultatutjämning har under flera år utgjort en talrik diskussion inom det beskattningsrättsliga området och med EG-domstolens förhandsavgörande i det omtalade Marks & Spencer målet har debatten nästan kulminerat. Arbetet med en konsoliderad skattebas för minimering av problemen kring medlemsstaternas individuella skattesystem har pågått under flera år utan något egentligt genomslag, varefter Marks & Spencer domen väntats innebära ett efterlängtat besked. Genom en prejudicerande verkan är domen betydelsefull för de länder som tillämpar liknande regler som Förenade kungariket (Storbritannien och Nordirland) gällande koncernbidrag, varmed Marks & Spencer domen även väntas få betydelse för svenskt rättssystem.

Marks & Spencer fallet: Under år 2001 valde den brittiska varuhuskedjan Marks & Spencer att avveckla sin verksamhet i Belgien, Frankrike och Tyskland. I Förenade kungariket finns regler som gör det möjligt för koncernbolag att utjämna vinster och förluster inom koncernen med villkoret att förlusten inte gäller ett dotterbolag med hemvist utanför Förenade kungariket. Marks & Spencer begärde att få göra ett sådant koncernavdrag för förluster som uppkommit i de avvecklade bolagen och menade att reglerna i Förenade kungariket strider mot EG-fördragets fria etableringsrätt. Efter att avdragsyrkandet avslagits överklagade Marks & Spencer och målet vandrade genom rättsinstanserna till High Court of Justice, Chancery Division där man begärde ett förhandsavgörande av EG-domstolen.

Syfte: Syftet med denna uppsats är att klarlägga vilken betydelse EG-domstolens utslag i Marks & Spencer domen har för svensk rätt.

Metod: Uppsatsen tillämpar den traditionella rättsdogmatiska metoden, varmed avsikten är att beskriva, förklara och analysera gällande rätt. Aktuella rättsregler tolkas och genom studier av relevant rättspraxis behandlas själva tillämpningen av reglerna.

Analys och slutsats: Med EG-domstolens utslag i Marks & Spencer målet spred sig en lättnad bland flera av EU-medlemsstaternas regeringar då EG-domstolen valde att delvis gå en annan väg än den som generaladvokat M. Poiares Maduro pekat ut riktlinjerna för i sitt förslag till avgörande i fallet. Till skillnad från generaladvokatens mening, att det i Marks & Spencer målet otvistigt rör sig om en inskränkning av etableringsfriheten, konstaterar EG-domstolen att det strider mot etableringsfriheten att inte medge avdrag för gränsöverskridande förlustutjämning, *men* att denna inskränkning kan rättfärdigas.

Utifrån rättfärdigandeanalysen ansåg EG-domstolen att den inskränkande brittiska lagstiftningen var ägnad att uppnå ett legitimt syfte vilket överensstämmer med EG-fördraget samt kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, och därmed är berättigad.

Efter domstolens rättfärdigandeanalys bedömdes huruvida den nationella lagstiftningen var proportionerlig, dvs. att den inte gick utöver vad som är nödvändigt för att uppnå eftersträvat syfte. Här valde EG-domstolen att följa Marks & Spencers linje och yttrade i sin dom att det strider mot proportionalitetsprincipen att inte medge avdrag då

- det utländska dotterbolaget har uttömt möjligheterna i hemviststaten att utnyttja förlusten under beskattningsåret eller tidigare år, och
- det utländska dotterbolaget, eller utomstående, inte har möjlighet att utnyttja förlusten i framtiden i hemviststaten.

EG-domstolen har genom Marks & Spencer domen lämnat ett tvetydigt budskap där man påvisar den Europeiska Unionens önskvärda utveckling samtidigt som man, genom en mycket långt dragen rättfärdigandebedömning, stärker medlemsstaternas suveräna skattesystem gentemot den inre marknadens fria rörlighet.

Någon omfattande revidering av den svenska lagstiftningen är inte aktuell utöver vad som gäller de mycket begränsade situationer som EG-domstolen anger. Påstötningen att den nationella lagstiftningen, under vissa kriterier, även skall omfatta koncernbolag med hemvist i andra medlemsstater visar dock vägen för en önskvärd utveckling som medlemsstaterna nu själva ansvarar för.

Innehållsförteckning

Förkortningar.....	7
1 Inledning.....	8
1.1 Bakgrund.....	8
1.1.1 Gränsöverskridande förlustutjämning.....	8
1.1.2 Marks & Spencer målet.....	9
1.2 Problemdiskussion.....	9
1.2.1 Marks & Spencer och svenska förhållanden.....	10
1.3 Forskningsfråga.....	11
1.4 Syfte.....	11
1.5 Avgränsningar.....	11
1.6 Metod.....	12
1.7 Fortsatt disposition.....	12
2 Koncernbidrag.....	14
2.1 Civilrättslig definition enligt Aktiebolagslagen (ABL).....	14
2.2 Skatterättslig definition enligt Inkomstskattelagen (IL).....	15
2.3 Förutsättningar för koncernbidrag.....	16
2.3.1 Särskilda förutsättningar för koncernbidrag.....	18
2.4 Ny föreskrift 2a §.....	19
2.4.1 Grund för införandet av 2a §.....	20
2.4.2 Rättspraxis.....	21
2.4.3 Betydelsen av de nya reglerna.....	23
3 EG-rätten.....	25
3.1 Den europeiska integreringen.....	25
3.2 Rättskällorna.....	25
3.2.1 Primärrätt.....	26
3.2.2 Sekundärrätt.....	27
3.3 EG-rättens verkan i Sverige.....	28
3.3.1 Förhandsavgörande.....	29
3.3.2 Generaladvokaten.....	30
3.4 Grundläggande rättsprinciper.....	30
3.4.1 Likabehandlingsprincipen.....	31
3.5 Etableringsfrihet.....	31
3.5.1 Kriterier för inskränkning av etableringsfriheten.....	32
3.6 Lagharmonisering.....	35
4 Marks & Spencer målet (C446/03).....	37
4.1 Bakgrund.....	37
4.2 Brittisk lagstiftning.....	38
4.3 Gemenskapsrätten.....	40
4.4 Argument för inskränkning av etableringsfriheten.....	41
4.4.1 Kontrollsvårigheter.....	41
4.4.2 Territorialitetsprincipen.....	41
4.4.3 Skattesystemens inre sammanhang.....	42
4.5 Domstolens bedömning.....	43

4.6	Domslut	45
5	EG-domstolens övriga diskrimineringsfall	46
5.1	Bachmann målet (C-204/90)	46
5.2	Futura målet (C-250/95)	49
5.3	Bosal målet (C-168/01)	52
5.4	Skandia målet (C-422/01)	55
6	EG-rättens påverkan på svensk rätt.....	59
6.1	Lindex målet.....	59
6.1.1	Bakgrund	59
6.1.2	Svensk lagstiftning	61
6.1.3	Gemenskapsrätten	62
6.1.4	Domstolens bedömning.....	63
6.1.5	Domslut	66
6.2	Asko Cylinda målet.....	67
7	Analys av Marks & Spencer domens betydelse för Sverige.....	70
7.1	Domen	70
7.1.1	Reducerade skatteintäkter	71
7.1.2	Kontrollsvårigheter.....	72
7.1.3	Territorialitetsprincipen.....	72
7.1.4	Skattesystemens inre sammanhang	73
7.1.5	En nydanande dom	73
7.2	Förhållandet till de svenska koncernbidragsreglerna	75
7.3	Revidering av de svenska koncernbidragsreglerna	77
7.4	Domens tolkningsutrymme – osäker tillämpning	79
8	Slutsats	81
8.1	Slutsatser	81
8.2	Slutdiskussion.....	83
8.3	Förslag till fortsatt forskning.....	85
	Källförteckning	86

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base (EU-kommissionens tillskapande av en konsoliderad skattebas – CCCTB)
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (European Economic area). Utgörs av EU-medlemsstaterna samt Norge, Liechtenstein och Island.
EGF	EG-fördraget (Romfördraget)
EGT	Europeiska gemenskapernas officiella tidning
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien (tysk företagsform som utmärks av en eller flera obegränsat ansvariga bolagsmän, bredvid bolagets aktieägare)
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development (Organisation för ekonomiskt samarbete och utveckling)
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (1949:576)
SKV	Skatteverket

1 Inledning

I detta kapitel ges en bakgrund till den debatt som växt fram inom skatterätten ur internationellt hänseende. En inblick ges bl.a. i EG-domstolens rättsfall gällande Marks & Spencer, som utgjort grunden för frågan kring huruvida en medlemsstats nationella skatteregler strider mot EG-rättens krav på fri etableringsrätt. Vidare förs en diskussion utifrån ett svenskt perspektiv gällande Marks & Spencer målets betydelse för svenska koncernbolag. Diskussionen berör frågan kring huruvida det svenska regelverket kan behöva ses över som ett resultat av EG-domstolens utfall. Slutligen anförs uppsatsens forskningsfråga och syfte som ett resultat av nämnda diskussion. Även uppsatsens avgränsningar, metod och fortsatta disposition klarläggs för att påvisa uppsatsens uppbyggnad och framförvarande delar.

1.1 Bakgrund

I takt med en alltmer internationaliserad företagsbild har de skattemässiga frågorna ökat ur internationellt perspektiv. Under senare tid har debatten varit kraftig kring frågan huruvida företag inom EU, från sin beskattningsbara vinst, får göra avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag beläget i ett annat EU-land. Internationellt har EG-domstolens avgörande i Marks & Spencer målet dominerat dagens debatt och ur svensk synvinkel även påverkat vårt nationellt mest uppmärksammade skattemål kring klädföretaget Linde.

1.1.1 Gränsöverskridande förlustutjämning

Problemet med förlustutjämning över gränserna har tidigare diskuterats och utretts ett flertal gånger av bl.a. EG-domstolen, och arbetet med att etablera en gemensam konsoliderad skattebas för beräkning av bolagsskatter har pågått under flera år genom EU-kommissionens arbete med tillskapandet av Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB. Varje finansminister tenderar dock att prioritera nationens skatteunderlag varefter en harmonisering av EU-ländernas skatteregler aldrig har kommit till stånd och dagens diskussion har kunnat fortlöpa. Diskussionen och oklarheten i frågan har enligt EU-kommissionen besvärat den fria handeln inom EU varpå EG-domstolens dom i Marks & Spencer målet av många anses utgöra ett efterlängtad besked.

1.1.2 Marks & Spencer målet

För fyra år sedan avvecklade den brittiska varuhuskedjan Marks & Spencer sin verksamhet i Belgien, Frankrike och Tyskland. I Storbritannien och Nordirland (Förenade kungariket) finns regler om koncernbidrag som gör det möjligt för koncernbolag med hemvist där att utjämna vinster och förluster inom koncernen. Villkoret är att förlusten inte gäller ett dotterbolag utanför Förenade kungariket. Marks & Spencer begärde att få göra ett sådant koncernavdrag för förluster som uppkommit i de, nyss nämnda, avvecklade bolagen. Efter att avdragsyrkandet avslagits överklagade Marks & Spencer och målet vandrade genom rättsinstanserna till High Court of Justice, Chancery Division där man begärde ett förhandsavgörande av EG-domstolen.¹

Frågan gällde huruvida de brittiska reglerna om koncernbidrag strider mot EG-rättens krav på fri etableringsrätt, främst enligt artikel 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) i EG-fördraget. Enligt EG-domstolens avgörande i Marks & Spencer målet den 13 december 2005 kan en medlemsstat föra en lagstiftning som förvägrar ett moderbolag avdrag för förluster som uppkommit i ett utländskt dotterbolag, utan att strida mot den fria etableringsrätten. EG-domstolen fann dock även att det i vissa fall strider mot den fria etableringsrätten att utesluta moderbolagets möjligheter till gränsöverskridande resultatutjämning. Detta gäller om dotterbolaget uttömt möjligheterna till avdrag i det land där förlusterna uppstod, i såväl dåtid som nutid och framtid. Undantag från avdragsrätten kan också medges om ett land kan hänvisa till ett centralt nationellt allmänintresse.²

1.2 Problemdiskussion

EG-domstolens avgörande i Marks & Spencer målet innebär alltså att Förenade kungarikets bestämmelser strider mot etableringsfriheten i EU under förutsättning att dotterbolaget uttömt möjligheterna att kvitta förlusten mot vinster i själva dotterbolaget.

Domen får en prejudicerande verkan och är betydelsefull för flera länder. Exempelvis Sverige tillämpar liknande regler som Förenade kungariket gällande koncernbidrag varefter Marks &

¹ Nytt från revisorn, nr 1, 2006, s.4

² http://www.eu-debatt.nu/extra/news/?module_instance=1&id=2680&referer=lop&hid...

Spencer domen innebär att även Sverige stundom bryter mot den fria etableringsrätten. Redan finns svenska företag som är beredda att kräva pengar som de tidigare ej fått avdrag för men som EG-domstolen nu, enligt Marks & Spencer domen, medger.³ Enbart i Storbritannien väntas domen medföra krav på motsvarande 1,1 miljarder euro i ersättningar.⁴

1.2.1 Marks & Spencer och svenska förhållanden

Sveriges motsvarighet till de förlustavdrag, som EG-domstolens utslag i Marks & Spencer målet handlar om, benämns koncernbidrag. I Sverige får ett moderbolag täcka förluster i dotterbolag och dra av koncernbidragen i moderbolagets redovisning. Systemet innebär att företagen, genom att lämna koncernbidrag till varandra, kan välja vilket eller vilka företag inom koncernen som ska beskattas för koncernens inkomster.⁵ Moderbolaget kan skicka en del av sin beskattningsbara vinst till dotterbolaget och härmed uppnå en resultatutjämnande effekt vilket innebär en lägre beskattning för koncernen som helhet.

I Sverige liksom i Förenade kungariket är koncernbidrag dock inte tillåtet över nationsgränserna. Med Marks & Spencer domen har frågan väckts kring huruvida Sverige nu behöver införa en regel som medger avdrag för förluster som inte kan utnyttjas i utländska bolag. Detta då de nuvarande reglerna, under vissa förutsättningar enligt EG-domstolens utslag, strider mot etableringsfriheten i EU.

I en kommentar menar Sveriges finansminister Pär Nuder att Marks & Spencer domen avser ett begränsat system med enbart förlustutjämnning inom en koncern och därmed inte är direkt tillämplig på svenska förhållanden. Pär Nuder gör dock bedömningen att Sverige kan komma behöva överväga att införa särskilda regler om avdrag för den typ av förluster i dotterbolag som domen avser.⁶

³ <http://www.ad.se/aa/aa.php?zbsession=0000032600>

⁴ http://www.eu-debatt.nu/extra/news/?module_instance=1&id=2680&referer=lop&hid...

⁵ Nytt från revisorn, nr 1, 2006, s.4

⁶ Ibid., 2006, s.4

1.3 Forskningsfråga

Vilken betydelse har Marks & Spencer domen för svensk rätt?

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att klarlägga vilken betydelse EG-domstolens utslag i Marks & Spencer domen har för svensk rätt. Då domen pekar på att de svenska koncernbidragsreglerna stundom strider mot den fria etableringsrätten i EU kan en lagändring komma att vara aktuell. Huruvida detta är aktuellt samt vilken omfattning en sådan ändring skulle kunna komma att innebära är även uppsatsens avsikt att belysa.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar de eventuella skatterättsliga konsekvenser som EG-domstolens utfall i Marks & Spencer domen innebär för de svenska koncernbidragsreglerna. Detta sker genom att, utöver Marks & Spencer målet, framföra tidigare domar inom området. Genom att behandla EG-domstolens bedömningskriterier och applicera dessa inom svenska förhållanden ska Marks & Spencer domens påverkan på svensk rätt redogöras. För att åstadkomma denna redogörelse krävs en viss beskrivning av de svenska koncernbidragsreglerna samt EG-rättens utformning. Dock ges ingen närmare beskrivning annat än vad som krävs för att belysa domens konsekvenser för Sverige.

Koncernbidragsreglerna som helhet behandlas genom en övergripande presentation för att sedan i högre grad ta upp 2a § i 35 kapitlet Inkomstskattelagen. Bestämmelsen är ett steg för svensk skattelagstiftning att nå förenlighet med EG-fördraget. Uppsatsen belyser heller inte vare sig själva beräkningen vid förlustutjämnning eller den redovisningsmässiga delen av koncernbidrag då detta befinner sig utanför uppsatsens syfte.

1.6 Metod

Uppsatsen tillämpar den traditionella rättsdogmatiska metoden. Härmed beskriver, förklarar och analyserar uppsatsen gällande rätt. Aktuella rättsregler tolkas och genom studier av relevant rättspraxis behandlas själva tillämpningen av reglerna⁷.

Även om uppsatsen behandlar ett ämne som diskuterats under flera år så bygger dagens debatt och likaledes denna uppsats, företrädesvis på EG-domstolens utslag i ett fall som först nyligen avgjorts. Härav är den tillämpliga doktrinen på området begränsad varefter rättspraxis från EG-domstolen och det svenska rättsväsendet utgjort huvuddelen av det material som krävts för att uppnå uppsatsens syfte.

Som grund för att besvara uppsatsens forskningsfråga och därmed uppnå uppsatsens syfte har ett antal, för området dominerande, rättsfall belysts. Rättsfallen bidrar till diskussionen kring huruvida medlemsstaternas lagstiftning är förenlig med EG-fördraget samt huruvida lagändringar kan komma att vara aktuella. I avsikt att underlätta för läsaren samt infria nämnda syfte inom en ändlig tidsfaktor har rättsfallen dock endast refererats i korthet.

1.7 Fortsatt disposition

I andra kapitlet görs en överskådlig beskrivning av de svenska koncernbidragsreglerna. Olika definitioner på området behandlas varefter förutsättningarna för koncernbidrag presenteras. En inblick ges även gällande den nya 2a paragrafen med vilken Sverige tagit ett steg närmare en internationell anpassning av koncernbidragsreglerna. Viss rättspraxis på området berörs varefter betydelsen av den nya paragrafen slutligen behandlas.

Tredje kapitlet behandlar EG-rätten och dess påverkan av den europeiska integreringen. En inblick i de olika rättskällorna ges och EG-rättens olika delar behandlas med utgångspunkt av EG-rättens påverkan i Sverige. Slutligen berörs de olika rättsprinciper som är av betydelse för denna framställnings ämnesområde.

⁷ Peczenik 1995:33f

Med kapitel fyra görs den mest djupgående behandlingen av de rättsfall uppsatsen belyser, gällande det brittiska detaljhandelsföretaget Marks & Spencer som med sitt mål i EG-domstolen utgjort centrum för dagens debatt kring gränsöverskridande förlustutjämning.

I det femte kapitlet behandlas ett antal av EG-domstolens övriga internationella diskrimineringsfall med ambitionen att klarlägga de argument som framförts från nationella lagstiftare och EG-domstolen i frågan kring berättigande av inskränkningar gällande EG-fördragets etableringsfriheter.

Sjätte kapitlet utgår från svenska förhållanden och behandlar två svensk rättsfall för att påvisa EG-rättens påverkan på svensk rätt.

I kapitel sju analyseras de eventuella effekter Marks & Spencer domen medför i förhållande till svensk rätt. Bland annat behandlas frågan kring huruvida behovet av förändring av de svenska koncernbidragsreglerna är aktuellt.

Med kapitel åtta presenteras de slutsatser framställningen resulterat i, främst utifrån den analys som åstadkommit i kapitel sju.

2 Koncernbidrag

I detta kapitel behandlas koncernbidrag i allmänhet. Det grundläggande begreppet koncern beskrivs ur såväl det civilrättsliga som det skatterättsliga perspektivet. Koncernbidragsreglerna enligt Inkomstskattelagens 35 kapitel beskrivs varvid den största vikten läggs vid den nya 2a paragrafen i Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

2.1 Civilrättslig definition enligt Aktiebolagslagen (ABL)

Den civilrättsliga definitionen av en koncern erhålls genom nya Aktiebolagslagens 1 kapitel 11 § (2005:551). Enligt denna paragraf är aktiebolaget ett moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderbolaget.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern. Med koncernföretag avses i ABL företag i samma koncern.

2.2 Skatterättslig definition enligt Inkomstskattelagen (IL)

I Sverige utgör en koncern inte ett skattesubjekt utan varje enskilt bolag utgör istället ett självständigt skattesubjekt. För att valet av organisationsform inte skall styras av skattemässiga överväganden finns särskilda regler som under vissa förutsättningar medger att inkomster får föras över från ett svenskt företag till ett annat företag inom samma koncern genom koncernbidrag. Med andra ord sker inkomstöverföringen mellan ett moderbolag och ett dotterbolag eller mellan två dotterbolag. Ett koncernbidrag är en renodlad inkomstöverföring som är vederlagsfri. Koncernbidrag utgörs inte av ersättning för tjänster eller varor som tillhandahållits givaren. Överföringen får med andra ord inte följas av en motprestation.

Bestämmelserna om koncernbidrag regleras huvudsakligen i skattelagstiftningen. Lämnas koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag krävs dock, enligt ABL, att bidraget ryms inom utdelningsbara medel. Om ett koncernbidrag istället lämnas från moderbolaget i koncernen till dotterbolaget är det oklart om det, enligt ABL, krävs att bidraget ryms inom utdelningsbara medel. Vidare finns det inga skattemässiga begränsningar för hur stort ett

koncernbidrag får vara, det kan till och med vara så stort att en förlust uppkommer. Ett koncernbolag kan både lämna och ta emot bidrag samma beskattningsår.⁸

Förutsatt att vissa förutsättningar uppfylls behandlas koncernbidraget som en avdragsgill omkostnad hos givaren och en skattpliktig intäkt hos mottagaren. Syftet med koncernbidragsreglerna (IL 35 kap) är att möjliggöra fullständig resultatutjämnning inom helägda koncerner så att skattebelastningen för koncernen vare sig är större eller mindre än om verksamheten bedrivits som ett enda bolag.⁹

2.3 Förutsättningar för koncernbidrag

För att koncernbidrag skall vara avdragsgilla och inte få någon skatterättslig verkan hos mottagaren ställs det ett antal förutsättningar som alla måste vara uppfyllda. Förutsättningarna är också beroende av i vilket förhållande det givande och det mottagande företaget står till varandra. Dessa förutsättningar beskrivs i Inkomstskattelagens 35 kapitel 2 §, 2a § och 3 §.

För att ett koncernbidrag skall behandlas som en avdragsgill kostnad hos givaren och en skattpliktig intäkt hos mottagaren krävs det att företagen har ett kvalificerat koncernförhållande, vilket innebär att moderföretaget skall inneha ett ägande på mer än 90 % av andelarna i dotterföretaget (helägt dotterföretag).

Det är ägandet av andelar och inte röstetalet som är avgörande. Se dock RÅ 2002 ref. 24 där en aktieägare genom konvertibla skuldebrev kom att äga mer än 90 % av andelarna i företaget. I detta fall ansåg regeringsrätten att skatteflyktslagen var tillämplig och att företaget inte ansågs vara ett moderbolag enligt IL 35 kap 2 §.¹⁰ Anledningen till att gränsen sattes vid 90 % är att man enligt 1944 års aktiebolagslag kunde tvångsinlösa resterande del av aktierna och därmed bli den ende aktieägaren.¹¹

⁸ SKV, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, del 3, s. 180

⁹ Lodin et al, 2005:353

¹⁰ RÅ 2002 ref. 24

¹¹ SKV, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, del 3, s. 184

I Inkomstskattelagens 35 kapitel 3 § (IL) finns ytterligare sex förutsättningar som måste vara uppfyllda mellan moderföretag och dotterföretag för att avdragsrätt på koncernbidrag skall kunna ges.

1. Den första förutsättningen är att inte alla företag kan utnyttja koncernbidragsreglerna eftersom varken givaren eller mottagaren får vara privatbostadsföretag eller investmentföretag.
2. Givaren och mottagaren måste också redovisa bidraget i självdeklarationen vid samma års taxering och detta skall göras öppet. Givarens och mottagarens räkenskapsår måste inte sammanfalla men bidraget skall redovisas samma taxeringsår för att förhindra att koncernens vinster överförs för att förskjuta beskattningen ett år framåt. Detta skulle kunna ske om företagets beskattningsår inte skulle taxeras samtidigt.
3. Ett dotterföretag måste vara helägt under hela givarens och mottagarens beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag. Denna regel är till för att stoppa att företag med hög vinst under beskattningsåret skall kunna köpa andelar i förlustföretag och därmed kvitta resultaten mot varandra. Företaget måste vara förvärvat senast bokslutsdagen föregående år för att koncernbidrag skall kunna ges med skatterättslig verkan.
4. Mottagaren skall inte enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2a § andra meningen. Ett företag som har hemvist i en utländsk stat inom EES¹² enligt ett avtal och är skattskyldigt i Sverige för näringsverksamheten som koncernbidraget hänförs till får ta emot koncernbidrag (se vidare avsnitt 2.4).
5. Näringsverksamheten som koncernbidraget hänförs till får inte vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. För att kunna utnyttja koncernbidragsreglerna måste man vara skattskyldig i Sverige, annars är risken att kapitalet förs över till länder där skatten är lägre.

¹² EU-medlemsstaterna samt Norge, Liechtenstein och Island

6. Om bidraget lämnas från dotterföretag till moderföretaget, skall utdelning från dotterföretaget under beskattningsåret inte tas upp hos moderföretaget. För att ett dotterföretag skall kunna ge koncernbidrag till moderföretaget krävs det att modern är frikallat från skattskyldighet enligt reglerna om näringsbetingade andelar i 24 kap IL. Detta för att företaget inte skall kunna undgå kedjebeskattning som skall utgå i vissa fall.

2.3.1 Särskilda förutsättningar för koncernbidrag

Förutom förutsättningarna ovan finns det särskilda förutsättningar som skall uppfyllas för att avdragsrätt skall inträda i vissa speciella fall. Dessa fall styrs av reglerna i IL 35 kap. 4-8 §§ där lagen tar upp: bidrag mellan helägda dotterföretag, bidrag mellan företag som kan fusioneras, bidrag som kan förmedlas, ändrade ägarförhållanden och dispens.

Enligt IL 35 kap. 4 § skall ett koncernbidrag som lämnas mellan två helägda dotterföretag till samma moderföretag dras av om förutsättningarna i IL 35 kap 3 § p.1-5 är uppfyllda och moderföretaget är ett investment- eller förvaltningsföretag, utdelningen under beskattningsåret från det dotterföretag som ger koncernbidraget inte skall tas upp av moderföretaget, eller utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget skall tas upp av moderföretaget.

Bidrag mellan företag som kan fusioneras regleras i IL 35 kap. 5 § som meddelar att ett koncernbidrag till ett företag annat än ett helägt dotterföretag skall dras av om förutsättningarna i 3 § p. 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena är sådana att under mottagarens och givarens hela beskattningsår hade mottagaren kunnat uppgå i moderföretaget genom fusion. En fusion anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 % av aktierna i ett dotterföretag, men inte annars.

IL 35 kap. 6 § reglerar huruvida koncernbidrag skall ha kunnat förmedlas. Koncernbidrag skall dras av om givaren kunnat lämna ett koncernbidrag till ett annat företag med rätt till avdrag enligt IL 35 kap 3 § p. 3, 4 och 5 och bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag kunnat förmedlas till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande

företag har avdragsrätt på det vidarebefordrade avdraget. Kan koncernbidrag inte lämnas mellan något mellanled blir koncernbidraget inte avdragsgillt hos givaren.

Bestämmelser om ändrade ägareförhållanden regleras i IL 35 kap. 7 §. Koncernbidrag får dras av även om ägarförhållandena ändrats inom en koncern under beskattningsåret. Sker en ändring i ägandeförhållandet inom koncernen och koncernbidrag kunnat ske om de gamla förhållandena fortfarande gällt skall detta jämföras med ägande hela året.

Regeringen får medge dispens enligt IL 35 kap. 8 § om att ett koncernbidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om en eller flera förutsättningar i dess bestämmelser om koncern inte uppfylls, om bidraget lämnas från ett svenskt företag till ett annat svenskt företag som givaren har intressegemenskap med, om bidraget lämnas för en näringsverksamhet som är av väsentlig betydelse ur samhällsekonomisk synpunkt och om bidraget redovisas öppet.

2.4 Ny föreskrift 2a §

Innan den nya bestämmelsen i 2a § infördes ansågs koncernbidrag bara gälla för svenska koncernföretag som enligt IL 35 kap 2 § är moderföretag i en koncern genom att äga mer än 90 % av andelarna i ett svensk aktieföretag eller svensk ekonomisk förening. För att få lämna koncernbidrag krävs även att vissa andra förutsättningar, vilka nämnts i föregående avsnitt, uppfylls. Koncernbidrag kan lämnas mellan svenskt moderföretag och svenskt dotterföretag, mellan två helägda svenska dotterbolag samt mellan svenska företag som kan fusioneras. Koncernbidrag kan även förmedlas mellan svenska företag och svenskt företag med dispens. När det gäller utlandsägda koncernföretag fick man före införandet av 2a § inte lämna koncernbidrag mellan dessa svenska koncernföretagen trots att det utlandsägda företaget hade svenskt fast driftställe.

Den 1 januari 2001 trädde en ny bestämmelse i kraft, genom lag (2000:1341) om ändring i Inkomstskattelagen. Bestämmelsen började gälla vid 2002 års taxering och återfinns i IL 35 kap 2a §; Vid tillämpning av bestämmelserna i 2a § skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant svenskt företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som

koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren då denne är ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

2.4.1 Grund för införandet av 2a §

I proposition 2000/01:22¹³ föreslogs förändringar för att anpassa svensk lagstiftning till EG-rätten. De föreslagna förändringarna var direkt föranledda av förbudet om inskränkning av etableringsfriheten enligt artikel 43 (tidigare 52) i EG-fördraget. Detta innebär att både nationella och utländska företag skall behandlas lika när det gäller förutsättningarna att etablera sig inom EES. Ett svenskt företag som anses ha hemvist i en stat inom EES skall behandlas lika som vilket annat företag med hemvist i en stat inom EES om företaget är skattskyldigt för sin verksamhet i Sverige.

I artikel 24 i OECD:s modell för skatteavtal finns ett diskrimineringsförbud mellan avtalsslutande stater, vilket innebär att man inte får behandla företag med hemvist i en annan avtalsslutande stat på annat sätt än vad man behandlar företagen i den egna avtalsslutande staten. Ett driftställe för ett företag i en annan avtalsslutande stat får heller inte behandlas sämre än de företagsdriftställen som har hemvist i den egna avtalsslutande staten. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastad.¹⁴

I och med Sveriges inträde i Europeiska Unionen har många affärsmöjligheter öppnat sig. Detta kräver att man nu inte bara konkurrerar med svenska företag utan även utländska företag i Sverige såväl som ute i Europa. För att bli konkurrenskraftiga på den europeiska marknaden krävs det att man etablerar sig i fler länder än Sverige, detsamma gäller för de utländska företagen. Detta betyder att alltfler utländska inslag av företag finns i koncernerna idag. Därför är det mycket betydelsefullt att man inte försvårar etableringarna över gränserna.

¹³ Proposition 2000/01:22 vol.1 s.72

¹⁴ Mattsson, 2004:206ff

Detta mycket på grund av den betydelse en etablering har för det svenska näringslivet och att Sverige därmed anses attraktivt för utländska investerare. Det avgörande valet av etableringsland skall för en investerare inte vara den svenska skattelagstiftningen. Ett stort skäl till ändringen av skattelagstiftningen är att begränsningar i lagstiftningen inte haft någon effekt på grund av alla skatteavtal Sverige skrivit med andra länder. I dessa avtal har det införts icke-diskrimineringsklausuler som innebär att ett utlandsägt svenskt företag och utländska företag med fast driftställe i Sverige skall behandlas lika med ett svenskägt företag.¹⁵

2.4.2 Rättspraxis

Regeringsrätten har i ett flertal rättsfall behandlat frågor kring gränsöverskridande koncernbidrag. Koncernbidrag som genom ickediskrimineringsklausuler i skatteavtal mellan Sverige och annat land, fått skatterättslig effekt trots begränsningar i koncernbidragsreglerna.

I RÅ 1987 ref. 158 var frågan huruvida två dotterföretag med driftställe i Sverige, med ett holländskt moderföretag, kunde lämna och ta emot koncernbidrag mellan varandra. Regeringsrätten ansåg att dotterföretagen kunde göra detta på grund av ett skatteavtal med en ickediskrimineringsklausul mellan Sverige och Nederländerna.¹⁶

I RÅ 1993 ref. 91 I behandlade regeringsrätten huruvida koncernbidrag kunde lämnas mellan två svenska företag med ett mellanliggande utländskt företag (Amerikanskt företag). Företag A var ett svenskt företag som indirekt genom ett amerikanskt företag B ägde samtliga andelar i ett svenskt företag C. Regeringsrätten ansåg att Företag A kunde, med avdragsrätt, ge koncernbidrag till Företag C.¹⁷

I RÅ 1993 ref. 91 II gällde fallet ett tyskt och ett schweiziskt företag som tillsammans ägde två svenska företag. Frågan var om de två svenska företagen kunde lämna koncernbidrag mellan varandra med skatterättslig verkan utan hinder från att det fanns både ett tyskt och ett schweiziskt företag i företagsgruppen. Till både Tyskland och Schweiz fanns skatteavtal med diskrimineringsförbud. Regeringsrätten fann att de båda skatteavtalens diskrimineringsförbud

¹⁵ Proposition 2000/01:22 vol.1 s. 72

¹⁶ RÅ 1987 ref. 158

¹⁷ RÅ 1993 ref. 91 I

skulle behöva användas samtidigt för att avdrag skulle kunna göras. Eftersom bestämmelserna i varje skatteavtal är avsedda att tillämpas enbart avtalsstaterna emellan och inte gentemot en stat som inte är avtalspart kunde ingen sådan tillämpning godtas.¹⁸

I ett fall ställde företagen AB X och AB Y frågan till Skatterättsnämnden huruvida de kunde lämna koncernbidrag med skatterättslig verkan till varandra. Orsaken var att ett holländskt och ett tyskt företag, helägda av AB X, ägde vardera 15 % av andelarna i AB Y. Till följd av AB X ägande i AB Y och de båda utländska företagen medförde detta att AB X ägande i AB Y uppgick till nämnda 90 %, vilket innebär möjlighet för koncernbidrag med skatterättslig verkan. Skatterättsnämnden ansåg att skatteavtalen till de båda länderna skulle behöva tillämpas samtidigt. Bestämmelserna i varje skatteavtal är dock endast avsedda att tillämpas avtalsstaterna emellan och inte i förhållande till tredje land (Jmf RÅ 1993 ref. 91 II ovan). Ärendet gick vidare till Regeringsrätten (RÅ 2000 ref. 17) som begärde förhandsavgörande från EG-domstolen. EG-domstolen yttrade i sitt utfall den 18 november 1999¹⁹ att det inte var förenligt med artikel 43 (tidigare 52) till 48 (tidigare 58) i EG-fördraget med en lagstiftning som utgör ”hinder för att samma skattelättnader vägras för bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i den medlemsstaten, när det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater med vilka den första medlemsstaten har ingått dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul”. Regeringsrätten ändrade Skatterättsnämndens förhandsbesked i enlighet med EG-domstolens dom.²⁰

I skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland utläses att avtalet skall gälla ”liknande företag”. I RÅ 1996 ref. 69 ställdes Skatterättsnämnden frågan huruvida två svenska systerföretag kunde ge och ta emot koncernbidrag mellan varandra då moderföretaget var tyskt. Det tyska moderföretaget (Kommanditgesellschaft auf Aktien; KGaA) hade ingen liknande företagsform jämfört med Sverige (AB) eftersom det i Tyskland finns en företagsform där det bredvid aktieägarna står två eller tre bolagsmän som är personligt ansvariga för företagets skulder. I Sverige ansåg skatterättsnämnden att koncernbidrag inte kunde lämnas med skattemässig verkan. De svenska företagen var inte ”liknande företag”. Regeringsrätten ändrade Skatterättsnämndens förhandsavgörande med motiveringen att den tyska

¹⁸ RÅ 1993 ref. 91 II

¹⁹ Mål C-200/98, X AB och Y AB mot Riksskatteverket, 1999

²⁰ RÅ 2000 ref. 17

bolagsformen skulle reglerades under samma förhållanden som tyska aktiebolag samt kunde ingå koncerngemenskap liknande en svensk koncern.²¹

I RÅ 1998 ref. 49 ägs de svenska dotterföretagen B och C av ett cypriotiskt offshorebolag A. Företaget B äger företag D men skall avyttra samtliga aktier i D till C. Avyttringen föranleder ingen inkomstbeskattning för företag B. Enligt förhandsbesked kommer företag B kunna lämna och ta emot koncernbidrag från företag D. För att skatteeffekterna skall bli som avsedda mellan de svenska företagen och moderföretaget A måste diskrimineringsförbudet i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern vara tillämpligt om ägardiskriminering (dåvarande art 22 p. 4, nuvarande art 24 p. 6 OECD-avtalet). Cypriotisk rätt har hämtat sina huvuddrag från engelsk rätt varefter ett cypriotiskt limited liability company är likt ett brittiskt (Ltd) eller svenskt aktiebolag. Ett cypriotiskt offshorebolag skiljer sig från ett svenskt aktiebolag främst genom att man bara avlägger 4,25 % i bolagskatt. I regeringsrätten gjorde man bedömningen att ett cypriotiskt offshorebolag med andra beskattningsregler inte hindras från att likställas med svenska aktiebolag vid en tillämpning av diskrimineringsförbudet i avtalet.²²

2.4.3 Betydelsen av de nya reglerna

De nya reglerna innebär att om förutsättningarna för koncernbidrag uppfylls så kan två utländska företag inom EES, med fast driftställe i Sverige, lämna koncernbidrag till varandra. Ett tyskt företag med fast driftställe i Sverige kan exempelvis lämna koncernbidrag till ett Schweiziskt dotterföretag med fast driftställe i Sverige.

Genom de nya reglerna tar Sverige ett steg närmare att i sin skattelagstiftning överensstämma med de internationella bestämmelserna. Ett svenskt företag kan nu likställas med ett utländskt företag inom EES. För att avdragsrätten på koncernbidrag skall kvarstå finns kravet på att givare och mottagare måste vara skattskyldiga för sin näringsverksamhet i Sverige. Detta krav finns i de flesta skatteavtal varefter detsamma gäller företag utanför EES-området. Ett skatteavtal med USA kan exempelvis innebära att koncernbidrag kan lämnas mellan ett svenskt företag och ett helägt amerikanskt dotterföretag med fast driftställe i Sverige om det

²¹ RÅ 1996 ref. 69

²² RÅ 1998 ref. 49

finns ett diskrimineringsförbud i avtalet. Utländska företag med hemvist i EES skall enligt IL 35 kap. 2a § behandlas som svenska företag.

3 EG-rätten

I detta kapitel behandlas den europeiska integrering där unionens medlemsländer, ur juridiskt perspektiv, kommit att utvecklas och harmoniseras i förhållande till varandra utifrån den gemenskapsrätt som vidkommer unionen, den så kallade EG-rätten, i vilken de flesta av EU:s lagar ingår. Kapitlet tar upp de fördrag som utgör grunden för det europeiska samarbetet och belyser även EG-rättens verkan i Sverige. Vidare behandlas principer kring likabehandling, diskriminering och etableringsfrihet vilka utgör viktiga delar för välgång avseende EU:s inre marknad. Kapitlet avslutas med ett avsnitt gällande lagharmonisering och rättssamarbete.

3.1 Den europeiska integreringen

Redan efter det andra världskriget började formerna för ett närmare politiskt samarbete mellan de europeiska länderna etableras.²³ Då var drivkraften att uppnå fred mellan Europas länder, en drivkraft som idag utvecklats till en gemenskap där 25 europeiska medlemsländer verkar tillsammans i politiska och ekonomiska frågor. Grundpelaren i gemenskapen utgörs av tullunionen och den gemensamma, inre marknaden.²⁴

EU-samarbetet bygger på ett antal mellanstatliga avtal som ingåtts gemensamt mellan medlemsländerna. Dessa så kallade fördrag visar vilka principer som skall gälla för EU-samarbetet och hur EU:s institutioner skall fungera samt vad EU får fatta beslut om och hur lagstiftningsprocessen skall fungera.

3.2 Rättskällorna

EG-rätten kan indelas i primär- och sekundärrätt. Båda kategorierna utgörs huvudsakligen av skriven EG-rätt och benämns förstahandsrättskällor. Till andrahandsrättskällorna räknas bland annat arbetsordningar som antagits av institutionerna och överenskommelser dem emellan. Vidare förekommer resolutioner och aktionsprogram antagna av rådet men även källor utanför fördraget, dvs. allmänna rättsprinciper, kan vara tillämpliga.²⁵ Domstolens egen rättspraxis kan sägas utgöra en särskild rättskälla och är den överlägset viktigaste källan i den oskrivna

²³ Pålsson & Quitzow 1993:20

²⁴ http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardTemplate____1636.aspx

²⁵ Droège & Lysén 1997:82f

EG-rätten. Härutöver är den omfattande EG-rättsliga doktrinen av stor betydelse och åberopas ofta av generaladvokaterna. Sedvänja har däremot ännu inte accepterats av EG-domstolen som en rättskälla inom EG-rätten.²⁶

3.2.1 Primärrätt

I EG-rättsliga sammanhang benämns fördragen *primärrätt* och grunden för det europeiska samarbetet utgörs i första hand av de så kallade grundfördragen, vilka är de mest centrala:

1. Fördraget den 18 april 1951 om upprättandet av Europeiska kol- och stålgemenskapen, EKSG-fördraget, som trädde i kraft den 24 juli 1952. (Fördraget upprättades för en period av femtio år och upphörde alltså att gälla den 23 juli 2002).
2. Fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska [ekonomiska] gemenskapen, EG-fördraget (EGF) eller Romfördraget, som trädde i kraft den 1 januari 1958. (I fördraget uttrycks exempelvis grunden för den inre marknaden, tullunionen och jordbrukspolitiken. Fördraget kan beskrivas som ett ramfördrag och gäller på obegränsad tid).
3. Fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska atomenergigemenskapen, Euratom-fördraget, som trädde i kraft den 1 januari 1958. (Genom fördraget grundades ett samarbete på kärnenergiområdet. Fördraget gäller på obegränsad tid).
4. Fördraget den 7 februari 1992 om Europeiska unionen, EU-fördraget, som trädde i kraft den 1 november 1993. (Fördraget tillkom genom Maastrichtfördraget och härmed bildades den Europeiska unionen. Fördraget gäller på obegränsad tid).^{27&28}

Över tiden har därefter ändringar och tillägg gjorts på grundfördragen genom ett antal ändringsfördrag tillsammans med de anslutningsfördrag som upprättats varje gång en ny medlemsstat tillkommit. Alla dessa fördrag utgör den så kallade *primärrätten* och kan liknas

²⁶ Strömholm 1996:396

²⁷ Droege & Lysén 1997:12f

²⁸ http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate____2184.aspx

vid EU:s grundlagar. Samtliga fördrag finns i svensk översättning och är publicerade i SFS 1994:1501.²⁹

Inom *primärrätten* ingår vissa EG-rättsliga principer vilka reflekterar avsikten med denna uppsats. En sådan artikel, som därtill betecknas som en huvudprincip inom EG-rätten, är artikel 12 EGF (tidigare 6) i vilken det föreskrivs att all diskriminering pga. nationalitet skall vara otillåtlig.³⁰ Även artikel 43 (tidigare 52) till 48 (tidigare 58) är av betydelse för denna framställning då de behandlar EU:s fria etableringsrätt som utgjort en viktig utgångspunkt vid bedömningen av Marks & Spencer fallet.

3.2.2 Sekundärrätt

EG-fördraget (EGF) eller Romfördraget som det också kallas är det mest övergripande av fördragen och brukar, som redan nämnts, beskrivas som ett ramfördrag. Fördragets målinriktade och allmänt hållna bestämmelser fylls ut och preciseras genom den så kallade *sekundärrätten*, dvs. ur fördraget härledd rätt. För att EU skall kunna anta en ny lagstiftning måste en rättslig grund för detta återfinnas i fördragen. Ministerrådet (Europeiska unionens råd; rådet) är EU:s högsta beslutande organ och har, enligt EGF, befogenheter att utfärda sådan lagstiftning, som binder medlemsländerna. Givetvis måste *sekundärrätten* tolkas i överensstämmelse med den primära rätten.³¹ Skulle det uppkomma en konflikt har primärrätten företräde sekundärrätten³².

De olika lagstiftningsformerna av *sekundärrätt* (förordningar, direktiv, beslut, rekommendationer och yttranden) står delvis reglerade i artikel 249 (tidigare 189) EGF och samlas dessutom i Europeiska gemenskapernas officiella tidning (EGT) som är gemenskapens författningssamling.³³

En förordning som har trätt i kraft gäller omgående och likadant i samtliga medlemsländer som en del av den nationella lagstiftningen. Förordningens direkta tillämplighet innebär att

²⁹ Droege & Lysén 1997:12f

³⁰ Hagsgård 1996:22

³¹ Pålsson & Quitzow 1993:27

³² Hagsgård 1996:23

³³ Droege & Lysén 1997:15

den till alla delar är bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat och ska tillämpas av domstolar och myndigheter som direkt gällande rätt och kan åberopas av enskilda. Då medlemslandets nationella regler avviker från gällande förordning är det förordningen som gäller. Ett direktiv riktar sig endast till medlemsstaterna och har som mål att harmonisera de nationella lagarna. Ett direktiv förelägger vad medlemsstaterna skall uppnå inom en viss tidsperiod men lämnar åt medlemsstaterna att själva avgöra hur. Om medlemsstatens nationella lagstiftning redan uppfyller kraven för direktivet behövs alltså ingen åtgärd från medlemslandet. Om ett medlemsland inte har antagit de lagar som direktivet kräver när tidsgränsen passerat så gäller direktivet istället för den lagstiftning som borde finnas i medlemsstaten. Ett beslut gäller direkt för de medlemsländer samt fysiska eller juridiska personer som beslutet hänför sig till och har ingen allmän giltighet utan endast individuell giltighet. Rekommendationer och yttranden är två typer av icke-bindande rättsakter vilket innebär att medlemsländerna inte är skyldiga att följa dem. Dock uppnår de vissa indirekta effekter, exempelvis genom att EG-domstolen använder dem som stöd vid tolkning av EG-rätten.³⁴

3.3 EG-rättens verkan i Sverige

Flertalet av EU:s lagar ingår i den så kallade EG-rätten; gemenskapsrätten. Utmärkande för EG-rätten är att EU:s egen domstol, EG-domstolen, fastställer hur reglerna ska tydas och förstås. Då EU:s institutioner inte är överens gällande hur reglerna skall följas kan de vända sig till EG-domstolen. Detsamma gäller för medlemsstater som inte kommer överens.

EG-rätten består huvudsakligen av fyra delar:

1. Fördragen, dvs. primärrätten som är grunden för EG-rätten och innehåller EG-rättens grundprinciper och ger EU:s institutioner rätt att anta följeregler, dvs. sekundärrätt.
2. Rättsakterna; sekundärrätten.

³⁴ http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardTemplate____2900.aspx

3. Internationella avtal. EG är en juridisk person och kan härmed ingå avtal med länder och organisationer utanför EU. Denna rätt grundar sig på EG-fördraget, och avtalen blir därmed en del av gemenskapsrätten.
4. EG-domstolens rättspraxis, dvs. EG-domstolen visar genom olika domar hur EG-rättens regler ska tolkas vilket sedan är vägledande för framtida mål, och därmed en del av gällande EG-rätt.³⁵

Sedan den 1 januari 1995 (SFS 1994:2063) tillämpar Sverige EG-rätten som en del av svensk rätt. Som rättskällefaktor kan EG-domstolens rättspraxis ses ur två perspektiv; dels förhållandet inom EU:s instansordning, dvs. förstainstansrätten och EG-domstolen, dels samarbetsförhållandet mellan EG-domstolen och medlemsstaternas nationella domstolar. Förstainstansens avgöranden kan överklagas till EG-domstolen endast avseende rättsfrågor varefter EG-domstolen kan sägas ha en överinstans prejudikatbildande funktion. I förhållande till medlemsländernas nationella myndigheter är dock EG-domstolens ställning inte hierarkiskt överordnad utan sidoordnad med förtroendet att vara den högste uttolkaren av EG-rätten.³⁶

Frågan kring de gemenskapsrättsliga reglernas företräde gentemot nationell rätt regleras inte i något av unionens fördrag men har fastslagits av EG-domstolen bland annat i det svenska HD-avgörandet; Gharehveran.³⁷ Efter att ha inhämtat förhandsavgörande från EG-rätten fann HD att europarätten ger företräde framför nationell rätt.³⁸ Härigenom får europarätten betydligt starkare effekt i Sverige än vad som normalt gäller vid internationella överenskommelser.³⁹

3.3.1 Förhandsavgörande

Eftersom företag och enskilda medborgare har rätt att åberopa gemenskapsrätten inför nationella domstolar finns det en risk att gemenskapsrätten tolkas olika. Då en domstol i något

³⁵ http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate____2186.aspx

³⁶ Strömholm 1996:377

³⁷ NJA 2002 s 75, ang. förhandsavgörandet mål C-4441/99, RSV mot Soghra Gharehveran (REG 2001, s I-7687)

³⁸ Bernitz & Kjellgren 2002:83

³⁹ Ibid. 2002:1

medlemsland blir tveksam gällande på vilket sätt en regel i EG-rätten skall tydas och förstås, kan medlemslandets domstol fråga EG-domstolen och be om ett förhandsavgörande enligt artikel 234 (tidigare 177) i EGF⁴⁰. Detta för att tillförsäkra att nationella myndigheter och domstolar tillämpar och tolkar EG-rätten enhetligt. I förhandsavgörandet förklarar EG-domstolen hur regeln skall uppfattas i hela unionen. Inte bara den domstol som ställt frågan utan samtliga domstolar i unionens medlemsländer skall alltså följa denna förklaring som härav blir vägledande och utgör rättspraxis. Förhandsavgörandet får en prejudicerande verkan vilket innebär att då en rättsakt blir ogiltigförklarad saknar den nationella domstolen rätten att använda bestämmelsen som grundats på en ogiltigförklarad gemenskapsrättshandling.

3.3.2 Generaladvokaten

De nio generaladvokaterna är högt kvalificerade jurister som rent formellt tillhör EG-domstolen och har som uppgift att ge motiverade förslag till avgörande i de mål som EG-domstolen behandlar. Dessa yttranden syftar bland annat till att ge en fördjupad analys av målets juridiska aspekter samt ge opartiska och oavhängiga förslag till avgörande i EG-domstolen.⁴¹ Vanligast är att förslaget följs av EG-domstolen men det finns inget som hindrar EG-domstolen att inta en helt annan ståndpunkt än generaladvokaten.⁴² Generaladvokaternas avgöranden kan ses som avgöranden i första instans och som kan omprövas direkt av EG-domstolen.⁴³

3.4 Grundläggande rättsprinciper

En viktig och ofta åberopad rättskälla inom EG-rätten är grundläggande rättsprinciper, av vilka vissa numera är kodade medan andra endast framgår av EG-domstolens praxis.⁴⁴ Indelningen kan grovt göras i två olika grupper; principer i fördragen samt principer härledda

⁴⁰ Bernitz et al 2004:68

⁴¹ <http://www.notisum.se/template/index.asp?iMenuID=557>

⁴² Bernitz & Kjellgren 2002:72

⁴³ Strömholm 1996:379

⁴⁴ Bernitz & Kjellgren 2002:104

ur folkrätten och gemensamma rättstraditioner. Principerna används av EG-domstolen dels vid tolkning av EG-rätten, dels för att skapa rätt.⁴⁵

Nedan berörs en av dessa grundläggande principer, där urvalet baserats på principens relevans gentemot denna uppsats avgränsningsområde.

3.4.1 Likabehandlingsprincipen

Likabehandlingsprincipen, även kallad nondiskrimineringsprincipen, utgör en av huvudprinciperna inom EG-rätten och innebär att all diskriminering på grund av nationalitet ska vara förbjuden. Principen återfinns i artikel 12 (tidigare 6) EGF:

”Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.”

Diskrimineringsförbudet innebär att fysiska såväl som juridiska personer hemmahörande i andra medlemsstater inte skall behandlas annorlunda än det egna landets medborgare eller företag. Detta kan ses som en grund för att uppnå en fungerande inre gemensam marknad med öppen marknadsekonomi och fri konkurrens enligt artikel 4.1 (tidigare 3 a) EGF. Diskrimineringsförbudet konkretiseras inom många områden av EG-fördraget, särskilt i reglerna kring de fyra friheterna där exempelvis den fria etableringsrätten utgör en viktig grundpelare.⁴⁶

3.5 Etableringsfrihet

En viktig del av medlemsstaternas internationalisering, och det därmed ökade europeiska handelsutbytet, utgörs av den ökade företagsetableringen över nationsgränserna. Grunden för företagens fria rörlighet utgörs av etableringsfriheterna, vilka regleras i artiklarna 43-48

⁴⁵ Droege & Lysén 1997:85

⁴⁶ Ibid. 1997:93

(tidigare 52-58) EGF.⁴⁷ Dessa är i sig en kodifiering av den generella likabehandlingsprincipen i artikel 12 (tidigare 6) EGF. Etableringsfriheten innebär rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag i en annan medlemsstat.⁴⁸ Huvudregeln är att det skall råda likhet i etableringsförutsättningarna, dvs. att det skall råda likhet mellan inhemska rättssubjekt och rättssubjekt från andra medlemsstater, såväl fysiska som juridiska personer, beträffande förutsättningarna att få etablera sig. Diskrimineringsförbudet för etablering gäller såväl privaträttsliga som offentliga verksamhetsområden och ställer krav på lagstiftningen, den faktiska rättstillämpningen samt tillämpad praxis.⁴⁹

3.5.1 Kriterier för inskränkning av etableringsfriheten

I EG-fördragets andra artikel (tidigare 2) belyses gemenskapens uppgift att framkalla en gemensam inre marknad samt en ekonomisk och monetär union. För att uppnå dessa mål skall gemenskapen fullfölja en politik som uppfyller kriterierna i artikel 3 (tidigare 3) och 4 (tidigare 3 a) EGF. Enligt 3.1 c (tidigare 3.1 c) EGF kännetecknas en inre marknad av att hindren för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna. I förslaget till avgörande i Marks & Spencer målet menar generaladvokat M. Poiares Maduro att den politik som förs inte får leda till att internationella situationer behandlas mindre förmånligt än nationella och att medlemsstaterna härmed inte längre kan bortse från dessa kriterier vid tillämpningen av dess nationella politik.⁵⁰

En av EG-domstolens uppgifter är att undersöka huruvida EG-rättens diskrimineringsförbud infrias, i fall då två situationer behandlas olika ur skattesynpunkt. Det finns en omfattande rättspraxis gällande diskriminering enligt etableringsfriheterna i artiklarna 43-48 (tidigare 52-58) EGF, som tydligt markerar att utländska bolag inte skall särbehandlas i jämförelse med inhemska bolag.

⁴⁷ Droege & Lysén 1997:241

⁴⁸ Ibid. 1997:242

⁴⁹ Bernitz & Kjellgren 2002:220

⁵⁰ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey, 2005; p.37

I det så kallade avoir fiscal-målet⁵¹ skapade EG-domstolen en metod för att avgöra huruvida diskriminering förekommer. Detta var det första inkomstskattemålet som avgjorts av EG-domstolen avseende EG-fördragets diskrimineringsförbud.⁵² Bakgrunden i målet var att Frankrikes nationella lagstiftning inte medgav skattekrediter vid aktieutdelning till utländska försäkringsbolags filialer och kontor i Frankrike på de villkor som gällde för försäkringsbolag med säte i Frankrike för den utdelning på aktier i franska bolag som dessa filialer och kontor fick. Frankrike anförde ett flertal olika argument till varför detta inte skulle anses strida mot diskrimineringsförbuden i EGF. EG-domstolen avgjorde först huruvida åtgärden stred mot artikel 43 (tidigare 52) EGF och sedan huruvida det möjligen fanns särskilda kriterier som skulle kunna rättfärdiga denna åtgärd. I avgörandet konstaterade EG-domstolen att åtgärden stred mot artikel 43 (tidigare 52) samtidigt som man inte kunde finna några omständigheter som kunde rättfärdiga den diskriminerande skattekrediten.

I fallet Saint-Globain ZN⁵³ gällde frågan huruvida vissa skatteförmåner gällande beskattning av andelar och aktieutdelning endast kunde utnyttjas av bolag med hemvist i Tyskland enligt tysk lagstiftning. Dessa regler medförde att bolag som hade filialer men inte hemvist i Tyskland, inte omfattades av skatteförmånerna. Även här fann EG-domstolen att åtgärden stred mot artiklarna 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) EGF.

Målet Royal Bank of Scotland⁵⁴ hänför sig till en brittisk bank med filial i Grekland vars vinst blev hårdare beskattad än de grekiska bankerna. EG-domstolen ansåg att skillnaden i skattesats utgjorde diskriminering på grund av nationalitet vilket strider mot etableringsfriheterna och därmed artikel 12 (tidigare 6) samt 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) EGF.

I Schumacker-fallet⁵⁵ nekades en belgisk medborgare samma skatteförmåner som arbetstagare bosatta i Tyskland då han som bosatt i Belgien och belgisk medborgare erhöll inkomst från Tyskland. Efter tolkning av artikel 48 (tidigare 58) EGF fastställde EG-domstolen att Tyskland i detta fall diskriminerat den belgiska medborgaren då denne fräntagits samma skattemässiga förmåner som arbetstagare bosatta i Tyskland.

⁵¹ Mål C-270/83, Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken, 1986

⁵² Bergmann & Köhlmark 2004:317

⁵³ Mål C-307/97, Compagnie de Saint-Globain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt

⁵⁴ Mål C-311/97, Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio; grekiska staten, 1999

⁵⁵ Mål C-279/93, Finanzamt Köln-Alstadt mot Roland Schumacker, 1995

Det så kallade ICI målet⁵⁶ belyser inskränkningar för koncernbidrag mellan medlemsstater. Tillsammans med Wellcome Foundation Ltd hade ICI ett konsortium som ägde ett holdingbolag. Då holdingbolaget främst ägde aktier i utländska bolag och då brittisk lagstiftning krävde att majoriteten av holdingbolagets dotterbolag hade säte i Storbritannien, vägrades ICI göra avdrag för förluster som uppkommit i holdingbolaget. EG-domstolen gick på samma linje som ICI och menade att den nationella lagstiftningen stred mot etableringsfriheten. EG-domstolen påpekade dock att EG-rätten inte har något förbud mot diskriminering i förhållande till tredje land, varefter frågan inte faller inom gemenskapsrättens tillämpningsområde.⁵⁷ I dessa förhållanden kan istället OECD:s modellavtal användas för att bedöma huruvida det förekommer diskriminering enligt diskrimineringsförbuden i dubbelbeskattningsavtalen.

I det så kallade Lankhorst målet⁵⁸ hade Lankhorst-Hohorst GmbH av sitt nederländska moderbolag fått ett lån som var förenat med en garanti om eftergift av kravet på återbetalning under vissa villkor. På grund av tyska regler mot underkapitalisering beskattades räntan på lånet som förtäckt utdelning eftersom det främmande kapitalet var mer än tre gånger så stort som bolagskapitalet. De tyska reglerna var kopplade till rätten till s.k. skattecredit, vilken inte omfattade bolag som ägdes från utlandet. Tyska regeringen framhöll att reglerna mot underkapitalisering även gällde då tyska moderbolag ställde ut motsvarande garantier. EG-domstolen ansåg i sin dom den 12 december 2002 att de tyska reglerna stred mot artikel 43 (tidigare 52) i EG-fördraget gällande etableringsfrihet.

Syftet med kriterierna i artikel 3 (tidigare 3) och 4 (tidigare 3 a) EGF är enligt generaladvokat M. Poiares Maduro att hindra medlemsstaterna från att vidta eller bevara åtgärder som gynnar handeln inom en medlemsstat på bekostnad av handeln mellan medlemsstaterna.⁵⁹

⁵⁶ Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc; ICI, mot Kenneth Hall Colmer; HM Inspektör of Taxes, 1998

⁵⁷ Ibid.; p. 32

⁵⁸ Mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt, 2002

⁵⁹ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey, 2005; p.39

3.6 Lagharmonisering

Ett betydelsefullt led i unionens integrationssträvanden utgör harmonisering av medlemsländernas nationella lagstiftning. Med harmonisering avses inte en total förenlighet av rättsläget utan ett inbördes närmande där medlemsstaterna undanröjer olikheter i de nationella rättsreglerna för att tillfredsställa den gemensamma inre marknadens funktion enligt artikel 3.1 (tidigare 3.1) EGF. Grundförutsättningen för den inre marknaden är att alla aktörer har samma konkurrensförutsättningar oavsett i vilken del av EU de är verksamma.⁶⁰

Arbetet med att harmonisera medlemsstaternas regelverk har gått trögt varefter EG-domstolen i ett antal uppmärksammade rättsfall undanröjt ett flertal nationella bestämmelser som hindrat den fria rörligheten. Exempelvis har EG-domstolen slagit fast att en vara som lagligen får säljas eller en tjänst som lagligen får erbjudas i en medlemsstat också måste godtas i en annan. Denna metod att uppnå har harmonisering kallas *negativ harmonisering*. I artiklarna 94-97 (tidigare 100-102) EGF indikeras även metoden för *positiv harmonisering* då EU givits befogenhet att utforma gemensamma regler för hela unionen.⁶¹

Vanligen genomförs harmoniseringsåtgärderna på detta sistnämnda sätt, genom utfärdande av direktiv vilka förpliktigar medlemsstaterna att ändra sin lagstiftning i enlighet med direktiven.⁶² Exempelvis har det tidigare utformats direktiv för att harmonisera skattesystemen mellan moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, genom direktiv 90/435/EEG den 23 juli 1990. Enligt direktivet kan det vara nödvändigt att inom gemenskapen skapa förutsättningar liknande dem som råder på en inre marknad för att säkerställa en väl fungerande gemensam inre marknad samt en ekonomisk och monetär union. Enligt direktivet missgynnas vanligtvis moderbolag med dotterbolag belägna i en annan medlemsstat i jämförelse med moderbolag vars dotterbolag finns belägna inom staten. Ur konkurrenssynpunkt skulle neutrala skatteregler istället leda till ökad produktivitet och effektivitet samt en förbättring av den internationella konkurrensförmågan.

Kommissionen har även presenterat ett förslag till direktiv angående frågan kring gränsöverskridande förlustutjämning. Förslaget har dock ännu ej godkänts varpå nya

⁶⁰ Bernitz & Kjellgren 2002:301

⁶¹ Droege & Lysén 1997:183

⁶² Bernitz & Kjellgren 2002:301

förhandlingar skall ske mellan medlemsstaterna. Avsaknaden av klarheten i frågan har enligt EU-kommissionen besvärat den fria handeln inom EU⁶³ varpå EG-domstolens dom i Marks & Spencer målet, som behandlas i kommande kapitel, av många anses utgöra en efterlängtat fingervisning.

⁶³ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey, 2005; p.3

4 Marks & Spencer målet (C-446/03)

I detta kapitel beskrivs dagens mest aktuella och omdebatterade rättsfall på det internationella skatteområdet, gällande det brittiska detaljhandelsbolaget Marks & Spencer. Detta är det idag mest angelägna rättsfallet och kommer därför att behandlas mer ingående i förhållande till övriga rättsfall uppsatsen behandlar. Med sin prejudicerande verkan ger domen en fingervisning av hur EG-rättens etableringsfriheter och skatterättsliga principer skall tolkas.

Den centrala frågan i fallet gäller huruvida de brittiska bestämmelserna om koncernbidrag; rätten att överföra förluster inom en koncern, strider mot EG-rättens etableringsfriheter vilka regleras i artiklarna 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) EGF. Detta då de den brittiska lagstiftningen endast medger avdragsrätt för de bolag inom koncernen som har hemvist alternativt bedriver näringsverksamhet genom ett fast driftsställe i Storbritannien.

4.1 Bakgrund

Fallet gäller det brittiska bolaget Marks & Spencer som är en av de största detaljhandlarna i Förenade kungariket (Storbritannien och Nordirland) inom konfektion, hushållsartiklar, livsmedel och finansiella tjänster. Efter att år 1975 börjat etablera sig i andra stater kom bolaget att, i slutet av 1990-talet, inneha ett nätverk av dotterbolag och franchisingsystem med försäljningsställen i mer än 36 länder.⁶⁴

Under mars månad år 2001 offentliggjorde Marks & Spencer att bolaget skulle upphöra med sin verksamhet på den europeiska kontinenten efter att ha lidit förluster sedan mitten av 1990-talet. Den 31 december överläts dotterbolaget i Frankrike till en utomstående medan de övriga dotterbolagen upphörde med all affärsverksamhet.⁶⁵ Efter avvecklingen ansökte Marks & Spencer hos den brittiska skattemyndigheten, HM Inspektör of Taxes David Halsey, om att få göra koncernavdrag för de förluster som uppkommit i dotterbolagen i Belgien, Tyskland och Frankrike under räkenskapsåren 1998-2001.⁶⁶

⁶⁴ Nytt från revisorn, nr 1, 2006, s.4

⁶⁵ EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.21

⁶⁶ Pressmeddelande nr 107/05 CVRIA Luxembourg 13 december 2005 Domstolens dom i mål C-446/03

Den brittiska lagstiftningen (Income and Corporation Tax Act 1988; ICTA) tillåter att koncernbolag med hemvist i Förenade kungariket utjämnar vinster och förluster inom koncernen. Denna möjlighet gäller dock inte dotterbolag som inte har hemvist i Förenade kungariket och inte bedriver ekonomisk verksamhet där.⁶⁷ Med motiveringen att koncernavdrag endast kan beviljas för förluster som uppkommit inom Förenade kungariket, avslogs härmed det avdragsyrkande Marks & Spencer begärt då de aktuella dotterbolagen varken hade sin hemvist eller sitt fasta driftsställe i Storbritannien.

Beslutet överklagades till Special Commissioners of Income Tax; skattedomstolens första instans, där Marks & Spencer anförde att den brittiska lagstiftningen om koncernbidrag stred mot EG-rättens etableringsfrihet enligt artikel 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) EGF. Skattedomstolen ogillade överklagandet varpå skattemyndighetens beslut fastställdes. Beslutet överklagades slutligen till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division som beslutade att vilandeförklara målet och begära ett förhandsavgörande av EG-domstolen,⁶⁸ i vilket följande tolkningsfrågor i korthet ställdes:

- Huruvida den brittiska lagstiftningen utgör en inskränkning av rätten till fri etablering då moderbolag med dotterbolag i andra medlemsstater undantas rätten till förlustutjämnning genom koncernbidrag samtidigt som moderbolag med dotterbolag, som har samma hemvist som moderbolaget, kan tillämpa koncernavdraget?
- Huruvida den brittiska lagstiftningen, i det fall den anses vara en inskränkning av den fria etableringsrätten, kan anses motiverad utifrån de skäl som erkänns i EG-rätten?⁶⁹

4.2 Brittisk lagstiftning

Den brittiska skattelagstiftningen regleras i 1988 års Income and Corporation Tax Act (ICTA). Enligt artiklarna 6.1 och 11.1 ICTA utgår bolagsskatt på vinster som uppstår i bolag hemmahörande i Förenade kungariket eller bedriver affärsverksamhet där genom en filial eller ett fast driftsställe. Enligt artikel 8.1 ICTA framgår att bolag med hemvist i Förenade

⁶⁷ Aktuell EG-rätt från Mannheimer Swartling, europerspektiv nr. 1, januari 2006 s.3

⁶⁸ Nytt från revisorn, nr 1, 2006, s.4

⁶⁹ EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.26

kungariket skall beskattas för sina inkomster i hela världen vilket innebär att även resultatet från bolagets filialer samt fasta driftställe i utlandet skall ingå i bolagets beskattningsbara resultat. För de bolag som inte har hemvist i Förenade kungariket följer, enligt artikel 11.1 ICTA, skyldighet att betala bolagsskatt endast på vinster från filialer eller fasta driftsställen som är hemmahörande i Förenade kungariket. Då eventuell dubbelbeskattning är aktuell medges avräkning för den skatt som erlagts i utlandet.

Enligt artikel 208 ICTA är utdelning som ett moderbolag hemmahörande i Förenade kungariket, erhåller från sitt dotterbolag som också är hemmahörande i denna medlemsstat inte skattpliktig till skillnad från utdelning som erhålls från ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat.⁷⁰

Storbritanniens skattelagstiftning stadgar att varje bolag i en koncern utgör ett eget specifikt skattesubjekt som endast beskattas för sitt resultat. Från denna huvudregel finns dock två undantag som medför möjlighet till resultatutjämning i de brittiska koncernerna. Dels har ett utländskt dotterbolag möjlighet att lämna utdelning i form av hela sin vinst till det brittiska moderbolaget varmed denna vinst anses ha uppkommit i moderbolaget och beskattas i detsamma. Dels ges möjligheten för bolag att, genom så kallat koncernavdrag, föra över sina förluster till ett annat bolag i koncernen där förlusten kvittas mot vinst varmed det givande bolaget förbrukat sin rätt att utnyttja alternativt spara förlusten. Det är denna sistnämnda bestämmelse som i Marks & Spencer målet tagits upp för prövning.

I likhet med det brittiska systemet för förlustutjämning är principen bakom de svenska koncernbidragsreglerna att skapa skattemässig neutralitet mellan olika verksamheter som antingen bedrivs i ett enda bolag eller genom flera olika bolag inom en koncern. För att koncernbidrag skall medföra en skatterättslig effekt måste både det givande och det mottagande bolaget vara skattskyldiga i Sverige vilket innebär att svenska bolag inte kan erhålla avdrag för koncernbidrag till dotterbolag med förluster inom EU. Trots de lagtekniska skillnaderna mellan de svenska och brittiska koncernbidragsreglerna, anses de grundläggande bestämmelserna vara desamma vilket medför Marks & Spencer målets påverkan på svensk rätt och en möjlig ändring av de svenska koncernbidragsreglerna.⁷¹

⁷⁰ EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.3-11

⁷¹ Lindström-Ihre, Skattenytt 2004:315ff

4.3 Gemenskapsrätten

Vid bedömningen av den övergripande frågan i Marks & Spencer målet, gällande huruvida rätten till fri etableringsrätt inskränkts, tillämpas de kriterier som tidigare berörts i avsnitt 3.5. Vid tillämpningen av kriterier för etableringsfriheten kan inskränkningen som målet behandlar delas in i två delar:

1. Inskränkning till följd av vald företagsform för dotterbolag i utlandet.
2. Inskränkning till följd av vald etableringsort för dotterbolag.

EG-domstolens första bedömningsfråga gäller huruvida det är en inskränkning av etableringsfriheten att dotterbolag i en annan medlemsstat inte behandlas på samma sätt som filial i annan medlemsstat. I tidigare fall har EG-domstolen fastställt att diskriminering pga. valet av företagsform inte får förekomma.⁷² I dessa fall har frågan dock rört diskriminering förenad med val av etableringsort och ej enbart val av företagsform. Beträffande Marks & Spencer regleras filialer och dotterbolag olika i den brittiska lagstiftningen beroende på att dotterbolag behandlas som självständiga juridiska personer varefter det inte förekommer någon samlad beskattning eller resultatutjämnning mellan dessa företag. EG-fördragets bestämmelser kring etableringsfrihet syftar dock inte till att skapa enhetlighet för de olika etableringsformernas regelverk utan istället säkerställa en skatteneutralitet vid utövandet av etableringsfriheten.⁷³ Etableringsfriheten hindrar härmed inte att juridiska personer behandlas olika då de befinner sig i olika rättsliga situationer varpå den brittiska lagstiftningen inte kan anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten enligt EG-domstolens första bedömningsfråga.

Härmed återstår frågan kring huruvida det är en inskränkning av etableringsfriheten att behandla dotterbolag inom medlemsstaten annorlunda än dotterbolag i annan medlemsstat. Den brittiska lagstiftningen har i detta fall en utflyttningsrestriktion som medför att bolag som bildar dotterbolag i annan medlemsstat inte behandlas på samma sätt som om dotterbolaget bildats i Storbritannien. I tidigare rättsfall har denna restriktion inte godtagits av EG-domstolen.⁷⁴

⁷² Se exempelvis mål C-311/97 under avsnitt 3.5.1

⁷³ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey, 2005; p.49

⁷⁴ Se exempelvis mål C-264/96 under avsnitt 3.5.1

4.4 Argument för inskränkning av etableringsfriheten

Den brittiska regeringen har i sitt anförande, till varför inskränkningen av EG-fördragets etableringsfrihet skulle vara berättigad, framhållet tre argument. Första argumentet var den minskning av skatteintäkterna som skulle bli resultatet av att koncernavdraget medgavs och som skulle leda till budgetproblem för de berörda medlemsstaterna. Detta argument avslogs dock redan av generaladvokaten då EG-domstolen, i tidigare rättsfall, fastslagit att detta inte kan räknas till de tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en inskränkning som strider mot en grundläggande frihet.⁷⁵

Övriga argument som i tidigare rättsfall ansetts kunna berättiga inskränkningen av EG-fördragets etableringsfrihet är hänsyn till ökade kontrollsvårigheter, den skattemässiga territorialitetsprincipen samt behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.

4.4.1 Kontrollsvårigheter

Problemen med att kontrollera uppgifter i andra medlemsstater har i flera fall påpekats vara en orsak till varför det skulle vara berättigat att inskränka den fria etableringsrätten. Då medlemsstaterna, genom direktiv 77/799/EEG, förbundit sig att arbeta för att underlätta det gränsöverskridande informationsflödet, har EG-domstolen konstaterat att en inskränkning utifrån argumentet gällande kontrollsvårigheter aldrig kan anses vara berättigad varmed detta argument följaktligen inte heller varit aktuellt i Marks & Spencer målets bedömning.

4.4.2 Territorialitetsprincipen

Principen innebär att medlemsstaten inte beviljar någon skatteförmån då man inte har beskattningsrätt för objektet i fråga. Den brittiska regeringen har anført att då man inte kan beskatta intäkterna i de utländska dotterbolagen kan inte heller avdrag göras för dess förluster och menar samtidigt att denna princip erkänts i EG-domstolens rättspraxis.⁷⁶ I det så kallade Futura målet har det dock endast fastslagits att det finns ett behov av att beakta de krav som

⁷⁵ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey, 2005; p.56

⁷⁶ Se exempelvis mål C-250/95 under avsnitt 5.2

följer av samexistensen av medlemsstaternas självständiga skattesystem och att dessa krav förutsätter att konkurrerande skattesystem kan kompromissa.⁷⁷ Detta medför i sin tur att det krävs en anknytning till skattesubjektets nationalitet eller till inkomsternas källa för att beskattning skall vara möjlig. Detta pga. bolagens strävan efter beskattning i det land som tillhandahåller mest fördelaktig beskattning.

Territorialitetsprincipens syfte är dock inte att kringgå gemenskapsrätten utan istället att förhindra behörighetskonflikter. Som medlemsstat och förbunden till EG-fördraget har, i det här fallet, Storbritannien accepterat de fria rörligheterna som bl.a. innebär beaktande av transnationella situationer. I sitt utfall slår EG-domstolen visserligen fast att territorialitetsprincipen är tillämplig såväl i gemenskapsrätten som i den nationella rätten och att dess tillämpning resulterar i en situation där moderbolag i en stat inte beskattas för vinster som uppkommer i ett dotterbolag i en annan stat. Men enligt domstolen motiverar detta inte att koncernavdrag begränsas till att enbart gälla förluster som uppkommit i bolag med hemvist i det aktuella moderbolagsstaten.⁷⁸

4.4.3 Skattesystemens inre sammanhang

Att säkerställa skattesystemets inre sammanhang innebär tillåtelse att inskränka på de fria rörligheterna då det i annat fall skulle innebära oberättigade angrepp på de nationella skattesystemens inneboende systematik.⁷⁹ I tidigare rättsfall har EG-domstolen behandlat frågan och konstaterat att inskränkningen kan vara berättigad då det av lagstiftningen tydligt framgår att det, som förutsättning för en skatteförmån, även föreligger krav på beskattning.⁸⁰ I enlighet med denna rättspraxis har argumentet anförts vara aktuellt också gällande det koncernavdrag Marks & Spencer begärt.

Generaladvokat M. Poiares Maduro har i sitt förslag till avgörande i Marks & Spencer målet pekat på att syftet med koncernavdraget är att förhindra skattemässiga effekter till följd av valet att bilda en koncern vilket innebär att såväl positiva som negativa effekter skall förhindras. Koncernavdraget innebär rätt att överföra förluster mellan bolagen i koncernen

⁷⁷ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey, 2005; p.60

⁷⁸ EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.36 och 40

⁷⁹ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey, 2005; p.66

⁸⁰ Se exempelvis mål C-204/90 under avsnitt 5.1

varefter det överförande bolaget förlorar sin avdragsrätt och förlusterna inte längre kan användas. Härmed neutraliseras den fördel som det mottagande bolaget tillgodoräknas. Den gränsöverskridande förlustutjämnningen i Marks & Spencer fallet medför dock en risk att förlusten utnyttjas två gånger då avdraget dels medges för det mottagande bolaget, dels för det överförande bolaget, varpå syftet med koncernavdragsreglerna kringgås. I syfte att förhindra detta scenario skulle en inskränkning av den fria etableringsrätten kunna vara berättigad.

Viktigast att poängtera är dock att EG-domstolen vid bedömningen i Marks & Spencer fallet, hur det än må vara, *inte* valde att arbeta med just denna rättfärdigande grund, trots tidigare rättspraxis.

4.5 Domstolens bedömning

Efter beaktande av generaladvokatens förslag till målets avgörande framhöll EG-domstolen till en början att den brittiska lagstiftningen utgör en inskränkning av den fria etableringsrätten, enligt artikel 43 (tidigare 52) i EG-fördraget. Detta då lagstiftningen innebär att förluster som uppkommit i ett dotterbolag hemmahörande i samma stat som moderbolaget ur skattesynpunkt behandlas annorlunda än förluster som uppkommit i ett utländskt dotterbolag. Lagstiftningen avskräcker således från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater. Vidare konstaterar EG-domstolen att en sådan inskränkning av etableringsfriheten bara är berättigad då dess syfte är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. I ett sådant fall krävs dessutom att tillämpningen av bestämmelsen säkerställer att det eftersträvade syftet uppfylls och dessutom inte går utöver vad som är nödvändigt för denna uppfyllelse. Medlemsstaterna har kortfattat, med EG-domstolens utslag, fått till godkännande tre berättigande grunder för bestämmelser som innebär en inskränkning av etableringsfriheten;

1. Bestämmelserna tryggar fördelningen av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna så att vinster och förluster ges en symmetrisk hantering inom samma skattesystem,⁸¹

⁸¹ EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.43

2. Bestämmelserna förebygger att förluster används två gånger,⁸² vilket är möjligt då förlusterna beaktas såväl i den medlemsstat där moderbolaget har sin hemvist som i de medlemsstater där dotterbolagen har sin hemvist,
3. Bestämmelserna förhindrar risken för skatteundandragande, vilket är möjligt då förlusterna inte beaktas i de medlemsstater där dotterbolagen har sin hemvist utan istället organiseras på så sätt inom koncernen att förlusterna tillställs bolag i medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och där värdet på förlusterna ur skattesynpunkt således är högst.⁸³

Mot bakgrund av dessa berättigande grunder konstaterar EG-domstolen i sitt utfall att den brittiska lagstiftningen inte anses strida mot EG-rättens krav på fri etableringsrätt. Domstolen menar att lagstiftningen avser att uppnå ett legitimt syfte vilket överensstämmer med EG-fördraget och kan underbyggas av tvingande hänsyn till allmänintresset.⁸⁴

Däremot fann domstolen att den brittiska lagstiftningen, under vissa förutsättningar, trots allt strider mot proportionalitetsprincipen vilket innebär att den brittiska lagstiftningen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas. Följaktligen fastslår domstolen att det strider mot den fria etableringsrätten att utesluta, i Marks & Spencer fallet beskrivna, avdragsmöjlighet för moderbolaget då ett dotterbolag i en annan medlemsstat uttömt möjligheterna att beakta förlusterna där

- under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och tidigare beskattningsår, samt
- när det inte finns någon möjlighet att utnyttja förlusterna för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget eller av en utomstående, vilket särskilt gäller då dotterbolaget överlåts till den utomstående parten.⁸⁵

Då ett moderbolag i en medlemsstat visar för skattemyndigheten att ovanstående villkor är uppfyllda, strider det alltså mot den fria etableringsrätten att förvägra detta bolag möjligheten

⁸² EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.47

⁸³ Ibid.; p.49

⁸⁴ Dahlberg, Skattenytt 2006, s.144

⁸⁵ Nytt från revisorn, nr 1, 2006, s.4

att från dess beskattningsbara vinst göra avdrag för förluster uppkomna i dess utländska dotterbolag. EG-domstolen framhåller också att fastän frågor gällande direkta skatter faller inom medlemsstaternas behörighetsområde, är dessa likafullt skyldiga att åtlyda gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet.⁸⁶

4.6 Domslut

Artiklarna 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) EGF utgör idag inte hinder för att lagstiftningen i en medlemsstat utesluter möjligheten för ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat att från sin beskattningsbara vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i ett dotterbolag beläget i en annan medlemsstat trots att denna avdragsmöjlighet föreligger för dotterbolag belägna i samma stat som moderbolaget.

Det strider dock mot artiklarna 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) EGF att utesluta denna avdragsmöjlighet i en situation där dotterbolaget i den andra medlemsstaten har uttömt möjligheterna att i denna stat beakta förlusterna under föregående, nuvarande eller framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående⁸⁷, vilket är särskilt aktuellt vid överlåtelse av dotterbolaget. Inskränkningen har ur EG-domstolens proportionalitetsbedömning alltså ansetts strida mot EG-fördragets fria etableringsrätt i artikel 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) varefter Marks & Spencers talan bifalles.⁸⁸

⁸⁶ Pressmeddelande nr 107/05 CVRIA Luxembourg 13 december 2005 Domstolens dom i mål C-446/03

⁸⁷ EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.55

⁸⁸ Barenfeld, Svensk skattetidning, 2006 nr 1, s.32

5 EG-domstolens övriga diskrimineringsfall

I detta kapitel behandlas fyra rättsfall där frågan om diskriminering utgör startpunkten. De tre inledande fallen härrör från internationellt belägna bolag för att sedan följas av ett diskrimineringsfall med svensk härkomst. Samtliga fallen har dock en väsentlig internationell betydelse då de rör frågan huruvida medlemsstaternas nationella skattelagstiftning bryter mot EG-fördragets artiklar gällande fria rörligheter och huruvida dessa inskränkningar i så fall kan anses vara berättigade.

Utöver Marks & Spencer målet i kapitel 4 har i avsnitt 3.5.1 ett antal internationella diskrimineringsfall redan berörts för att belysa de kriterier som enligt artiklarna 3 (tidigare 3) och 4 (tidigare 3 a) EGF skall infrias av den europeiska gemenskapens medlemsländer i målet att framkalla en gemensam inre marknad samt en ekonomisk och monetär union. Nedan behandlas ytterligare fyra rättsfall utifrån en mer ingående ambition för att klarlägga de argument som framförts från nationella lagstiftare och EG-domstolen i frågan kring berättigande av inskränkningar gällande EG-fördragets etableringsfriheter.

5.1 Bachmann målet (C-204/90)⁸⁹

Målet handlar om den tyska medborgaren Hanns-Martin Bachmann som var anställd i Belgien och belgiska staten. Bachmann nekades från sin sammanlagda inkomst av tjänst för åren 1973-76 göra avdrag för premier i Tyskland avseende sjuk- och invaliditetsförsäkringar och en livförsäkring. Försäkringsavtalen hade ingåtts innan Bachmann fick anställning i Belgien. Avslagsbeslutet grundar sig på att endast frivilliga sjuk- och invaliditetsförsäkringar som betalas till ett av Belgien erkänt ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringspremier för pensions- och livförsäkringar som betalas i Belgien får dras av på inkomst av yrkesutövning.

Beslutet överklagades av Bachmann till Cour d'appel i Bryssel men överklagandet avslogs. Bachmann väckte då sin talan vid Cour de cassation som begärde ett förhandsavgörande från EG-domstolen avseende huruvida bestämmelserna i den belgiska lagstiftningen var förenliga med dåvarande artiklarna 48 (nuvarande 39), 59 (nuvarande 49), 67 (nu upphävd) och 106 i Romfördraget; EG-fördraget.

⁸⁹ Mål C-204/90, Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten (1992)

Den belgiska regeringen anförde att bestämmelserna i fråga tillämpas utan åtskillnad när det gäller nationalitet på belgiska arbetare och arbetare med medborgarskap i andra medlemsstater som väljer att behålla tidigare tecknade försäkringar i utlandet. Påståendet att bestämmelserna är till särskild nackdel för skattebetalare med medborgarskap i andra medlemsländer ansågs av regeringen fullständigt sakna grund.

Belgiska staten anförde också att även om medborgare från andra medlemsländer inte får göra avdrag för försäkringspremier i annat medlemsland på den totala skattpliktiga inkomsten, så utgör i gengäld pensioner, räntor, kapital eller återköpsvärde som försäkringsgivaren utbetalar till dem som uppfyller nämnda avtal inte skattpliktig inkomst.

Den belgiska staten anförde också att de ifrågavarande bestämmelserna om sjuk- och invaliditetsförsäkringar inte utgör ett hinder för fri rörlighet för arbetstagare. Den som vill ta anställning i Belgien kan utan svårighet säga upp sin tidigare försäkring och ta en ny i Belgien och därmed få avdragsrätt för premierna. Bestämmelserna motiveras genom att de krävs för att upprätthålla en bra skattekontroll och att det är svårt eller till och med omöjligt att kontrollera alla intyg om att försäkringspremier har betalats till försäkringsbolag i annan medlemsstat. Belgiska staten framhöll också vikten av att medborgare i andra medlemsländer kompenseras genom att pension, räntor, kapital och återköpsvärde inte är skattpliktig inkomst för dessa medborgare. Skulle försäkringspremierna få dras av skulle ovanstående belopp beskattas.

EG-domstolen ansåg att en arbetare som arbetat i en medlemsstat och som senare anställs eller söker anställning i en annan medlemsstat har för det mesta tecknat försäkringsavtal i den förstnämnda staten. Därför riskerar bestämmelserna i fråga att vara till nackdel för sådana arbetstagare som i allmänhet är medborgare i andra medlemsstater. Belgiska regeringens argument om att bestämmelserna inte utgör hinder för fri rörlighet för arbetare ansåg EG-domstolen inte vara godtagbara och kunde därmed ej utgöra grund för att inskränka artikel 48 (nuvarande 39) i EG-fördraget. Att en person måste säga upp sitt försäkringsavtal i en medlemsstat för att teckna ett nytt i den andra medlemsstaten, trots att det ligger i hans intresse att behålla försäkringen, utgör, på grund av åtgärder och utgifter detta medför, ett hinder för hans fria rörlighet.

EG-domstolen hänvisar till rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område för att kontrollera om betalningar har gjorts i en annan medlemsstat när sådana betalningar behöver beaktas för att möjliggöra en riktig beskattning av inkomst, det vill säga att upprätthålla en effektiv skattekontroll. EG-domstolen tillägger att direktivet inte ger medlemsstaterna någon skyldighet att samarbeta om det enligt deras lagstiftning inte är tillåtet för den behöriga myndigheten att samla in och använda information för staternas egna syften. Det anses dock inte utgöra någon grund för att vägra avdrag för försäkringspremierna.

Ett kompensationssystem som skall kompensera förlusten av skatteintäkter genom att avdraget från den totala skattpliktiga inkomsten för premier gällande livförsäkringar medför beskattning av pensions-, ränte- eller kapitalbelopp som utbetalas av försäkringsgivarna, kräver att medlemsstaterna kan få skatten på de belopp som utbetalas av försäkringsgivarna. EG-domstolen anser inte detta vara en garanti nog för att försäkringsgivarna betalar denna skatt. Bortsett från att det kan vara svårt för en medlemsstat att få veta om försäkringsgivaren gjort utbetalningar samt dess belopp, så är det inte uteslutet att skäl som hänför sig till allmän ordning kan åberopas för att förhindra indrivning av skatten. Med hänsyn till ovan erkänner EG-domstolen att bestämmelserna kan vara nödvändiga för att säkerställa sambanden i skattesystemen. Bestämmelserna strider därför inte mot artikel 48 (nuvarande 39) EG-fördraget.

EG-domstolen är noga med att understryka att bestämmelserna utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster. Bestämmelser som kräver att försäkringsgivaren skall vara etablerad i en medlemsstat för att de försäkrade i den staten skall ha rätt till vissa avdrag avskräcker de försäkrade från att vända sig till försäkringsgivare i annan medlemsstat och utgör därför ett hinder i friheten att tillhandahålla tjänster. EG-domstolen anser att ett krav på etablering ändå är förenligt med artikel 59 (nuvarande 49) EG-fördraget.

EG-domstolens dom säger att bestämmelserna utgör en inskränkning mot artiklarna 48 (nuvarande 39) och 59 (nuvarande 49) EG-fördraget, men att de anses vara berättigade av hänsyn till behovet av att säkerhetsställa sambandet i det tillämpliga skattesystemet. Dåvarande artiklarna 67 (nu upphävd) och 106 i EG-fördraget utgjorde inte hinder för en sådan lagstiftning.

5.2 Futura målet (C-250/95)⁹⁰

Målet handlar om Futura Participations SA (Futura), hemvist i Paris och Futuras luxemburgska filial Singer (Singer) och den luxemburgska skattemyndigheten beträffande ett antal frågor om beskattning, särskilt fastställelse av beskattningsunderlaget avseende Singers inkomst för räkenskapsåret 1986.

Den luxemburgska domstolen ställde frågan till EG-domstolen gällande huruvida artikel 52 (nuvarande 43) i EG-fördraget förhindrar att en medlemsstat nekar en begärd överföring av förluster, som uppkommit av en skattskyldig som har en filial i denna stat utan att ha hemvist där. Frågan rörde dels villkoret att förluster skall ha ett ekonomiskt samband med den skattskyldiges inkomster i denna stat, dels villkoret att den skattskyldige, under det räkenskapsår förlusterna uppstått, i denna stat med hänsyn till den verksamhet som utövats där har fullgjort bokföring och bevarat räkenskapsmaterial i enlighet med de luxemburgska bestämmelserna på området. Det finns med andra ord två villkor som måste vara uppfyllda vid överföring av förluster enligt de luxemburgska bestämmelserna, villkoren om ekonomiskt samband och bokföring.

Det första villkoret behandlar att förlusterna skall ha ekonomiskt samband med inkomsterna i den beskattande medlemsstaten, så att endast de förluster som uppkommer i en sådan skattskyldigs verksamhet som inte har hemvist inom denna stats territorium överförs. Det gäller även att då frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall dessa inte mindre respektera gemensamrätten vid utövandet av dessa befogenheter och därför hindra varje form av öppen eller dold diskriminering på grund av nationalitet.

I den luxemburgska lagen föreskrivs det att skattskyldiga med hemvist i landet skall beskatta samtliga sina inkomster utan att beskattningsunderlaget begränsas till den luxemburgska verksamheten. Beskattningsunderlaget för dessa skattskyldiga är i stort sett de vinster och förluster som utgår från deras luxemburgska verksamhet. Det finns undantag i vilka fall en del av, eller i vissa fall samtliga inkomster utanför Luxemburg inte beskattas i detta land. Däremot vid beräkning av beskattningsunderlaget för skattskyldiga utan hemvist i landet, beaktas endast de förluster som utgår från deras luxemburgska verksamhet vid beräkning i

⁹⁰ Mål C-250/95, Futura Participations SA och Singer mot administration des contributions (1997)

denna stat. Detta överensstämmer med den skatterättsliga territorialitetsprincipen och anses inte vara öppen eller dold diskriminering vilket är förbjudet enligt EG-fördraget.

Det andra villkoret gällande bokföringen innebär att den skattskyldiges bokföring skall vara i enlighet med de luxemburgska bestämmelserna på området. Bokföringen av förluster som har uppstått under räkenskapsåret och för vilka avdrag yrkas, skall ha fullgjorts i den medlemsstat den skattskyldige beskattas, avseende verksamhet i denna stat. Ett sådant villkor utgör ett hinder i den mening som avses i artikel 52 (nuvarande 43) i EG-fördraget för den rätt att etablera sig som ett företag har, vilket enligt bestämmelsen i artikel 58 (nuvarande 48) EG-fördraget skall likställas med en fysisk person som är medborgare i en medlemsstat och önskar upprätta filial i en annan medlemsstat än den där företaget har sitt säte.

Det luxemburgska villkoret medför att ett sådant företag som vill kunna överföra sin filials eventuella förluster, tvingas fullgöra en särskild bokföring för filialens verksamhet enligt skattelagstiftningen i det land där filialen har sin hemvist samtidigt som företagets egen bokföring skall upprättas i den medlemsstat där företaget är beläget.

I målet påpekar den luxemburgska och brittiska regeringen att en nationell åtgärd, som villkor två, är nödvändig för att det skall vara möjligt för skattemyndigheten att kunna kontrollera storleken på den beskattningsbara inkomsten i en medlemsstat.

Kommissionen anser däremot att om syftena med det andra villkoret skulle vara lagliga enligt EG-fördraget, skulle detta villkor ändå inte vara nödvändigt för att syftena skulle kunna förverkligas. De luxemburgska myndigheterna skulle kunna kontrollera förlusternas storlek genom att använda sig av den bokföring som fullgjorts av den skattskyldige som inte har hemvist där företaget har sitt säte. Dessutom skulle dessa myndigheter alltid i enlighet med rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område, alltid kunna vända sig till myndigheterna i en annan medlemsstat för att erhålla alla upplysningar som den kan behöva för att fastställa en skattskyldigs skatt.

EG-domstolen ansåg, i motsats till kommissionen, att syftena med det andra villkoret inte skulle uppfyllas om de luxemburgska myndigheterna skulle vara tvungna att använda sig av beräkningar som gjorts av den skattskyldige i enlighet med en annan medlemsstats regler, för

att kontrollera storleken på de olika belopp som ingår i beskattningsunderlaget. Detta innebär att luxemburgska myndigheter i princip har frångått varje möjlighet att genomföra en revision av de skattskyldigas verifikationer.

De nationella reglerna om fastställelse av beskattningsunderlag för direkta skatter har ännu inte harmoniserats. Alltså fastställer varje medlemsstat sina egna regler för att bestämma de belopp som har samband till vinster, inkomster, utgifter, avdrag och undantag och som skall tas med i beräkningen av beskattningsbar inkomst eller av de förluster som kan överföras.

Då den skattskyldige yrkar på avdrag för förlust är de luxemburgska myndigheternas enda intresse att på ett klart och tydligt sätt kontrollera att storleken på förlusterna enligt de luxemburgska regler, gällande beräkning av inkomster och förluster som var tillämpliga under det räkenskapsår då förlusterna uppkom, överensstämmer med storleken på de förluster som den skattskyldige verkligen haft i Luxemburg.

EG-domstolen sa i sin dom att artikel 52 (nuvarande 43) i EG-fördraget inte hindrar att en medlemsstat hindrar en överföring av förluster som yrkats av en skattskyldig som har en filial i denna stat utan att ha hemvist där. Villkoret att förlusterna skall ha ett ekonomiskt samband med den skattskyldiges inkomster i denna stat, förutsätter att de skattskyldiga som har hemvist i staten inte behandlas på ett gynnsammare sätt. Däremot hindrar denna artikel att överföringen av förlusterna underkastas villkoret att den skattskyldige under det räkenskapsår som förlusterna uppstått med hänsyn till den verksamhet som utövats i denna stat har fullgjort bokföring och bevarat räkenskapsmaterial i enlighet med de nationella bestämmelserna på området. Medlemsstaten kan emellertid kräva att en skattskyldig som saknar hemvist i staten på ett klart och tydligt sätt visar att storleken på förlusterna, enligt de nationella regler om beräkning av inkomster och förluster som var tillämpliga under det berörda räkenskapsåret, motsvarar de förluster som den skattskyldige verkligen haft i denna stat.

5.3 Bosal målet (C-168/01)⁹¹

Målet handlar om det nederländska bolaget Bosal Holding BV (nedan kallat Bosal), ett bolag med begränsat ansvar och skattemyndigheten i Arnhem, avdelningen för stora företag (nedan kallat Skattemyndigheten). Bosal är ett bolag som bedriver holdingverksamhet och verksamhet avseende finansiering, licenser och royaltyn. Bolaget är skattesubjekt och skattskyldigt för bolagsskatt i Nederländerna. För räkenskapsåret 1993 deklarerade bolaget kostnader till ett belopp av 3 969 339 Nederländska gulden (NLG) hänförligt till finansieringen av andelsinnehav i dotterbolag i nio andra medlemsstater. Bosal yrkade i en komplettering till deklarationen för räkenskapsåret 1993 att nämnda kostnader skulle dras av från bolagets egen inkomst. Skattemyndigheten vägrade Bosal avdrag för detta belopp.

Bosal överklagade skattemyndighetens beslut till Gerechtshof te Arnhem i Nederländerna som fastställde skattemyndighetens beslut, varefter Bosal överklagade beslutet till Hoge Raad der Nederlanden. Hoge Raad der Nederlanden fann att en tolkning av gemenskapsrätten var ofrånkomlig för att kunna avgöra målet varpå den beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

- Strider det mot artiklarna 52 (nuvarande 43) och 58 (nuvarande 48) i EG-fördraget eller någon annan EG-rättslig bestämmelse att en medlemsstat medger att ett moderbolag som är skattskyldigt i denna medlemsstat får göra avdrag för kostnader som är hänförliga till ett andelsinnehav endast om det ifrågavarande dotterbolaget har genererat inkomster som beskattas i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat?
- Om dotterbolaget, men inte moderbolaget, är skattskyldigt för inkomst i den ifrågavarande medlemsstaten, är svaret på den första frågan då beroende av om medlemsstaten vid beskattningen av dotterbolaget beaktar dessa kostnader eller inte?

I den nederländska lagstiftningen framgår det att den avdragsrätt för kostnader som föreskrivs i artikel 13.1 i 1969 års lag med avseende på moderbolagets skattpliktiga inkomst, uteslutande

⁹¹ Mål C-168/01, Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën (2003)

bestäms av frågan huruvida dessa kostnader indirekt genererar skattpliktiga inkomster i Nederländerna, utan att det därför krävs att dessa inkomster skall ha genererats i dotterbolag som själva är etablerade i denna medlemsstat eller som är etablerade i utlandet men som har ett fast driftställe i Nederländerna. Ett moderbolag som är etablerat i Nederländerna skulle på det sättet få rätt att i den staten, från sin skattpliktiga inkomst, dra av kostnader för finansieringen av sina innehav i dotterbolag som även de är etablerade i Nederländerna, eller av innehav i dotterbolag som är etablerade i andra medlemsstater, men som har ett fast driftställe i Nederländerna.

Hoge Raad der Nederlanden har hävdat att villkoret för avdragsrätt, enligt vilket kostnaderna måste generera skattpliktiga inkomster i den stat där moderbolaget är etablerat, utgör ett hinder för etableringsfriheten eftersom det kan ha en negativ inverkan på moderbolagets beslut att bilda ett dotterbolag i en annan medlemsstat. Den har emellertid ifrågasatt om detta hinder kan rättfärdigas av behovet att säkerställa kongruensen i det nederländska skattesystemet.

Domstolen har i detta avseende påpekat att det finns tre skäl till varför kongruens mellan behandlingen av kostnaderna saknas för andelsinnehav och skattpliktiga inkomster. För det första kan dessa kostnader dras av från inkomster i det nederländska moderbolaget utan att storleken av dotterbolagets inkomst behöver beaktas, även om dotterbolaget inte har redovisat någon inkomst under det aktuella året. Vidare gäller att om dotterbolaget redovisar inkomst medan moderbolaget inte gör det, har kostnaderna för innehavet inte någon inverkan totalt sett på beskattningen av dotterbolagets inkomst. Slutligen är de kostnader för andelsinnehav, vilka indirekt genererar inkomster som är skattpliktiga i Nederländerna, inte avdragsgilla när inkomsterna har genererats i ett nederländskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag.

Bosal ansåg att 1969 års lag begränsar etableringsfriheten eftersom det enligt denna lag endast är kostnader för förvärvande av inkomst i Nederländerna som är avdragsgilla. 1969 års lag missgynnar därmed bildandet av dotterbolag i andra medlemsstater. Den valfrihet som medlemsstaterna har enligt direktivet att inte medge avdrag för kostnader för andel i kapitalet i detta dotterbolag är följaktligen inte begränsad till enbart innehav i dotterbolag som inte redovisar skattpliktiga inkomster i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat, utan gäller för samtliga innehav även när dessa direkt eller indirekt genererar skattpliktiga inkomster i Nederländerna.

Den nederländska regeringen anser däremot liksom kommissionen att 1969 års lag inte strider mot gemenskapsrätten eftersom den inte innebär någon begränsning av etableringsfriheten. Enligt den nederländska regeringen befinner sig dotterbolag till moderbolag som är etablerade i Nederländerna och som redovisar skattpliktiga inkomster i den medlemsstaten, samt de som inte gör det, inte i objektiva jämförbara situationer. Nederländsk regering har åberopat territorialitetsprincipen som stöd för att det föreligger en stor skillnad mellan dotterbolagen, i fråga om deras bedrivande av verksamhet eller ej i utlandet.

Den nederländska regeringen har liksom kommissionen gjort gällande att vägran att medge moderbolag, som inte har dotterbolag som redovisar skattpliktiga inkomster i Nederländerna, rätt att från sina inkomster dra av kostnader för finansieringen av andel i kapitalet i deras dotterbolag under alla omständigheter rättfärdigas av behovet att upprätthålla kongruensen i det nederländska skattesystemet⁹². Regeringen och kommissionen hävdar att begränsningen av avdragsrätten gällande kostnader för andelar, rättfärdigas av syftet att undvika att skattebasen eroderas i större omfattning än vad som är fallet vid en enkel minskning av skatteintäkterna.

EG-domstolen anser att argumentet, om att skillnaden i den skattemässiga behandlingen av moderbolag rättfärdigas av att dotterbolag som genererar inkomster som är skattpliktiga i Nederländerna och dotterbolag som inte gör det inte befinner sig i jämförbara situationer, är irrelevant med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Den ifrågasatt skillnaden i den skattemässiga behandlingen rör nämligen moderbolag beroende på om de äger del eller ej i dotterbolag som genererar inkomster som är skattpliktiga i Nederländerna, även om samtliga dessa moderbolag är etablerade i denna medlemsstat.

När det gäller den skattemässiga situationen för moderbolaget, med avseende på inkomster i deras dotterbolag, konstaterar domstolen emellertid att dessa inte kan beskattas i dessa bolag oavsett om inkomsterna härrör från dotterbolag som är skattskyldiga i Nederländerna eller från andra dotterbolag. Det finns inte något undantag i direktivet som rör det territorium där dotterbolagens inkomster eventuellt blir beskattade. Vid dessa förhållanden kan direktivet inte tolkas så att det medger en sådan lagstiftning som 1969 års lag.

⁹² Se dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann

Inte heller argumentet från den nederländska regeringen och kommissionen, om att begränsningen av avdragsrätten rättfärdigas av syftet att undvika att skattebasen eroderas i större omfattning än vad som är fallet vid en enkel minskning av skatteintäkterna, kan godtas.

EG-domstolen yttrade i sin dom att den nationella domstolens frågor skall besvaras så att Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, tolkat mot bakgrund av artikel 52 i EG-fördraget (nuvarande 43), utgör hinder för en nationell bestämmelse som, vid fastställande av skatt på inkomsten i ett moderbolag som är etablerat i en medlemsstat, villkorar avdragsrätten för kostnader för andel i kapitalet i ett dotterbolag i en annan medlemsstat, av att sådana kostnader indirekt genererar skattpliktiga inkomster i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat.

5.4 Skandia målet (C-422/01)⁹³

Målet handlar om försäkringsbolaget Skandia och den anställda och svenskbosatta Ola Ramstedt. Skandia och Ramstedt hade kommit överens om att Skandia skulle trygga en del av Ramstedts pension genom att Skandia tecknade tjänstepensionsförsäkring hos det danska livförsäkringsbolaget Skandia Link Livförsikring A/S, det tyska livförsäkringsbolaget Skandia Lebensversicherung AG eller det brittiska livförsäkringsbolaget Skandia Life Assurance Ltd.

De svenska bestämmelserna om beskattning av pensionsförsäkringar är reglerade i 58 kapitlet i Inkomstskattelagen. Tjänstepensionsförsäkringar som arbetsgivaren tecknar och betalar premie för, åt en anställd, åtskiljs i lagstiftningen mellan antingen pensionsförsäkringar eller kapitalförsäkringar. För att en försäkring skall vara en pensionsförsäkring skall den vara tecknad hos ett svensk etablerat försäkringsbolag och uppfylla kraven i IL 58 kap 4-16 § §. En kapitalförsäkring är en försäkring som inte är en pensionsförsäkring. Premierna i en pensionsförsäkring är direkt avdragsgilla för arbetsgivaren och pensionen som sedan ges ut till den pensionerade arbetstagaren är inkomstskattpliktig fullt ut. I en kapitalförsäkring är premierna däremot inte avdragsgilla mer än för det belopp som arbetsgivaren enligt avtal skall betala ut till den anställde. Detta avdrag kan inte medges förrän pensionen efter hand betalas

⁹³ Mål C-422/01, Skandia och Ramstedt 2003

ut. Det belopp som betalas ut till den anställde ligger till grund för beskattning av inkomst av tjänst.

Ola Ramstedt och Skandia har i ansökan om förhandsbesked till Skatterättsnämnden frågat

1. huruvida Skandia erhåller avdragsrätt vid inkomstbeskattningen för premierna på en försäkring som tecknas hos något av de ovannämnda utländska försäkringsbolagen och, i så fall, när avdragsrätten inträder,
2. huruvida svaret på första frågan påverkas av om de utländska försäkringsbolagen gentemot svenska skattemyndigheter förbinder sig att lämna kontrolluppgifter avseende de belopp som utbetalas till Ola Ramstedt på aktuell försäkring och
3. huruvida Ola Ramstedt skall deklarerat utfallande belopp på försäkringen som inkomst av tjänst och i så fall när detta skall ske.

I förhandsbesked meddelat den 1 februari 2000 fann Skatterättsnämnden att Skandia inte hade rätt till avdrag för erlagda premier, men att avdragsrätt för pensionen skulle komma att föreligga när denna betalades ut. Vidare fann nämnden att Ola Ramstedt skulle beskattas för utfallande pensionsbelopp.

I beslutet angav Skatterättsnämnden att de svenska reglerna inte innefattar någon, enligt gemenskapsrätten, otillåten diskriminering. Skatterättsnämnden hänvisade till domen den 28 januari 1992 i mål C-204/90; Bachmann⁹⁴, till stöd för att det enligt gemenskapsrätten inte är otillåtet för en medlemsstat att ha två beskattningssystem av livförsäkringar.

Ola Ramstedt och Skandia överklagade detta förhandsbesked till Regeringsrätten som begärde ett förhandsavgörande av EG-domstolen angående tolkning av artikel 49 (tidigare 59) EG-fördraget. Ska artikel 49 (tidigare 59) tolkas på så sätt att den hindrar en tillämpning av nationella skatteregler som innebär att en försäkring, som tecknas i en försäkringsrörelse i England, Tyskland eller Danmark och som uppfyller de villkor som ställs i Sverige på en tjänstepensionsförsäkring. När villkoret på att försäkringen skall vara tecknad i en

⁹⁴ Se mål C-204/90 under avsnitt 5.1

försäkringsrörelse bedriven i Sverige inte uppfyllts, skall den då behandlas som en kapitalförsäkring med inkomstskatteeffekter som, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kan vara mindre fördelaktiga än de skatteeffekter som en tjänstepensionsförsäkring medför? Kan de nationella reglerna avskräcka svenska arbetsgivare från att teckna avtal om tjänstepension hos andra försäkringsbolag etablerade i annan medlemsstat än Sverige och även de utländska försäkringsbolagen från att tillhandahålla sina tjänster på den svenska marknaden?

Den svenska regeringen menade i EG-domstolen att den svenska lagstiftningen om försäkringsbolagets etablering i Sverige är nödvändig för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Ett system som skulle grunda sig på att de skattpliktiga på frivillig väg ska lämna in uppgifter om skattpliktiga belopp avseende premieinbetalningar eller utbetalningar, som skall ge rätt till avdrag, till skattemyndigheterna anses inte verklighetstroget. Ett annat skäl till kravet på etablering i Sverige, för att få samma avdragsmöjligheter, är att det svenska skatteunderlaget annars skulle urholkas. Skulle kravet på etablering i Sverige inte finnas skulle Sverige inte ha beskattningsrätt på pensionsutbetalningarna. De skattskyldiga skulle kunna dra fördelar av skillnader på olika länders skattesystem. De skattskyldiga skulle ta en pensionsförsäkring i den medlemsstat där skatten är som lägst på pensionsutbetalningar förutsatt att ett dubbelbeskattningsavtal mellan dessa medlemsstater ger denna möjlighet. Detta skulle på sikt leda till att skatten i medlemsländerna blir densamma.

Den svenska regeringen menade också att arbetsgivaren kan få avdragsrätt för pensionskostnader innan pensionen betalas ut genom avsättning i balansräkningen eller överföring till pensionsstiftelser. Avdrag kommer därför att göras vid företag etablerade i Sverige och därför återförs till beskattning. Om inte detta gjordes skulle konkurrensneutraliteten påverkas och svenska försäkringsföretag med dotterföretag utomlands liksom utländska försäkringsföretag skulle få obefogade konkurrensfördelar mot svenska försäkringsföretag.

EG-domstolen godkände ingen argumentation gjord av svenska regeringen gällande etableringskravet i Sverige. När det gäller argumentationen om en effektiv skattekontroll hänvisar EG-domstolen till rådets direktiv 77/799/EEG den 19 december 1977 om att ömsesidigt bistånd från medlemsstaternas behöriga myndigheter, på direktbeskattningsens område, alltid skall kunna erhållas till myndigheterna i en annan medlemsstat i deras arbete att

uppbära alla uppgifter som gör det möjligt att fastställa en korrekt inkomstskatt. Därmed kan det av medlemsstaten kontrolleras vad som av den skattskyldige betalats i premier till ett utländskt försäkringsbolag. Argumentet om att det svenska skatteunderlaget skulle urholkas utan krav på svenskt fast driftställe fick inte heller medhåll från EG-domstolen. EG-domstolen slog fast att de företag som tillhandahåller tjänster och eventuellt kan få skatteförmån på grund av förmånligare skatt i medlemsstaten där företaget är etablerat, inte kan medföra att en annan medlemsstat skattemässigt kan missgynna mottagare av dessa tjänster i detta medlemsland. Sådan kompensationsbeskattning strider mot grunderna för den inre marknaden. I artikel 46 (tidigare 56) i EG-fördraget nämns ej att risken av att skatteintäkterna minskar motiverar en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster. Argumenten om att utländska försäkringsföretag skulle få konkurrensfördelar om inte etableringskravet fanns, ansåg inte EG-domstolen vara grund för att en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster skulle rättfärdigas.

I EG-domstolens dom ansågs artikel 49 (tidigare 59) i EG-fördraget utgöra hinder för att en försäkring, som tecknas i ett försäkringsföretag etablerat i en annan medlemsstat och som uppfyller samtliga villkor som i nationell rätt ställs på en tjänstepensionsförsäkring utom villkoret att vara tecknad i ett försäkringsföretag som är etablerad i det egna landet, särbehandlas skattemässigt med inkomstskatteeffekter som beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan vara mindre fördelaktiga.

6 EG-rättens påverkan på svensk rätt

I detta kapitel behandlas två svenska rättsfall som uppburit avsevärd påverkan av EG-rätten. Rättsfallen avser frågor snarlika den i Marks & Spencer målet och syftet med framläggningen är att påvisa den effekt EG-rätten och EG-domstolens utfall har gentemot det svenska rättsväsendet. Mest omfattande behandlas det så kallade Lindex målet, vilket är det rättsfall som ur svensk synpunkt erhållit mest uppmärksamhet gällande diskussionen kring gränsöverskridande resultatutjämning.

Även rättsfall som inte varit aktuella för avgörande i EG-domstolen berörs av EG-rätten genom EG-domstolens prejudicerande verkan, vilket bland annat innebär att då en rättsakt blir ogiltigförklarad saknar den nationella domstolen rätten att använda bestämmelsen som grundats på en ogiltigförklarad gemenskapsrättshandling. Av nedanstående framställning bör poängteras att Lindex målet härrör från ett Länsrättsavgörande men har likväl, pga. ett starkt medialt intresse, bedömts högaktuellt och därmed tagits med som en viktig del av diskussionen.

6.1 Lindex målet

I målet är frågan huruvida bestämmelserna i 35 kap. IL utgör hinder för Lindex AB att lämna koncernbidrag till Lindex GmbH, då Lindex GmbH inte är skattskyldigt i Sverige för den verksamhet som koncernbidragen hänförs till. En annan fråga i målet är huruvida de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL utgör en inskränkning av etableringsfriheten, vilken stadgas i artiklarna 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) EG-fördraget, då avdrag vägras för koncernbidrag som lämnas av svenskt moderbolag till helägt tyskt dotterföretag, samt huruvida denna inskränkning i så fall är berättigad.

6.1.1 Bakgrund

AB Lindex är moderbolag i Lindexkoncernen (nedan koncernen), vars affärsområden är damkonfektion, damunderkläder och barnkläder. Koncernen är etablerad i Tyskland genom det av AB Lindex helägda dotterföretaget Lindex GmbH. AB Lindex har under de brutna

räkenskapsåren 1997, 1999, 2000, 2001⁹⁵, 2002 och 2003⁹⁶ lämnat koncernbidrag till Lindex GmbH uppgående till 6 551 500 kr år 1997, 92 341 192 kr år 1999, 129 779 000 kr år 2000, 256 390 282 kr år 2001, 109 932 000 kr år 2002 och 67 035 433 kr år 2003.

Koncernbidragen har lämnats på sådant sätt att kontant utbetalning har skett från AB Lindex till Lindex GmbH, varvid det av AB Lindex bokförda värdet av aktier i det utländska dotterbolaget ökats i motsvarande mån. Vid respektive kvartalsbokslut har det bokförda värdet av AB Lindex´ innehav av Lindex GmbH skrivits ner till att motsvara det egna kapitalet i Lindex GmbH. Nedskrivningen av värdet på aktierna i Lindex GmbH har härvid återlagts i AB Lindex´ inkomstdeklaration som en icke avdragsgill kostnad. Lindex GmbH har sålunda bokfört de erhållna kontanta inbetalningarna via kassa och eget kapital. I den skattemässiga hanteringen har inbetalningar inte hanterats som skattpliktiga av Lindex GmbH.

Genom de överklagade besluten vägrade Skatteverket AB Lindex avdrag för de lämnade koncernbidragen till Lindex GmbH med 6 551 500 kr för taxeringsåret 1998, 92 341 192 kr för taxeringsåret 2000, 129 779 000 kr för taxeringsåret 2001, 256 390 282 kr för taxeringsåret 2002, 109 932 000 kr för taxeringsåret 2003 och 67 035 433 kr för taxeringsåret 2004. Som skäl för besluten anfördes bl.a. följande: Av domen framgår att Lindex GmbH har redovisat de mottagna koncernbidragen som icke skattpliktiga aktieägartillskott. Lindex GmbH är inte skattpliktigt i Sverige och har heller inte något fast driftställe i Sverige. I 35 kap. 2 § IL, framgår vilka svenska rättssubjekt som omfattas av bestämmelserna. Dessa likställs enligt 35 kap. 2a § IL med ett utländskt bolag inom EES-området och som motsvarar något av de uppräknade svenska subjekten, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den verksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Avdragsrätten för koncernbidrag har inte ansetts vara beroende av viss bokföringsmässig redovisning.

Av 35 kap. 3 § andra stycket IL framgår dock att bidraget skall redovisas öppet i både givarens och mottagarens deklaration, vilket visar på det skattemässiga samband som lagstiftningen åsyftat med bestämmelsen. Då belopp inte redovisats som skattpliktigt av Lindex GmbH, hade avdrag för koncernbidrag inte kunnat medges även om Lindex GmbH varit svenskt skattesubjekt. AB Lindex överklagade beslutet till Länsrätten i Vänersborg.

⁹⁵ Mål nr 2277—2280-05 (Länsrätten i Vänersborg)

⁹⁶ Mål nr 652-04 och 438-05 (Länsrätten i Vänersborg)

6.1.2 Svensk lagstiftning

Vid inkomsttaxeringarna 1998, 2000 och 2001 regleras de närmaste förutsättningarna för lämnande av avdragsgilla koncernbidrag i 2 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt (1947:576), SIL. När IL trädde i kraft den 1 januari 2000 och började tillämpas för första gången vid inkomsttaxering 2002 upphävdes SIL, men skulle alltså tillämpas vid 2001 och tidigare års taxeringar. De tidigare bestämmelserna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL återfinns numera i 35 kap. IL. Förutsättningarna för lämnande av avdragsgilla koncernbidrag har i allt väsentligt varit likvärdiga enligt SIL och IL, förutom att det genom lagändring år 2000 infördes en bestämmelse i 35 kap. 2 a § IL som likställer utländska bolag med svenska företag då det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. De ändringar som gjordes av 2 § 3 mom. SIL år 1998 saknar reell betydelse för den i målen nu aktuella bedömningen. När det i denna dom talas om den svenska lagstiftningen eller IL åsyftas även den vid inkomsttaxeringarna 1998, 2000 och 2001 gällande SIL i tillämpliga delar.⁹⁷

I 35 kap. 1 § första stycket IL stadgas att koncernbidrag skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om vissa förutsättningar är uppfyllda.

Enligt 35 kap. 2 § avses med moderföretag ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., eller en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. Med helägt dotterföretag avses det företag som ägs av moderföretaget.

Av 35 kap. 2a § IL framgår att vid tillämpning av bestämmelserna skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk

⁹⁷ Mål nr 2277-2280-05

stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

Enligt 35 kap. 3 § IL skall ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag dras av under förutsättning att 1) varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag, 2) både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering, 3) dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag, 4) mottagaren inte enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen, 5) näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och 6) då bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget skall utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte tas upp hos moderföretaget.

6.1.3 Gemenskapsrätten

I artikel 43 (tidigare 52) första stycket EG-fördraget; EGF, stadgas att inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerade i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Enligt artikelns andra stycke skall etableringsfriheten innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket (tidigare 58), på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Av artikel 46 (tidigare 56) punkten 1 EG-fördraget, lyder att bestämmelserna i detta kapitel och åtgärder som vidtagits med stöd av dessa inte skall hindra tillämpning av bestämmelser i lagar och andra författningar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare och som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Av artikelns punkt 2 lyder att rådet enligt förfarandet i artikel 251 (nuvarande artikel 250-254; tidigare 189 a-191) kan utfärda direktiv för samordning av de ovan nämnda bestämmelserna.

Enligt artikel 48 (tidigare 58) första stycket EG-fördraget, skall bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna. Enligt artikelns andra stycke förstås med "bolag" bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentlighetsrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.

6.1.4 Domstolens bedömning

Varken Skatteverket eller AB Lindex har yrkat att Länsrätten skall inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen i målen. Länsrätten får emellertid, även utan att sådant yrkande fastställs av någon part, om den anser att ett beslut i en tolkningsfråga är nödvändigt för att döma i saken, begära att EG-domstolen meddelar ett förhandsavgörande. Någon skyldighet finns dock inte för den nationella instansen att inhämta ett sådant.

En av frågorna Länsrätten ställde sig var huruvida de svenska reglerna utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Artiklarna 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) syftar, enligt ordalydelsen, till att säkerhetsställa nationell behandling i värdstaten samtidigt som de utgör förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning och som i övrigt motsvarar definitionen i artikel 48 (tidigare 58), från att etablera sig i en annan medlemsstat. Se EG-domstolens dom av den 16 juli 1998 i det så kallade ICI målet, under avsnitt 3.5.1.⁹⁸

Det bakomliggande syftet för de svenska reglerna, om att under vissa givna förutsättningar kunna lämna koncernbidrag inom en koncern, är med beaktande av den inom skatterätten gällande neutralitetsprincipen, att skatteregler inte skall vara avgörande för hur verksamheten organiseras, exempelvis genom dotterbolag eller filialer. Genom möjligheten att kunna lämna koncernbidrag kan samma skattemässiga utfall uppnås då verksamheten bedrivs i flera separata skattesubjekt som om den bedrivs inom ett och samma skattesubjekt. Länsrätten menar att det inte kan råda någon som helst tvekan om att bestämmelserna om koncernbidrag

⁹⁸ Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer, 1998; p. 32

i sig utgör en skatteförmån för den koncern som kan lämna koncernbidrag, då det skattpliktiga resultatet kan minskas i de bolag som lämnar och den totala skattebelastningen för en koncern som helhet, till följd härav, i regel kan reduceras och likställas med den som hade varit fallet om verksamheten bedrivits i ett och samma bolag.

Av EG-domstolens praxis framgår att en vägran att bevilja en skatteförmån kan anses utgöra en sådan inskränkning som strider mot fördraget, om det visar sig att denna vägran är kopplad till utövandet av etableringsfriheten.⁹⁹

Den begränsningen av möjligheten för ett svenskt dotterbolag att lämna koncernbidrag till dotterbolag i andra medlemsstater, enligt kravet i 35 kap. 2 a § IL på att mottagaren skall vara skattskyldig i Sverige för verksamheten koncernbidraget hänför sig till, är enligt Länsrätten ett hinder för bildande av dotterbolag i andra medlemsstater. Moderbolag kan avskräckas från att bedriva sin verksamhet genom ett dotterbolag i en annan medlemsstat eftersom dessa normalt inte är skattskyldiga i Sverige. Det förhållande att de dotterbolag som etableras i andra medlemsstater kan erhålla andra förmåner som skattelättnad saknar helt betydelse.

Skatteverket har härvid åberopat Kammarrätten i Göteborgs dom den 24 mars 2005 i mål nr 7820-03, rörande Askö Cylinda AB, till stöd för att de svenska koncernbidragsreglerna är förenliga med gemenskapsrätten (Se nedan avsnitt 6.2 Askö Cylinda målet).

Skatteverket har även åberopat att de koncernbidrag som AB Lindex lämnat till Lindex GmbH inte redovisats som skattpliktiga av Lindex GmbH, då de inte tagits upp och redovisats öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Detta förhållande innebär enligt Skatteverket att koncernbidrag inte kunnat lämnas även om Lindex GmbH varit svenskt skattesubjekt.

Länsrätten menar att det inte finns något stöd i skattelagstiftningen för avdragsrätt respektive skattplikt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning av dessa överföringar. Enligt Länsrätten står det således klart att de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL, men även i tidigare gällande 2 § 3 mom. SIL utgör en inskränkning av

⁹⁹ Se generaladvokat M. Poiares Maduros förslag till avgörande i mål C-443/03, Marks & Spencer

etableringsfriheten, som stadgas i artiklarna 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) EG-fördraget.

Angående frågan huruvida denna inskränkning är berättigad, uttalas enligt fast praxis från EG-domstolen att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som strider mot en i EG-fördraget grundläggande frihet.¹⁰⁰

Som tidigare berörts har Skatteverket åberopat att Lindex GmbH inte redovisat de mottagna koncernbidragen öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Länsrätten noterar att Skatteverket inte har gjort gällande att redovisningen av Lindex GmbH för mottagna koncernbidrag strider mot tysk lagstiftning. Därför kan detta skäl för att vägra AB Lindex avdrag för lämnade koncernbidrag inte godtas. Varje medlemsstat kan i princip utforma sina respektive skattesystem hur de vill, under förutsättning att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna iaktas exempelvis beträffande bestämmelserna om etableringsfrihet.

Enligt EG-domstolens praxis kan emellertid behovet av att säkerhetsställa skattesystemets inre sammanhang rättfärdiga en lagstiftning som eventuellt inskränker friheterna enligt gemenskapsrätten (Se ovan avsnitt 5.1 dom 28 januari, 1992 i mål C- 204/90 om Bachmann). Ett nationellt krav på att lämnade koncernbidrag måste tas upp och redovisas öppet som skattpliktiga av Lindex GmbH vid samma års taxering, kan till följd härav inte godtas som en berättigad inskränkning av etableringsfriheten med mindre än att de är nödvändiga för att säkerhetsställa skattesystemets inre sammanhang.

Det är uppenbart att det i detta fall med beskattning av AB Lindex och Lindex GmbH rör sig om olika skattskyldiga. Detta förhållande, att de båda bolagen utgör skilda skattesubjekt, utgör själva grunden för syftet med möjligheten att kunna lämna koncernbidrag. Länsrätten kunde härvid notera att det inte helt klart och otvetydigt framgår av EG-domstolens praxis att detta utgör den yttersta gränsen för möjligheten att beakta argument kring skattesystemets inre sammanhang. Även om de till Lindex GmbH lämnade koncernbidragen inte beskattats i Tyskland strider detta inte mot skattesystemets inre sammanhang, utan är i sådana fall en direkt följd av att länderna valt att utforma sina nationella skattesystem på olika sätt.

¹⁰⁰ Se mål C-168/01, Bosal, under avsnitt 5.3

Som tidigare framhållits kan de minskade skatteintäkter för Sveriges del i ett sådant fall inte åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot etableringsfriheten. Om de lämnade koncernbidragen skulle kunna återföras till Sverige igen skattefritt för att helt undgå beskattning skulle detta eventuellt kunna rättfärdiga de svenska reglerna med hänsyn till nödvändigheten av att säkerhetsställa skattesystemets inre sammanhang. Skatteverket har inte gjort gällande att något sådant förhållande föreligger i målen.

Den inskränkning av etableringsfriheten som de svenska reglerna om koncernbidrag innebär har således inte visats vara berättigade utifrån något av de skäl som avses i artikel 46 (tidigare 56) EG-fördraget.

6.1.5 Domslut

De skäl som Skatteverket har åberopat för att vägra AB Lindex avdrag för de lämnade koncernbidragen till Lindex GmbH står som Länsrätten funnit i strid med gemenskapsrätten, närmare bestämt etableringsfriheten i artiklarna 43 (tidigare 52) och 48 (tidigare 58) EG-fördraget. Inskränkningen har inte visat sig vara berättigad. Vid sådana förhållanden har gemenskapsrätten företrädare framför den svenska lagstiftningen. Skatteverket har därför inte ägt rätt att vägra AB Lindex de yrkade avdragen. Överklagandena skall således bifallas.

Länsrätten bifaller överklagandena och förklarar, med ändring av Skatteverkets beslut Aktiebolaget Lindex berättigat till avdrag avseende lämnade koncernbidrag till Lindex GmbH med 6 551 500 kr vid inkomsttaxering 1998, 92 341 192 kr vid inkomsttaxering 2000, 129 779 000 kr vid inkomsttaxering 2001, 256 390 282 kr vid inkomsttaxering 2002, 109 932 000 kr vid inkomsttaxering 2003 respektive 67 035 433 kr vid inkomsttaxering 2004. Noteras bör att skiljaktig mening mellan nämndemännen förelåg (2-2) varefter domens avgörande föll på Länsrättsfiskalens (ordförandens) mening.

6.2 Asko Cylinda målet

Länsrätten i Vänersborgs dom, mål nr 828-02

Asko Cylinda AB var under år 1999 ett helägt dotterbolag till Asko AB som i sin tur ägdes av Uponor Oy, Finland. Asko Cylinda AB hade fyra dotterbolag däribland Asko Völund Hvidevarer A/S (Völund) i Danmark. Asko Cylinda AB bildade tillsammans med systerföretaget Asko Kodinkone Oy (Kodinkone), Finland, vitvarudivisionen Asko Appliances. Völund sålde frontmatade tvättmaskiner, torktumlare och diskmaskiner tillverkade av Asko Cylinda AB samt spisar och toppmatade tvättmaskiner tillverkade av Kodinkone.

Skattemyndigheten medgav bolaget avdrag om 13 943 685 kr, vilket motsvarar 93,7 procent av bolagets utgivna marknadsföringsbidrag till försäljningsbolaget Völund. Resterande 937 515 kr (6,3 procent) bedömdes vara på Kodinkone belöpande andel av lämnat marknadsföringsbidrag. Beslutet motiverades bl. a. enligt följande: Völunds situation var sådan att det utan marknadsföringsbidrag varit likvidationspliktigt. Beslutet om att lansera varumärket ASKO i Danmark fattades av ledningen för vitvarudivisionen. Divisionen består förutom av den svenskägda koncernen av ett antal finska företag, ett estniskt bolag samt ett lettiskt bolag. Kodinkones försäljning till Völund motsvarade i genomsnitt 6,3 procent av den totala försäljningen i Völund.

Asko Cylinda AB anförde bl. a. följande; skattemässigt avdrag för marknadsföringsbidrag skulle medges med ytterligare 937 515 kr, då dotterbolaget varit helägt under hela det aktuella året. Dotterbolagets namn, Asko Völund, har i Danmark framförallt varit förknippat med tvättmaskiner vilket även varit den produkt som genom åren varit dominerande. Asko Cylinda AB:s försäljningskanaler via de utländska dotterbolagen är helt avgörande för bolagets fortlevnad. På den danska marknaden är det svårt att vinna och bibehålla marknadsandelar eftersom tyska konkurrenter avyttrar sina produkter till kraftigt reducerade priser. Asko Cylinda AB har under åren 1997-1999 gjort stora investeringar i framtagning av nya generationens tvättmaskiner. Det är beslutat att man skulle lansera varumärket Asko istället för det gamla Völund i Danmark. Detta efter sviktande resultat för Völund i samband med både lansering av Asko och den nya tvättmaskinen.

Skattemyndigheten anför att drygt åtta miljoner kronor har kostnadsförts år 2000. Kodinkone utgör den 1 maj 2000 en filial till den svenska Asko koncernen varför intäkter och kostnader beräknas i den svenska koncernen. De svårigheter som förelegat för att framställa huruvida kostnadsförda bidrag är en driftskostnad, har varit att få klarhet över vilka marknadsföringsinsatser som vidtagits i dotterbolagets regi och haft betydelse för moderbolagets näringsverksamhet. I de fall intressegemenskap råder, som i en multinationell koncern, föreligger det mindre intresse för att fördela kostnaderna på rätt skattesubjekt och land än i de fall kostnaderna är hänförliga till helt oberoende kontrahenter. Ur skatterättslig synpunkt är det av stor betydelse att intäkter och kostnader allokeras till rätt skattesubjekt och land. Asko Cylinda AB:s försäljning till det danska bolaget sjönk från 88 570 000 kr år 1998 till 59 506 000 kr år 1999, Kodinkones försäljning sjönk från 4 465 000 kr till 2 921 000 kr 1998 till 1999. Reklam skedde i TV, på bussar affischtavlor etc. Asko Cylinda AB:s avsikt var i första hand inte att informera om enskilda produkter utan att lansera det nya varumärket ASKO varmed kostnaderna som lades ner är en investering för framtiden. Asko Cylinda AB skulle inte ha beslutat sig för att ändra det i Danmark inarbetade namnet Völund till Asko då detta medför risker beträffande framtida försäljning.

Länsrätten gör bedömningen att det är ostridigt att det utgivna marknadsföringsbidraget berättigar till avdrag men det är tvistigt med vilken andel avdraget skall medges. Asko Cylinda AB medgavs 93,7 procent av det i Völund utgivna marknadsföringsbidraget. Frågan i målet är om även de resterande 6,3 procenten skall medges som enligt Skattemyndigheten härrör från produkter från Kodinkone. Avdragsrätten är i allmänhet knuten till intäkternas förvärvande och bibehållande och för att bolaget skall medges avdrag för hela bidraget måste bolagets nedlagda kostnader därför vara direkt hänförliga till bolagets avsättning av dess egna produkter i Danmark. Avdrag får alltså inte ges för bidrag som avser någon annan verksamhet hos dotterbolaget. Försäljningen av de svenska produkterna utgjorde i genomsnitt 93,7 procent. Därför gör Länsrätten samma bedömning som Skattemyndigheten att bidraget kommit från både Asko Cylinda AB och Kodinkone. Asko Cylinda AB:s överklagande skall därför avslås.

Kammarrättens mål nr 7820-03

Domen överklagas till Kammarrätten. Där yrkar Asko Cylinda AB på att få ytterligare avdrag med 937 515 kr på marknadsföringsbidraget till Asko Völund A/S. Yrkat avdrag för Asko

Cylinda AB:s bidrag till danskt dotterbolag bör beviljas även mot bakgrund av reglerna för koncernbidrag och EG-fördragets regler i artikel 43 (tidigare 52) och 56 (tidigare 73 b), om etableringsfrihet och fri rörlighet av kapital. Det finns ingen godtagbar grund för att särbehandla avdragsrätten för koncernbidrag från svenskt moderbolag till ett dotterbolag i Danmark, jämfört med när mottagaren är ett svenskt dotterbolag.

Skatteverket anser att Kammarrätten skall avslå överklagandet och vidhåller vad som tidigare anförts samt tillägger att öppna koncernbidrag kan lämnas mellan svenska bolag inom samma koncern. Det EG-rättsliga förbudet mot ägardiskriminering innebär att förekomsten av ett utländskt företag i koncernen inte påverkar möjligheten att ge koncernbidrag mellan två svenska företag i en koncern. Att ett svenskt bolag inte medges skattemässigt avdrag för ett finskt bolags marknadsföringskostnader avseende det finska bolagets produktförsäljning i Danmark kan inte på något sätt strida mot EG-fördragets bestämmelser om fri etableringsrätt och rätt till fria kapitalrörelser.

Kammarrätten finner i likhet med Länsrätten att det utgivna marknadsföringsbidraget får anses ha kommit både Asko Cylinda AB och det finska systerbolaget Kodinkone till nytta och att Asko Cylinda AB inte är berättigat till avdrag för den del som kan hänföras till det finska bolagets försäljning. Inte heller har sistnämnda bolag lämnat något bidrag av motsvarande slag. Kammarrätten finner inte skäl till att frångå den fördelning som gjorts.

Av 2 § 3 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att öppna koncernbidrag som lämnas av ett svenskt moderföretag till ett helägt svenskt dotterföretag är avdragsgilla hos givaren.

EG-domstolen har i sin praxis ansett att EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet ställer vissa krav på utformningen av de svenska koncernbidragsreglerna. Svensk lagstiftning har därefter anpassats till EG-domstolens tolkning av EG-fördraget (jfr 35 kap. 2 a § IL). Att mottagaren av koncernbidraget skall vara skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till är emellertid en förutsättning som lagstiftaren inte ansett strida mot fördraget.

Kammarrätten avslår Asko Cylinda AB:s överklagande.

7 Analys av Marks & Spencer domens betydelse för Sverige

I detta kapitel analyseras Marks & Spencer domens betydelse för svensk rätt. Såväl negativa som positiva delar med domens utslag behandlas samtidigt som förhållandet till de svenska reglerna berörs. Vidare förs en diskussion kring frågan huruvida det föreligger ett behov av en förändrad svensk lagstiftning. Slutligen behandlas de tolkningssvårigheter domen medfört och som i framtiden kommer debatteras inom svensk rätt.

7.1 Domen

Marks & Spencer målet, som under sommaren 2003 hänvisades från ”High Court” i London till EG-domstolen för ett förhandsavgörande, har väckt stor uppmärksamhet i den Europeiska Unionens medlemsstater. Speciellt i de medlemsstater vars regler tillåter skattekonsolidering enbart mellan koncernbolag vilka är skattskyldiga i ett och samma land. I diskussionen har det spekulerats kring frågan huruvida EU:s regeringar riskerar att förlora hundratals miljarder kronor i skatteintäkter, i det fall då EG-domstolen generellt medger rätt till avdrag vid gränsöverskridande förlustutjämning.

Generaladvokat M. Poiares Maduro har i sitt förslag till avgörande i Marks & Spencer målet bedömt att de brittiska koncernbidragsreglerna strider mot EG-fördragets fria rörligheter. Att behandla filialer och dotterbolag på skilda sätt har dock inte ansetts utgöra en diskriminering av etableringsfriheten då varje land genom sitt eget suveräna skattesystem kan välja att behandla två olika företagsformer på skilda sätt. Däremot måste det enligt generaladvokaten anses otvistigt att rätten till etableringsfrihet inskränks då en och samma företagsform, exempelvis ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, behandlas skatterättsligt sämre än ett dotterbolag med hemvist i den aktuella medlemsstaten.

Med EG-domstolens utslag i Marks & Spencer målet, den 13 december 2005, spred sig dock en lättnad bland flera av EU-medlemsstaternas regeringar. EG-domstolen valde att delvis gå en annan väg än den som generaladvokat M. Poiares Maduro pekat ut riktlinjerna för i sitt förslag till avgörande i fallet. Till skillnad från generaladvokatens mening, att det i Marks & Spencer målet otvistigt rör sig om en inskränkning av etableringsfriheten, konstaterar EG-domstolen att det strider mot etableringsfriheten att inte medge avdrag för gränsöverskridande förlustutjämning, *men* att denna inskränkning kan rättfärdigas.

Rättfärdigandet bedöms av EG-domstolen enligt den så kallade *rule of reason-doktrinen* dvs. förnufts doktrinen.¹⁰¹ Härmed innebär att den aktuella inskränkningen av etableringsfriheten bara är tillåten då syftet är legitimt och överensstämmer med fördraget och då den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.¹⁰² Härutöver skall den inskränkande åtgärden uppfylla kravet på proportionalitet, dvs. inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas.¹⁰³

I de rättsfall som under denna framställning behandlats har i synnerhet fyra argument, för rättfärdigandet gällande inskränkningen av EG-rätten, dominerat: reducerade skatteintäkter, kontrollsvårigheter, territorialitetsprincipen samt skattesystemens inre sammanhang. Dessa argument har också färgat tongångarna kring det förslag till domens avgörande som generaladvokat M. Poiares Maduro avlämnat, men som EG-domstolen valde att inte oavkortat följa.

7.1.1 Reducerade skatteintäkter

De länder som bekommit av Marks & Spencer målet har anfört risken för reducerade skatteintäkter som ett problem varmed inskränkningen av EG-fördragets fria etableringsrätt skulle kunna berättigas. Medlemsstaterna har särskilt påpekat risken för budgetproblem. I EG-domstolens rättspraxis har det dock konstaterats att detta argument inte kan berättiga någon inskränkning av etableringsfriheten. Detta har bl.a. konstaterats i Skandia målet¹⁰⁴, där EG-domstolen fastställde att förlorade skatteintäkter aldrig kan räknas till de tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en inskränkning som strider mot en i EGF grundläggande frihet. Följaktligen görs denna bedömning även i Marks & Spencer målet.¹⁰⁵

¹⁰¹ Dahlberg, Skattenytt 2006, s.143

¹⁰² EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.35

¹⁰³ Ibid.; p.53

¹⁰⁴ Se mål C-422/01 under avsnitt 5.4

¹⁰⁵ EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.44

7.1.2 Kontrollsvårigheter

Svårigheterna att kontrollera uppgifter i andra medlemsstater har också påpekats vara en orsak till varför det skulle vara berättigat att inskränka den fria etableringsrätten. Argumentet, att det skulle medföra ansevärd arbetsinsatser av medlemsstaternas regeringar att kontrollera situationer i andra medlemsstater, har tidigare behandlats av EG-domstolen i bl.a. Bachmann målet¹⁰⁶, Futura målet¹⁰⁷, Bosal målet¹⁰⁸, Skandia målet¹⁰⁹ och Schumacker målet¹¹⁰. Med bakgrund av att medlemsstaterna genom direktiv 77/799/EEG skall arbeta för att underlätta det gränsöverskridande informationsflödet, har EG-domstolen konstaterat att en inskränkning utifrån argumentet gällande kontrollsvårigheter aldrig kan anses vara berättigad varefter detta argument inte heller varit aktuellt i Marks & Spencer målets bedömning.

7.1.3 Territorialitetsprincipen

Principen innebär att medlemsstaten inte beviljar någon skatteförmån då man inte har beskattningsrätt för objektet i fråga, och har anförts som ett tredje argument för berättigandet av den fria rörlighetens inskränkning. Argumentet bygger på att EG-fördraget inte behandlar medlemsstaternas direkta beskattning varmed EG-domstolen endast kan avgöra huruvida medlemsstaternas lagstiftning utgör diskriminering av de fria rörligheterna. Principen har tidigare accepterats av EG-domstolen, exempelvis i Futura målet¹¹¹, varmed argumentet ansetts ha stöd i rättspraxis. Territorialitetsprincipens syfte är dock inte att kringgå gemenskapsrätten utan enbart att förhindra behörighetskonflikter. Som medlemsstat och förbunden till EG-fördraget har Sverige såväl som Storbritannien dessutom valt att acceptera de fria rörligheterna som bl.a. innebär beaktande av transnationella situationer. I sitt utfall slår EG-domstolen fast att territorialitetsprincipen är tillämplig såväl i gemenskapsrätten som i den nationella rätten och konstaterar vidare att tillämpning av principen resulterar i en situation där moderbolag i en stat inte beskattas för vinster som uppkommer i ett dotterbolag i en annan

¹⁰⁶ Se mål C-204/90 under avsnitt 5.1

¹⁰⁷ Se mål C-250/95 under avsnitt 5.2

¹⁰⁸ Se mål C-168/01 under avsnitt 5.3

¹⁰⁹ Se mål C-422/01 under avsnitt 5.4

¹¹⁰ Se mål C-279/93 under avsnitt 3.5.1

¹¹¹ Se mål C-250/95 under avsnitt 5.2

stat. Enligt EG-domstolen motiverar detta dock inte att koncernavdrag begränsas till att enbart gälla förluster som uppkommit i bolag med hemvist i moderbolagsstaten.¹¹²

7.1.4 Skattesystemens inre sammanhang

Inskränkningens syfte är att beakta skattesystemens inre sammanhang vilket innebär att de fria rörligheterna inte får medföra oberättigade angrepp på medlemsstaternas nationella skattesystem. Medlemsstaterna skall kunna säkerställa att deras skattesystem kan anses vara skäliga och utgöra en helhet, vilket dock inte innebär att de fria rörligheterna får inskränkas. Balansen mellan skattesystemens inre sammanhang och etableringsfriheten är dock mycket känslig med svåra tolkningssituationer som följd. Viktigt att poängtera är att EG-domstolen vid bedömningen i det aktuella Marks & Spencer fallet *inte* valde att arbeta med just denna rättfärdigandegrund, trots tidigare tillämpning i Bachmann målet.¹¹³ I den föregångna diskussionen har det diskuterats huruvida kriterierna i denna rättfärdigandegrund skulle kunna mjukas upp. I det fall EG-domstolen genom tillämpning förändrat kriterierna för grunden hade det dock förelegat en risk för ifrågasättning av tidigare praxis.¹¹⁴

7.1.5 En nydanande dom

Beträffande EG-domstolens bedömning gällande huruvida det föreligger tvingande hänsyn till allmänintresset som kan berättiga inskränkningen av etableringsfriheten torde domen betraktas som nydanande. Att EG-domstolen ansett en rättfärdigandegrund, på den direkta beskattningens område, vara uppfylld har inte inträffat sedan Bachmann målet¹¹⁵.

EG-domstolen har angett tre rättfärdigande grunder, vilka samtliga anses vara uppfyllda.

1. Första rättfärdigande grunden avser målet med symmetrisk beskattning av vinster och förluster. I skattehänseende är vinster och förluster två sidor av samma mynt och skall behandlas symmetriskt i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av

¹¹² EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.36 och 40

¹¹³ Se mål C-204/90 under avsnitt 5.1

¹¹⁴ Dahlberg, Skattenytt 2006, s.146

¹¹⁵ Se mål C-204/90 under avsnitt 5.1

beskattningsrätten mellan de olika berörda medlemsstaterna. I det fall då förlusterna kunde beaktas i moderbolagsstaten skulle det medföra en risk för dubbelbeskattning och då förlusterna inte beaktades i dotterbolagsstaten skulle det föreligga risk för skatteundandragande.¹¹⁶

2. Andra rättfärdigandegrunden avser målet att förhindra risken att förluster beaktas två gånger. Enligt EG-domstolen måste länderna ha möjlighet att förhindra denna risk.¹¹⁷
3. Tredje rättfärdigandegrunden avser målet att förhindra skatteundandragande. Med möjligheten att överföra förluster från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat till ett moderbolag med hemvist i den berörda medlemsstaten medför en risk att förlusterna utnyttjas i den stat där skattesatserna är högst, varmed beskattningsunderlaget minskas i den staten.¹¹⁸

Mot bakgrund av dessa rättfärdigandegrunder ansåg EG-domstolen att den inskränkande brittiska lagstiftningen var ägnad att uppnå ett legitimt syfte vilket överensstämmer med EGFördraget och som kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Dessutom ansåg EG-domstolen att den brittiska lagstiftningen var avsedd att säkerställa att det eftersträlvade syftet uppnåddes.¹¹⁹

Efter EG-domstolens rättfärdigandeanalys bedömdes huruvida den nationella lagstiftningen var proportionerlig, dvs. att den inte gick utöver vad som är nödvändigt för att uppnå eftersträvat syfte. Marks & Spencer har i sin talan hävdad att mindre ingripande åtgärder än att generellt vägra koncernavdrag är möjliga.

EG-domstolen följde härmed Marks & Spencers linje och yttrade i sin dom att det strider mot proportionalitetsprincipen att inte medge avdrag då

- det utländska dotterbolaget har uttömt möjligheterna i hemviststaten att utnyttja förlusten under beskattningsåret eller tidigare år, och

¹¹⁶ EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.43

¹¹⁷ Ibid.; p.47

¹¹⁸ Ibid.; p.49

¹¹⁹ Dahlberg, Skattenytt 2006, s.144

- det utländska dotterbolaget, eller utomstående, inte har möjlighet att utnyttja förlusten i framtiden i hemviststaten.

Domen understryker härmed proportionalitetsbedömningen som avgörande grundsats genom vilken varje principiellt accepterad rättfärdigandegrund måste passera.¹²⁰ Resultatutjämning över gränserna skall härmed vara tillåtet men först sedan avdragsrätten utnyttjats fullt ut i dotterbolagets hemviststat, såväl i dåtid, nutid och framtid. Det krävs med andra ord tämligen mycket för att verkligen erhålla avdrag i moderbolagets hemland. Härmed torde ingen finansminister behöva upphäva den nationella avdragsmöjligheten för koncernbidrag i syfte att behålla sina skatteintäkter. I det fall EG-domstolen gett ett generellt klartecken för gränsöverskridande resultatutjämning hade konsekvenserna blivit enorma. Sverige hade i detta läge haft möjligheten att stoppa alla koncernbidrag för att därmed rädda sina skatteintäkter. Inte heller de befarade kontrollsvårigheterna blir så omfattande som flera medlemsstater först befarat.

Klart är att Marks & Spencer målet likafullt får påtagliga effekter i Sverige. Domen visar på nödvändigheten av en samordning av unionens företagsbeskattning, en samordning som flera av medlemsstaternas politiker värjt sig mot men som skulle innebära ökad klarhet för det internationella näringslivet.

7.2 Förhållandet till de svenska koncernbidragsreglerna

Enligt svensk lagstiftning, 35 kap. 1 § IL, skall ett koncernbidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren. Mottagaren skall, som en grundförutsättning enligt 35 kap. 2, 2a § § IL, antingen vara ett svenskt bolag eller ett utländskt bolag med hemvist inom EES som är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Härmed kan koncernbidrag, enligt de svenska reglerna, endast ges med avdragsrätt till bolag som är skattskyldiga för det mottagna bidraget i Sverige. De svenska reglernas inskränkning i möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning överensstämmer härmed väl med den som prövats i det aktuella Marks & Spencer målet.

¹²⁰ Dahlberg, Skattenytt 2006, s.146

Det huvudsakliga syftet i såväl det svenska som det brittiska resultatutjämningsystemet är att medge en koncernintern resultatutjämnning för att iakttä neutralitet i förhållande till hur verksamheten struktureras, dvs. skapa skattemässig neutralitet mellan olika verksamheter vare sig de bedrivs i ett enda bolag eller genom flera olika bolag inom en koncern.¹²¹ Systemen med kvittning mellan olika koncernbolags över- och underskott förhindrar den dubbelbeskattnings av koncernen som annars skulle ske. Begränsningen i de båda systemen är att resultatutjämnning inte tillåts i förhållande till utländska koncernbolag.¹²²

Viktigt att poängtera är att det emellertid föreligger ett flertal skillnader mellan det svenska och det brittiska resultatutjämningsystemet varmed frågan följer huruvida de svenska koncernbidragsreglerna torde ändras för att överensstämja med den tolkning av EG-rätten som nu föreligger. Det som huvudsakligen skiljer regelsystem åt är tekniken för hur resultatutjämnning uppnås. De brittiska reglerna medger konsolidering genom avdrag för dotterbolags förluster medan detta i Sverige istället uppnås genom koncernbidrag som är avdragsgilla hos givaren och skattpliktiga hos mottagaren.¹²³ Istället för att, som i Storbritannien, föra upp underskottsbolagets förlust och kvitta denna mot överskottsbolagets vinst, beviljas alltså en avdragsgill kapitalöverföring som förs ner från överskottsbolaget och kvittas mot underskottsbolagets förlust. I motsats till de brittiska reglerna om förlustutjämnning kräver alltså de svenska reglerna inte att det verkligen föreligger en förlust hos mottagaren för att avdragsrätt skall föreligga.¹²⁴ Båda fallen avser dock överskottsbolagets möjlighet att få göra avdrag för underskottsbolagets förlust, varmed själva tekniken för resultatutjämnning inte torde ha någon betydelse för i vilken utsträckning resultatutjämnning skall beviljas inom den Europeiska Unionen.

Däremot omfattar Marks & Spencer domen endast avdrag i moderbolag för underskott i dotterbolag. Med stöd av Lankhorst målet¹²⁵ kan dock argument framhållas för att även det omvända fallet respektive mellan systerbolag skall omfattas.¹²⁶

¹²¹ Lindström-Ihre, Skattenytt 2004, s.315

¹²² Barenfeld, Svensk skattetidning, 2006 nr 1, s.34

¹²³ 35 kap. 1 § IL

¹²⁴ Lindström-Ihre, Skattenytt 2006, s.315

¹²⁵ Se mål C-324/00 under avsnitt 3.5.1

¹²⁶ Skattenyheter KPMG, 2005 nr 21, s.2

Med anledning av de brittiska och de svenska reglernas övergripande likriktning och med utgångspunkten att de principer EG-domstolen fastslår skall gälla oavsett konsolideringsteknik, torde det stå klart att de svenska reglerna behöver ändras.

7.3 Revidering av de svenska koncernbidragsreglerna

Då EG-domstolens utfall i Marks & Spencer domen appliceras på de svenska koncernbidragsreglerna förefaller detta innebära att dessa regler måste revideras så att ett svenskt koncernbolag medges avdrag för ett koncernbidrag som givits till ett koncernbolag med hemvist i en annan medlemsstat i syfte att täcka dess förluster. Att, enligt de nuvarande reglerna, inte medge avdrag för koncernbidrag som ges i syfte att kvitta sådana förluster leder till en dubbelbeskattning som inte hade uppstått mellan två inhemska koncernbolag. Härmed är det uppenbart att de svenska reglerna inskränker etableringen av dotterbolag i enlighet med artikel 43 (tidigare 52) i EG-fördraget då det finns en uttrycklig skillnad i behandling av moderbolaget beroende på var dotterbolaget har sin skatterättsliga hemvist. Utifrån exempelvis Bosal målet¹²⁷ har rättspraxis visat att skattemässig diskriminering pga. skatterättslig hemvist inte accepteras, samtidigt som de svenska reglerna i likhet med de brittiska torde strida mot EG-domstolens proportionalitetsbedömning i Marks & Spencer domen och därmed mot EG-rätten.

I förändringen av de svenska koncernbidragsreglerna finns två faktorer som inverkar på hur denna förändring bör ske. För det första har de svenska koncernbidragsreglerna ett något vidare tillämpningsområde än det brittiska förlustavdragssystemet. Till skillnad från de brittiska reglerna medger det svenska systemet även avdragsrätt för koncernbidrag mellan två vinstbolag. Huruvida även denna möjlighet måste utsträckas till att gälla även utländska koncernbolag har, pga. skillnaderna i svensk och brittisk rätt, inte prövats i den aktuella Marks & Spencer domen varpå någon generell slutsats här inte kan göras. Ett beviljande av en sådan möjlighet skulle dock skapa stora förutsättningar för att ta upp vinsten i det skattemässigt mest fördelaktiga landet varpå fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna skulle påverkas.¹²⁸ I den aktuella Marks & Spencer domen ansågs dessutom detta vara

¹²⁷ Se mål C-168/01 under avsnitt 5.3

¹²⁸ Barenfeld, Svensk skattetidning, 2006 nr 1, s.35

godtagbara rättfärdigande grunder för en inskränkning av EG-rätten¹²⁹ varpå denna del av de svenska koncernbidragsreglerna inte torde behöva utsträckas för att gälla även utländska koncernbolag.

Den andra inverkan rör rekvisitet i 35 kap. 1 § IL där det fordras att koncernbidraget skall tas upp hos mottagaren för att avdrag skall medges hos givaren. Nationellt innebär detta att avdraget motsvaras av att koncernbidraget behandlas som en skattpliktig inkomst hos mottagaren varpå beskattningen av bidraget flyttas från givaren till mottagaren. Internationellt sett råder det dock skillnader i medlemsländernas skattesystem och koncernbidraget kan, istället för att behandlas som en skattpliktig inkomst i mottagarlandet, ses som ett skattefritt aktieägartillskott eller en skattefri utdelning varpå ”det svenska sambandet” i gränsöverskridande situationer inte är lika självklart. Härmed uppkommer frågan huruvida avdragsrätten förutsätter att koncernbidraget faktiskt tas upp till beskattning i mottagarlandet eller det räcker med att det tas upp i deklarationen oavsett om det är skattpliktigt eller inte. Enligt Jörgen Graner, Karin von Uthmann och Jan Källqvist på revisionsbyrån KPMG, bör det räcka att det mottagande bolaget redovisar koncernbidraget som en inkomst i deklarationen, oavsett om det enligt mottagarstatens regelverk är skattpliktigt eller inte. Detta styrks även av EG-domstolens proportionalitetsbedömning då underskottet hur som helst inte kommer att kunna utnyttjas i mottagarlandet i framtiden eftersom det är en grundförutsättning för avdrag i Sverige enligt domstolen.¹³⁰

Poängterbart är att hela tankegången förutsätter koncernbidrag som inte överstiger mottagarbolagets förlust. Detta skulle i en situation där mottagarlandet behandlar bidraget som en skattefri inkomst samtidigt som avdrag medges för överstigande belopp, annars innebära en dubbel icke-beskattning dvs. avdragsrätt i Sverige utan motsvarande beskattning i mottagarlandet. Detta strider mot EG-domstolens bedömning av proportionalitetsprincipen¹³¹ varefter bidraget torde behöva matcha förlusten.

Resonemanget får slutligen till resultat att Marks & Spencer domen sammanfattningsvis innebär att de svenska koncernbidragsreglerna behöver utvidgas till att även medge avdragsrätt för bidrag som ges till koncernbolag med hemvist i andra EU-medlemsstater än

¹²⁹ EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.46 och 49

¹³⁰ Barenfeld, Svensk skattetidning, 2006 nr 1, s.37

¹³¹ EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.55

den svenska, i de fall kriterierna för ett sådant gränsöverskridande avdrag är uppfyllda. Avdraget torde här behöva medges oavsett om den mottagande medlemsstaten behandlar bidraget som skattpliktig inkomst eller ej, förutsatt att den skattskyldige kan bevisa att förlusten är slutlig och att bidraget inte överstiger den aktuella förlusten.¹³²

7.4 Domens tolkningsutrymme – osäker tillämpning

Utgången i Marks & Spencer målet har motsetts med både förhoppningar och skräck av de europeiska storföretagen respektive finansministrarna. Marks & Spencers hänskjutande till EG-domstolen för förhandsavgörande samt den grupptalan i brittiska domstolar som detta fall medfört, har under fallets gång givit stöd åt uppfattningen att de svenska koncernbidragsreglerna inte skulle klara en prövning i EG-domstolen. Dessutom stärktes Marks & Spencers position av EG-domstolens dom i det så kallade Bosal målet¹³³, som handlar om nederländska skatteregler avseende avdragsgilla kostnader som har samband med dotterbolag.

För svensk del har det uppmärksammade skattemålet kring klädföretaget Lindex,¹³⁴ ständigt utgjort silhuetten av det internationellt kända Marks & Spencer målet. Det svenska Skatteverket hade nekat Lindex att göra avdrag för koncernbidrag till klädföretagets tyska dotterbolag. Enbart för taxeringarna 2003 och 2004 handlar det om drygt 109 miljoner respektive 67 miljoner. Skatteverket har hävdats att en förutsättning för avdragsrätt är att mottagaren är skattskyldig för koncernbidraget i Sverige och att det avgörande i målet är att Lindex tyska dotterbolag inte heller tagit upp inkomsterna i deklARATIONERNA. Lindex å sin sida har hävdats att Skatteverkets resonemang strider mot EG-rättens fria etableringsrätt.

Med ett, av EG-domstolen, kommande avgörande i det snarlika Marks & Spencer målet torde det varit lämpligt för Länsrätten i Vänersborg att invänta detta förhandsavgörande. Länsrätten ansåg dock inte att det behövdes någon tolkning av EG-domstolen i detta ärende och menade att de skäl som Skatteverket åberopat står i strid med gemenskapsrätten som har företräde framför svensk lagstiftning. Därmed biföll Länsrätten i Vänersborg Lindex överklagan.

¹³² EG-domstolens dom i mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey, 2005; p.56

¹³³ Se mål C-168/01 under avsnitt 5.3

¹³⁴ Se mål nr 2277—2280-05, 652-04 och 438-05 under avsnitt 6.1

Beaktansvärt är att två nämndemän var skiljaktiga, och menade att inskränkningen av etableringsfriheten var berättigad eftersom bidraget inte beskattats i Tyskland, varmed domen skedde med ordförandens utslagsröst (2-2). Skatteverket har överklagat Länsrättens dom och generellt sett speglar den massmediala rapporteringen en bild av förvåning till varför Länsrätten inte valde att invänta EG-rättens utfall i Marks & Spencer målet.

Trots att Marks & Spencer domen innehåller en relativt klart uttalad uppmaning till medlemsstaterna att arbeta för en enighet gällande gemensamma lagstiftningsåtgärder inom det internationella beskattningsområdet, lämnar den en del tolkningsutrymme.

I det högaktuella Lindex fallet föreligger det nu en risk att bolaget kommer förlora målet då det inte anses uppfylla de kriterier som EG-domstolen fastslagit, för att kunna dra nytta av Marks & Spencers godkända koncernbidrag mellan EU-länder. Lindex experter gör å sin sida en annan bedömning varpå man ur Lindex synvinkel fortfarande anser sig ha ett bra fall.¹³⁵ Klart är dock att en del av det som Länsrätten byggde sin dom på inte stämmer överens med EG-domstolens dom i Marks & Spencer målet. Frågan är komplicerad och såväl de svenska experterna som de svenska domstolarna är oeniga gällande hur den här typen av frågor skall bedömas. Länsrättens dom är exempelvis oförenlig med domen i Asko Cylinda målet¹³⁶ där Kammarrätten i Göteborg gick på motsatt linje.

Konstaterbart är att EG-domstolens utfall i Marks & Spencer målet blev mer försiktigt än vad som på många håll var väntat. Länsrätten i Vänersborg räknade troligtvis inte med en så långtgående inskränkning av EG-fördragets fria rörlighet som Marks & Spencer domen medför. Det blir inga stora skattebortfall för de berörda medlemsstaterna utan bara högst begränsade förbättringar för koncerner verksamma i flera EU-medlemsländer.

¹³⁵ <http://www.ad.se/aa/aa.php?zbwsession=0000032600>

¹³⁶ Se mål nr 7820-03 under avsnitt 6.2

8 Slutsats

Detta kapitel klarlägger de slutsatser arbetets gång resulterat i, främst utifrån den ovan utförda analysen. Kapitlet innehåller även en mindre strikt slutdiskussion där tankar och idéer kring Marks & Spencer målet och hela den gränsöverskridande resultatutjämningsdiskussionen ventileras. Kapitlet avslutas med att belysa förslag till fortsatt forskning inom det aktuella området och berör bl.a. de delar denna framställning inte tagit till bearbetning.

8.1 Slutsatser

Marks & Spencer målet har med EG-domstolens förhandsavgörande kommit att utgöra en principiellt mycket viktig dom på det internationella beskattningsområdet. EU-medlemsstaterna anmanas nu utsträcka sina koncernbidragsregler till att även omfatta koncernbolag med hemvist i andra medlemsstater då förlusten är slutlig och möjligheten till dubbla avdrag därmed eliminerats. Att säkerställa att en förlust verkligen är slutlig och inte kan utnyttjas i framtiden är dock förenat med svårigheter varmed domen lämnar mycket lite vägledning. Härmed har EG-domstolen förlagt ett stort ansvar åt medlemsstaterna för vilka det föreligger en viktig uppgift i att tydliggöra den osäkerhet som föreligger.

Generellt sätter domen en betydande press på medlemsstaterna att själva ansvara för att de problem som dagens 25 parallella och till viss del överlappade skattesystem medför inom EU, elimineras. Möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning utgör en grundpelare i målet att uppnå en skatteneutral marknad där företagsstrukturer och investeringsbeslut kan ta form utan hänsyn till beskattningseffekter.

EU-kommissionen menar att det enda systematiska sättet att komma till rätta med de internationella bolagens skatteproblematik är att frambringa en konsoliderad skattebas för bolagens EU-samfälliga transaktioner.¹³⁷ Som vägledning för medlemsstaterna torde EU-kommissionens arbete med tillskapandet av en sådan konsoliderad skattebas (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB) utgöra en viktig del. Syftet med denna harmonisering är just att minska bolagens kostnader för administreringen av 25 olika regelverk, förhindra dubbelbeskattning samt avhjälpa de prissättningsproblem som idag

¹³⁷ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

föreligger. Förutsatt att medlemsstaterna enas om en enkel och konkurrenskraftig CCCTB skulle detta leda till en avsevärt bättre och mer konkurrenskraftig inre marknad.¹³⁸ Att medlemsstaterna aktivt arbetar för att uppnå denna målsättning har tidigare poängterats men med Marks & Spencer domen ytterligare understrukits.

Som kontrast till ovanstående framläggning är det dock av betydelse att poängtera den mycket långtgående inskränkningen av EG-fördragets fria rörlighet som EG-domstolens rättfärdigandebedömning i praktiken medför. Det kan med goda skäl antas att medlemsstaterna i en lång rad mål framöver kommer åberopa dessa rättfärdigande grunder för att vidmakthålla sina nationella skatteregler. Marks & Spencer domen medger visserligen avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag då förlusten bevisligen är slutlig men fastslår också, som en följd härav, att resultatutjämnning i initialläget är en nationell företeelse.

Ett totalt klartecken för gränsöverskridande resultatutjämningsmöjligheter, utan några som helst inskränkningar, skulle visserligen leda till oacceptabla dubbelbeskattnings effekter varpå den aktuella domen kan anses betryggande. Men i strävan att uppnå den konkurrenskraftiga och väl fungerande inre marknad som utgör grundpelaren i den Europeiska Unionen, är utfallet i Marks & Spencer målet inte fruktsamt.

Det har påpekats att EG-domstolen med utfallet i Marks & Spencer domen vidareförmedlat ett stort ansvarsområde åt medlemsstaterna gällande den framtida utveckling som domen påvisar men inte uttrycker i klartext. Mot bakgrund av de mycket begränsade möjligheter till gränsöverskridande resultatutjämnning som Marks & Spencer domen föreskriver torde risken vara liten att medlemsstaterna avskaffar de nationella resultatutjämningsregler som de idag tillämpar. Med utfallet, att rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning endast omfattar slutliga förluster, har EG-domstolen rättfärdigat en mycket långtgående inskränkning i den fria rörligheten varpå medlemsstaterna knappast torde uppleva några tvingande hänsyn att anpassa sin nuvarande skattelagstiftning.

Denna uppfattning förstärks också av de kommentarer den svenske finansministern Pär Nuder lämnat efter domens avkunnande. Nuder gör bedömningen att regeringen, som en konsekvens av domen, bör överväga att införa särskilda regler om avdrag för den typ av förluster i

¹³⁸ Barenfeld, Svensk skattetidning, 2006 nr 1, s.40

utländska dotterbolag som EG-domstolen specifikt anger, men menar samtidigt att det av utfallet inte går att dra slutsatsen att det svenska systemet med koncernbidrag i sig skulle vara oförenligt med gemenskapsrätten.

Som avslutande slutsats kan det alltså konstateras att EG-domstolen med sitt beslut att inskränka det förslag generaladvokat M. Poiares Maduro lämnat till avgörande i Marks & Spencer målet, stärkt medlemsstaternas suveräna skattesystem gentemot den inre marknadens fria rörlighet. Diskussionen kring frågan om en konsoliderade skattebas har visserligen fått nytt liv inom den Europeiska unionen och med domen har påstötningen att den nationella lagstiftningen, under vissa kriterier, även skall omfatta koncernbolag med hemvist i andra medlemsstater fört utvecklingen ett litet positivt steg framåt. Någon omfattande revidering av den svenska lagstiftningen är dock inte aktuell utöver vad som gäller de mycket begränsade situationer som EG-domstolen anger. Diskussionen har även förts kring frågan om en politisk dom där EG-domstolen istället för ett generellt förbud av den fria rörlighetens inskränkning, valt en tämligen avvägd dom där medlemsstaternas skatteintäkter inte riskerar att försvagas. Med domen har ansvaret för problemen kring gränsöverskridande resultatutjämnning förlagts till såväl medlemsstaterna som den Europeiska Unionen som helhet, då EG-domstolen lämnat dem tid att uppnå en lösning för den inre marknadens tillfredsställande funktion och fortlevnad.

8.2 Slutdiskussion

I största allmänhet tyder senare förhandsavgöranden från EG-domstolen, av vilka ett flertal behandlats under denna framställning, på att utvecklingen av medlemsstaternas nationella lagstiftningar och begreppet ”skattesystemens inre sammanhang” rör sig mot den verkliga inre marknad som skall utgöra grundpelaren i den Europeiska Unionen. I en jämförelse mellan gjorda analys och slutsats framgår dock klart att den utveckling EG-domstolen, med utfallet Marks & Spencer domen, påvisar som mest gynnsam för den Europeiska Unionen kanske inte uppnås pga. rättfärdigandebedömningen i just samma dom. Efter att ha grundats i fredsverkande syfte har den Europeiska Unionen utvecklats till en drivkraft av en politisk och ekonomisk inre marknad där fri rörlighet skall vara en av grundvalarna. Med det rättfärdigande av den fria rörlighetens inskränkning som EG-domstolen har deklarerat i Marks & Spencer domens utfall, tas ett avsteg från denna drivkraft.

Domen innehåller en relativt klart uttalad uppmaning till medlemsstaterna att nå enighet om gemensamma lagstiftningsåtgärder inom området men sätter samtidigt inget tryck gentemot medlemsstaterna att genomföra denna åtgärd. Att Marks & Spencer domen får konsekvenser är klart men omfattningen av dessa är svårare att belägga. För att gemensamt reglera de gränsöverskridande situationerna krävs gemensamma åtgärder, exempelvis genom ett direktiv¹³⁹. Arbetet med en konsoliderad skattelagstiftning inom den Europeiska Unionen har pågått under flera år. Hittills har arbetet varit motsträvigt varefter EG-domstolens utfall i Marks & Spencer målet förväntades ha möjlighet att påskynda arbetets utveckling. EG-domstolens långtgående rättfärdigandebedömning tillsammans med varje finansministers vakande över nationens egna skatteunderlag torde dock medföra ett fortsatt motigt arbete varmed domens konkreta effekter i realiteten blir närmast obefintliga.

Till sist kan det konstateras att Sverige, som medlemsstat i EU och förbunden till EG-fördraget sedan den 1 januari 1995, tillämpar EG-rätten som en del av svensk rätt. Europarätten ger dessutom företräde framför nationell rätt¹⁴⁰ varefter det föreligger logiskt för Sverige att nu följa de ståndpunkter EG-domstolen markerat i Marks & Spencer målet. Härmed kan domen i hög grad sägas påverka det svenska beskattningsområdet och därmed utgöra ansenlig betydelse för Sverige. Slutligen handlar det dock bara om eventuella regelförändringar för att anpassa den svenska lagstiftningen till de fall där avdragsrätten enligt EG-domstolens kriterier utnyttjats fullt ut i dotterbolagets hemviststat, såväl i dåtid, nutid och framtid. Det krävs med andra ord tämligen mycket för att verkligen erhålla avdrag i moderbolagets hemland varefter en sådan lagändring för Sveriges del endast skulle få effekter då en koncern med moderbolag i Sverige och dotterbolag beläget i en annan medlemsstat beslutar avveckla det dotterbolag för vilket koncernbidraget hänför sig. Den ekonomiska förändringen för Sverige torde härmed bli försvinnande liten relativt de farhågor som fanns då Marks & Spencer diskussionen först tog fart.

¹³⁹ Dahlberg, Skattenytt 2005, s.479

¹⁴⁰ Bernitz & Kjellgren 2002:83

8.3 Förslag till fortsatt forskning

För svensk del kommer en stor del av Marks & Spencer domens betydelse att erhålla sin första praktiska verkan med det stundande avgörandet av Skatteverkets överklagan i det svenska Lindex målet. Länsrätten i Vänersborg byggde stora delar av sin dom på argument som med rättfärdigandebedömningen i Marks & Spencer domen numera inte kan anses aktuella, varefter Lindex möjligheter i Kammarrätten bedöms sämre utifrån Marks & Spencer domens påverkan. En uppföljning av gjorda framställning skulle här kunna påvisa Marks & Spencer domens reella effekter på svensk rätt då det högaktuella Lindex målet avgörs.

Vidare har svårigheterna med den skattskyldiges bevisning gällande kravet på att förlusten är slutlig samt att bidraget inte överstiger den aktuella förlusten endast berörts. Gjorda framställning behandlar dock inte dessa praktiska delar varpå en återgivning av exempelvis förlusternas beräkning och själva kontrollen av de gränsöverskridande resultatutjämningsituationerna vore lämplig att göra.

Den svenska regeringen har också gjort bedömningen att, efter analys av Marks & Spencer domen, vid behov överväga införandet av ett förändrat regelverk varpå ett sådant eventuellt förslag väntas under 2006. En fortsatt bearbetning av området är alltså aktuellt för att klargöra Marks & Spencer domen reella betydelse för Sverige.

Att den Europeiska Unionen utgörs av en politisk och ekonomisk inre marknad där fri rörlighet skall vara en av grundvalarna har redan framgått genom denna framställning. Likaså har det noterats att arbetet för att uppnå detta mål, exempelvis genom en konsoliderad skattebas, har pågått under flera år exempelvis genom Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB. En mer specifik uppföljning över detta framtida arbete skulle också ge ett intressant bidrag till ämnet.

Källförteckning

Artiklar

Barenfeld, J., "Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU". Svensk skattetidning, nr 1, 2006, s.27-40

Dahlberg, M., "Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-446/03 Marks & Spencer". Skattenytt 2005, s.472-479

Dahlberg, M., "EG-domstolens dom i mål C-446/03 Marks & Spencer". Skattenytt 2006, s.142-146

FAR Förlag AB, "Avdrag för förlust i dotterbolag i annat EU-land". Nytt från revisorn, nr 1, 2006, s.4

Graner, J., Källqvist, J., von Uthmann, K., "Möjligheter i och med Marks & Spencer-målet", Skattenyheter KPMG, nr 21, 2005 (pdf), s.1-3

Lindström-Ihre, L., "Ett svenskt perspektiv på gränsöverskridande förlustutjämnning". Skattenytt 2004, s.315-317

Mannheimer Swartling, "Skatterätt". Aktuell EG-rätt från Mannheimer och Swartling, europerspektiv nr 1, 2006, s.3

Litteratur

Bergmann, E., & Köhlmark, A., 2004, "Internationella skattehandboken", 5 uppl., KPMG och Nordstedts Juridik AB, Stockholm

Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P., Warnling-Nerep, W., Victorin, A., Vogel, H.H., 2004, "Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder", 8 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm

Bernitz, U., & Kjellgren, A., 2002, "Europarättens grunder", 2 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm

Droege, M., & Lysén, G., 1997, "Introduktion till EU och EG-rätten", 1 uppl., Iustus Förlag AB, Uppsala

Hagsgård, A., 1996, "EG-rätten i nationell rättstillämpning", 1 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm

Lodin, S.O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., 2005, "Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt", 10 uppl., Studentlitteratur, Lund

Mattsson, N., 2004, "Svensk internationell beskattningsrätt" 14 uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm

Peczenik, A., 1995 "Juridikens teori och metod", 1 uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm

Pålsson, S., & Quitzow, C.M., 1993, "EG-rätten – ny rättskälla i Sverige", 1 uppl., Publica, Stockholm

Skatteverket, 2006, "Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, del 3", 5 utg., Fritzes Offentliga Publikationer, Stockholm

Strömholm, S., 1996, "Rätt, rättskällor och rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära", 5 uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm

Offentligt tryck

Direktiv 77/799/EEG, av den 19 december 1977, om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

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

EG-domstolens dom i mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey (HM Inspector of Taxes), 2005

Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey (HM Inspector of Taxes), 2005

Pressmeddelande nr 107/05 CVRIA Luxembourg 13 december 2005 Domstolens dom i mål C-446/03

Proposition 2000/01:22 vol.1 om Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.

Rättspraxis

Svenska rättsfall

Mål nr 652-04 och 438-05 (Länsrätten i Vänersborg)

Mål nr 2277—2280-05 (Länsrätten i Vänersborg)

Mål nr 828-02 (Länsrätten i Vänersborg)

Mål nr 7820-03 (Kammarrätten i Göteborg)

NJA 2002 s. 75

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1993 ref. 91 I

RÅ 1993 ref. 91 II

RÅ 1996 ref. 69

RÅ 1998 ref. 49

RÅ 2000 ref. 17

RÅ 2002 ref. 24

EG-rättslig praxis

Mål C-270/83, Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken, 1986, ECR s.273

Mål C-204/90, Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten, 1992, ECR s. I-249

Mål C-279/93, Finanzamt Köln-Alstadt mot Roland Schumacker, 1995, ECR s. I-225

Mål C-250/95, Futura Participations SA och Singer mot administration des contributions, 1997, ECR s. I-2471

Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc; ICI, mot Kenneth Hall Colmer (HM Inspektor of Taxes), 1998, ECR s. I-4695

Mål C-307/97, Compagnie de Saint-Globain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt, 1999, ECR s. I-6161

Mål C-311/97, Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio; grekiska staten, 1999, ECR s. I-2651

Mål C-200/98, X AB och Y AB mot Riksskatteverket, 1999, ECR s. I-8261

Mål C-4441/99, Riksskatteverket mot Soghra Gharehveran, 2002, ECR s. I-7687

Mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt, 2002, ECR s. I-11779

Mål C-168/01, Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën, 2003, ECR s. I-9409

Mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, 2003, ECR s. I-6817

Mål C-446/03, Mark & Spencer mot David Halsey (HM Inspector of Taxes), 2005

Elektronisk skrift (accessdatum 2006-04-30)

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm
<http://www.ad.se/aa/aa.php?zbwsession=0000032600>

http://www.eu-debatt.nu/extra/news/?module_instance=1&id=2680&referer=lop&hid...

http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate____2184.aspx

http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate____2186.aspx

http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardTemplate____1636.aspx

http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardTemplate____2900.aspx

<http://www.notisum.se/template/index.asp?iMenuID=557>