



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Mattias Edlund

De danska
sambeskattningsreglerna ur en
EG-rättslig synvinkel

Examensarbete
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

Termin 9

Innehåll

Sammanfattning	1
Förord	2
1. Inledning	3
1.1 Syfte och problemformulering	3
1.2 Avgränsningar	4
1.3 Metod och material	4
1.4 Disposition	4
2. De danska sambeskattningsreglerna	6
2.1 De tidigare sambeskattningsreglerna	6
2.2 Obligatorisk nationell sambeskattning	8
2.2.1 Regelverket	8
2.2.2 Koncernbegreppet	9
2.2.3 Administrationsbolaget	10
2.2.4 Sambeskattningsinkomsten	11
2.3 Frivillig internationell sambeskattning	13
2.3.1 Administrationsbolaget	13
2.3.2 Sambeskattningsinkomsten	14
2.3.3 Bindningsperiod	14
2.3.4 Återbeskattning	14
3. Gemenskapsrättens inverkan på direkta skatter	15
3.1 EG-rätten och rätten till fri etablering	15
3.1.1 Diskrimineringsförbudet	15
3.1.2 Restriktionsförbudet	16
3.1.3 Rättfärdigande av hinder för fri rörlighet	17
3.1.3.1 Rättfärdigandegrunder	18
3.1.3.1.1 Säkrande av skatteintäkter	18
3.1.3.1.2 Skattesystemets inre sammanhang	18
3.1.3.1.3 Den skatterättsliga territorialitetsprincipen	20
4. Sambeskattning och EG-rätten	21

4.1 Globalpuljeprincipen	21
4.1.1 Restriktion	22
4.1.2 Rättfärdigande av globalpuljeprincipen	23
4.2 Territorialbeskattning	25
4.3 Tvingande nationell sambeskattnig	26
4.4 Marks & Spencer – målet	27
4.4.1 Generaladvokatens utlåtande	27
4.4.1.1 Inskränkning av rätten till fri etablering?	28
4.4.1.2 Rättfärdigande av restriktion?	28
4.4.2 EG-domstolen i Marks & Spencer – målet	30
4.4.2.1 Inskränkning av rätten till fri etablering?	30
4.4.2.2 Rättfärdigande av restriktion?	30
4.5 Oy Esab – målet	31
5. Slutsats	33
Käll- och litteraturförteckning	35

Sammanfattning

År 2005 antogs nya sambeskattningsregler i Danmark. Syftet var att säkra ett sammanhängande skattesystem och att utesluta möjligheter till skatteplanering i strid med lagen. Det införs en ”globalpuljeprincip” som innebär att antingen sambeskattas alla utländska bolag inom en koncern eller så får alla utländska bolag inom koncernen avstå från sambeskattning.

Jag beskriver i uppsatsen dels gällande danska reglerna och de gemenskapsrättsliga reglerna, dels gör jag ett försök att avgöra huruvida de danska sambeskattningsreglerna står i överensstämmelse med gemenskapsrätten.

Den danska lagen har kritiserats för att stå i strid med EG-rätten. Sambeskattningsreglerna kan anses strida mot rätten till fri etablering då de är restriktiva till sin utformning. Lagstiftaren har framfört att den danska lagen är i överensstämmelse med EG-rätten eftersom den kan rättfärdigas med hänsyn skattesystemets inre sammanhang. Lagstiftaren lutar sig i sina argument mot generaladvokatens uttalande i Marks & Spencer-målet. Kritikerna menar att ett sådant skattesystem som det danska aldrig kan rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang och tar argument dels från tidigare praxis från EG-domstolen, dels från Marks & Spencer-målet.

Efter Marks & Spencer-målets dom får det fortfarande anses osäkert huruvida en lagstiftning som de danska sambeskattningsreglerna går att rättfärdiga med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. Vidare kan man ifrågasätta hur bra det är utifrån en gemenskaps synvinkel att Danmark, och andra medlemsstater, fortsätter att stifta lagar som de redan innan de antas vet är restriktiva eller diskriminerande till sin utformning.

Förord

Jag vill tacka min handledare Mats Tjernberg för hjälp med ämnesval och synpunkter och hjälp under arbetets gång.

Jag vill även tacka mina föräldrar Elisabeth och Per och min syster Sara för hjälp med språkliga och innehållsmässiga synpunkter.

Lund den 21 februari 2006

Mattias Edlund

1 Inledning

Varje enskilt bolag inom en koncern är självständiga skattesubjekt och skall var för sig ta upp sin inkomst till beskattning. Sambeskattningsreglerna ger dock möjlighet till att överföra underskott, att utnyttjas i ett sambeskattat överskottsbolag i samma koncern. Det innebär att underskott kan utnyttjas inom koncernen redan samma år som underskottet uppstod, till skillnad från att utnyttja underskottet i samma bolags eventuella senare överskott.

Den 31 maj 2005 antog Folketinget lag L 121 som medför en hel del ändringar i bland annat de danska sambeskattningsreglerna. De nya reglerna innebär att sambeskattning mellan danska koncernbolag numera är obligatorisk. Vidare införs genom ändringen i lagen en s.k. globalpuljeprincip, en ”allt eller inget”- princip, som innebär att om en koncern vill utnyttja sig av sambeskattning med bolag inom koncernen som inte har hemvist i Danmark antingen måste låta alla utländska bolag ingå eller inget alls.

Den obligatoriska sambeskattningen av nationella koncernbolag och globalpuljeprincipen vid internationell sambeskattning, bryter helt mot vad som var gällande i Danmark innan ändringen i lagen. Lagförslaget har på de två punkterna kritiserats för att stå i strid med EG-rätten. Kritikerna menar att reglerna kan få till följd att det blir mindre attraktivt att etablera sig i en annan medlemsstat, vilket strider mot rätten till fri etablering inom EU.

1.1 Syfte och problemformulering

Det danska lagförslaget rörande sambeskattning av koncernbolag innebär i korthet att om ett dotterbolag har hemvist i Danmark sker obligatorisk sambeskattning av samtliga bolag med hemvist i Danmark. Har däremot ett dotterbolag hemvist i en annan medlemsstat gäller sambeskattning av samtliga utländska bolag i koncernen eller avstående från sambeskattning för alla utländska koncernbolag. Syftet med denna uppsats är att undersöka om de föreslagna danska reglerna om sambeskattning av koncernbolag kan komma att strida mot EG-rätten och särskilt etableringsfriheten i artikel 43 EGF. Genom att analysera de föreslagna danska reglerna, deras syfte och effekter, samt att ställa dessa mot gemenskapsrättens regler om etableringsfriheten, avser jag att uppfylla nämnda syfte och besvara frågorna *om de nationella reglerna strider mot den EG-rättsliga etableringsfriheten och om så är fallet huruvida sådan lagstiftning kan rättfärdigas utifrån tvingande hänsyn till allmänintresset.*

1.2 Avgränsningar

Det danska lagförslaget L 153¹ har gett upphov till en rad problemställningar av skatterättslig och bolagsrättslig karaktär. Av uppsatsens syfte och problemformulering ovan framgår dock att endast de problemställningar som lagförslaget har medfört angående sambeskattning av bolag inom och utanför Danmark ur en gemenskapsrättslig synvinkel behandlas. Uppsatsen fokuserar på de ändringar som införts i SEL² och då främst lagens 31 §. Såsom framhållits ovan, har tidigare regler om frivillig sambeskattning av koncernens utländska bolag ersatts av en ”globalpuljeprincip”³. Globalpuljeprincipen medför att bolag inom Danmark och bolag utanför Danmark behandlas olika ur skatterättslig synvinkel. Jag har för avsikt att analysera om denna olikbehandling kan anses vara förenlig med gemenskapsrätten. Jag behandlar inte huruvida alternativa förslag är mer lämpliga, då syftet endast är att analysera om det antagna lagförslaget står i strid med gemenskapsrätten eller inte.

1.3 Metod och material

Gällande den danska rätten har material främst sökts i form av lagtext och förarbeten. För att få en djupare inblick i det danska skattesystemet har jag använt mig av artiklar och böcker på området. EG-rättsligt material har främst sökts i EG-fördraget samt rättsfall från EG-domstolen. Urvalet av rättsfall har gjorts med hjälp av hänvisningar i förarbeten, artiklar och övrig litteratur. I uppsatsen delas in i en deskriptiv och en analyserande del. Vid den deskriptiva delen studeras de danska skattereglerna och EG-domstolens praxis. I den analyserande delen dras slutsatser utifrån en jämförelse av de danska reglerna och EG-rätten.

1.4 Disposition

I kapitel 2 redogörs för de danska lagförslaget till den del det är relevant för syftet med uppsatsen.

I kapitel 3 redogörs för på vilket sätt de gemenskapsrättsliga reglerna och domstolens avgöranden har betydelse för nationella regler rörande direkt beskattning. Den gemenskapsrättsliga etableringsfriheten som följer av EG-fördragets art. 43 beskrivs, samtidigt som det redogörs för diskrimineringsprincipen och restriktionsförbudet. I detta kapitel redogörs även för de rättfärdigande grunder som finns att tillgå vid restriktiva nationella regler.

¹ L 153 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andra skattelove, 15 dec. 2005.

² Selskabsskatteloven, LBK nr. 111, 19 feb. 2004.

³ En allt eller inget princip som innebär att om en koncern vill utnyttja sig av sambeskattning med bolag inom koncernen som inte har hemvist i Danmark måste de antingen låta alla utländska bolag ingå eller inget alls.

I kapitel 4 diskuteras huruvida de danska reglerna om sambeskattning kan komma att strida mot gemenskapsrättens restriktionsförbud och om en sådan restriktion i så fall kan rättfärdigas.

I kapitel 5 sammanfattas argumentationen från föregående kapitel och en slutsats och svar ges till problemställningen.

2 De danska sambeskattningsreglerna

Sambeskattningsinstitutet skapades i dansk rättspraxis efter införandet av statsskatteloven från 1903. Det var dock först i och med selskabsskatteloven år 1960 som sambeskattningsinstitutet lagfästes i lagens 31 §.⁴ Samtidigt bemyndigades Ligningsrådet⁵ att uppställa regler och villkor för sambeskattningen. År 1977 började Ligningsrådet årligen utge sambeskattningscirkulär med anvisningar över sambeskattningen. Sambeskattningsinstitutet innehåll redovisades, fram till den 31 maj 2005, i selskabsskatteloven från 1960, Ligningsrådets sambeskattningscirkulär, ett antal särregler i skattelagarna och praxis.⁶ De spridda bestämmelserna har kritiserats för att vara svårtillgängliga för företag och myndigheter. Mot denna bakgrund, samt för att säkra att det inte finns kryphål eller möjlighet till skatteplanering i strid med lagens syfte, beslöt skatteministern att ett expertutskott⁷ skulle tillsättas.⁸ Jag kommer nedan, för att ge en bakgrund till de nya sambeskattningsreglerna, att i huvuddrag redogöra för de tidigare sambeskattningsreglerna.

2.1 De tidigare sambeskattningsreglerna

Det framgick av tidigare 31 § selskabsskatteloven att Ligningsrådet kunde tillåta att två eller flera bolag inom en koncern sambeskattades. Sambeskattningen var frivillig för de bolag som uppfyllde de lagstadgade kraven (se nedan) och moderbolaget kunde välja vilka dotterbolag som skulle omfattas av sambeskattningen.

För att få sambeskattas uppställdes krav på att bolagen hade samma räkenskapsår.⁹ Det framgick dock av sambeskattningscirkuläret att det inte var nödvändigt att räkenskapsåret påbörjades samtidigt. Såvida räkenskapsåret avslutades vid samma tidpunkt och moderbolaget ägt aktierna eller andelarna i dotterbolaget under hela moderbolagets och dotterbolagets inkomstår kunde sambeskattning ske.¹⁰

⁴ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap 2, s. 30-32.

⁵ Ligningsrådet fastställer riktlinjer för tull- och skatteförvaltningen och utövar tillsyn av lokala skattemyndigheters verksamhet.

⁶ Ibid, kap 3, s. 39.

⁷ Sambeskatningsudvalget.

⁸ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap 1, s 4.

⁹ 31 § första stycket Selskabsskattelove.

¹⁰ Sambeskatningscirkulære villkår 1.1.

Vidare fanns ett krav på att dotterbolaget skulle ägas, direkt eller indirekt, av moderbolaget eller ett eller flera av de dotterbolag som sambeskattades.¹¹ Gällde det utländskt dotterbolag skulle moderbolaget äga hela den del som enligt det utländska dotterbolagets lag kan ägas av ett danskt aktiebolag.¹² Oavsett hur mycket ägarandelen uppgick till skulle hela dotterbolagets resultat medräknas.¹³

Om kraven för sambeskattning var uppfyllda hade bolagen rätt att få sambeskattas. För de bolag som ingick i sambeskattningen gavs möjlighet till överföring av underskott från ett bolag till ett annat bolag med överskott. Fanns ett underskott i ett eller flera av bolagen fördelades dessa i förhållande till storleken på överskottet.¹⁴

*Exempel:*¹⁵

Moderbolaget och dess dotterbolag A, B och C är sambeskattade under inkomståret 200X. Inget av bolagen har underskott från tidigare år att utnyttja.

De enskilda bolagens inkomst under 200X:

Moderbolaget	-200
Dotterbolag A	-100
Dotterbolag B	400
Dotterbolag C	200
Totalt	300

Fördelning av underskott i moderbolaget och dotterbolag A:

	Inkomst	Fördelning av underskott	Skattepliktig inkomst
Moderbolaget	-200	200	0
Dotterbolag A	-100	100	0
Dotterbolag B	400	-200	200
Dotterbolag C	200	-100	100
Totalt	300	0	300

Kunde inte alla underskott utnyttjas mot de sambeskattade bolagens överskott, fick dessa underskott överföras till nästföljande år.¹⁶

Även utländska dotterbolag kunde ingå i sambeskattningen.¹⁷ För utländska bolag uppställdes en rad skyddsregler för att säkra att sambeskattningsreglerna inte urholkades.¹⁸ Koncernen hade full valfrihet

¹¹ Sambeskattningsutvlaget kap. 3 s. 40.

¹² Selskabsskatteloven 31§ första stycket punkt 4.

¹³ Rapport fra Sambeskattningsutvalget, kap. 3 s. 40.

¹⁴ Sambeskattningscirkulære, villkår 2.4.

¹⁵ Rapport fra sambeskattningsutvalget, kap. 3 s. 44.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ SEL § 31.

¹⁸ SEL § 31 sjunde till tionde stycket.

över vilka utländska dotterbolag som skulle ingå i sambeskattningen. I praktiken blev innebörden att endast bolag med underskott togs med i sambeskattningen, vilket medförde förlorade skatteintäkter för den danska staten. För att hindra en sådan utveckling infördes 1992 återbeskattningsregler.¹⁹ Syftet med återbeskattningsreglerna var således att säkra att möjligheten till att överföra underskott verkade som en skattecredit. I takt med att de utländska dotterbolagen genererade överskott skall dessa återföras till beskattning i Danmark.²⁰

2.2 Obligatorisk nationell sambeskattning

Den nya danska lagen om sambeskattning, lov nr. 426²¹ från den 6 juni 2005, medför omvälvande ändringar för sambeskattningsinstitutet. Såsom beskrivs ovan kännetecknades tidigare den danska sambeskattningen av att bolagen frivilligt kunde utnyttja sig av systemet. Med den nya lagstiftningen införs i stället en obligatorisk sambeskattning för danska bolag och en ”globalpuljprincip”²² för utländska dotterbolag och filialer.²³

2.2.1 Regelverket

Som tidigare nämnts var de tidigare sambeskattningsreglerna utspridda i olika regelverk. Med den nya lagen samlas sambeskattningsreglerna i en bestämmelse, nämligen SEL 31 a-c §. 31 a § behandlar internationell sambeskattning medan de övriga behandlar nationell sambeskattning.

I SEL 1 § första stycket punkt 1-2a, 2d-2g, 3a – 5 och 5b samt 2 §, första stycket a - b finns en uttömmande uppräkningslista på de bolag och föreningar som skall sambeskattas. Att uppmärksamma är att de nya reglerna innebär att utländska bolags fasta driftställen och fasta egendom numera skall ingå i sambeskattningen.²⁴

Någon ansökan om sambeskattning skall inte längre ske då det rör sig om en obligatorisk sambeskattning för uppräknade bolag.²⁵ Bolagen måste naturligtvis ingå i en koncern, men det ställs i lagen inte längre något krav på att koncernförbindelsen skall ha varat under ett helt räkenskapsår.

¹⁹ 33 E § Ligningsloven.

²⁰ Rapport fra Sambeskattningsutvalget, kap. 3.2.7, s. 50.

²¹ L 426, Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove, LOV nr. 426, 6 juni 2005.

²² En ”allt eller inget” – princip som innebär om ett utländskt bolag går med i sambeskattningen, tas alla utländska bolag med.

²³ SEL § 31 första stycket.

²⁴ SEL 2 § andra stycket, , litra a och b.

²⁵ SEL 31 § första stycket.

2.2.2 Koncernbegreppet

De tidigare reglerna om frivillig sambeskattnings var baserade på en snäv koncerndefinition. Kritik har framförts att sambeskattningsinstitutet kan verka osmidigt vid ett krav på fullständigt ägande. Sambeskattningsutskottet ger som exempel att sambeskattningsreglerna först får verkan vid ett uppköp av ett bolag då köparen förvärvat samtliga andelar i bolaget.²⁶ Det främsta argumentet mot att gå ifrån kravet om ägarskapskravet var att regelverket skulle kompliceras ytterligare. Det följer att både inkomsten och underskottet skall räknas fullt ut, oavsett ägarandelen.²⁷ Med andra ord innebär det att om ett dotterbolag endast ägs till 60 procent, skall ändå hela dess överskott eller underskott medräknas. Har koncernförbindelsen endast varit en del av inkomståret, medräknas endast den del av inkomsten som är att hänföra till då koncernförbindelse fanns.²⁸ Vid utformningen av sambeskattningsreglerna lades vikt vid att koncerndefinitionen skulle vara välkänd och internationellt erkänd, varför samma definition som i regnskabslovgivningen användes.²⁹

De nu gällande reglerna fångar in betydligt fler bolag såsom tillhörande en koncern, då det inte längre ställs något krav på 100-procentigt ägande utan istället krävs endast ett bestämmande inflytande över bolaget.³⁰

Det följer av SEL 31c § andra stycket att ett moderbolag utgör, tillsammans med ett dotterbolag, en koncern om;

- 1) moderbolaget besitter flertalet av rösträtterna i ett bolag (dotterbolaget), eller
- 2) moderbolaget är delägare och har rätt att utnämna eller avsätta en eller ett flertal av medlemmarna i ett annat bolags (dotterbolagets) styrelse, eller
- 3) moderbolaget är delägare och har rätt att utöva ett bestämmande inflytande över ett annat bolags (dotterbolagets) driftsmässiga och finansiella ledning genom godkännande eller avtal med bolaget, eller
- 4) moderbolaget är delägare och genom avtal med andra delägare råder över flertalet av rösträtterna i en annan verksamhet (dotterbolaget) eller
- 5) moderbolaget besitter kapitalandel i ett annat bolag (dotterbolaget) och utövar ett bestämmande inflytande över detta bolags driftsmässiga och finansiella ledning.

Det är alltså röstantalet som avgör huruvida ett bolagsförhållande skall anses vara en koncern eller ej. Ägarandelen i sig inverkar inte. Även indirekt ägande av rösträtter har betydelse, se punkt 4 ovan.

²⁶ Rapport fra Sambeskattningsudvalget, kap. 14, s. 225.

²⁷ SEL § 31andra stycket.

²⁸ SEL § 31 tredje stycket.

²⁹ SAU L 121 svar på spm. 45, fra skatteministeren 2/5 2005, s. 4.

³⁰ SEL 31c §.

Det framgår av koncerndefinitionen att ett moderbolag även kan vara ett dotterbolag. Inom en koncern finns det alltid ett bolag som inte är ett dotterbolag till något annat bolag, detta bolag benämns i sambeskattningsreglerna ”det ultimativa moderbolaget”.

Det följer av SEL 31 c § sjätte stycket, att ett bolag kan hållas utanför sambeskattningsreglerna om;

- 1) betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderbolagets utövande av sina rättigheter över dotterbolagets aktiviteter eller ledning, eller
- 2) nödvändiga upplysningar från dotterbolaget inte kan inhämtas inom en rimlig tidsfrist eller utan oproportionerliga stora kostnader, eller
- 3) dotterbolaget inte tidigare har ingått i sambeskattningen och moderbolaget uteslutande besitter kapitalandelar i dotterbolaget i syfte att överlåta dem.

Undantagen i SEL 31c § sjätte stycket skall tillämpas restriktivt. Skatteministern uttalar att undantagen har ett mycket begränsat användningsområde och inte går att tillämpa om det ultimativa moderbolaget använder internationella räkenskapsstandarder³¹, jmf. SEL 31 c § sjunde stycket.³²

En följd av reglerna om tvingande sambeskattningsregler blir att vissa ägare, utan bestämmande inflytande, också träffas av reglerna eftersom hela bolagets inkomst inräknas, oavsett ägarandel.

2.2.3 Administrationsbolaget

Vid obligatorisk nationell sambeskattningsregler utses det översta moderbolaget av dem som deltar i sambeskattningen till administrationsbolag. Om det inte finns något danskt moderbolag, utan flera sidoordnade systerbolag utpekas ett av dessa till administrationsbolag.³³

Administrationsbolagets uppgift är att inbetala den samlade inkomstskatten för koncernbolagen inom sambeskattningen. Administrationsbolaget står även som mottagare för överskjutande skatt från skattemyndigheten.³⁴

Om administrationsbolaget inte längre ingår i koncernen eller ett annat danskt bolag blivit översta moderbolag, utpekas ett nytt

³¹ Europaparlamentet och Rådets förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

³² SAU L 121 svar på spm. 45, fra skatteministern 2/5 2005, s. 8f.

³³ SEL 31 § fjärde stycket.

³⁴ SEL 31 § fjärde stycket

administrationsbolag. Det nya administrationsbolaget övertar det tidigare administrationsbolagets rättigheter och skyldigheter, samtidigt som det tidigare bolaget förpliktar sig att betala de eventuella förpliktelser som överförs till det nya administrationsbolaget.³⁵

Av SEL 31 § femte stycket och 10 § femte stycket framgår att alla bolag inom sambeskattningen skall deklarerera sin skattepliktiga inkomst för samma period som administrationsbolaget. Avviker något bolags inkomstår från administrationsbolagets vid etablering av koncernförbindelsen, skall bolagets inkomstår läggas om så att det överensstämmer med administrationsbolagets inkomstår.³⁶ Eftersom det är en tvingande omläggning av inkomstår, behöver inte anmälan till skattemyndigheten ske, jmf. frivillig omläggning av inkomstår SEL 10 § andra stycket.³⁷

2.2.4 Sambeskattningsinkomsten

En sambeskattningsinkomst upprättas för alla sambeskattade bolag inom en koncern. Sambeskattningsinkomsten består av den skattepliktiga inkomsten för vart och ett av bolagen, upprättat efter skattelagstiftningens allmänna regler med de undantag som finns för sambeskattade bolag.³⁸ Till skillnad från tidigare regler skall först underskott från tidigare inkomstår i varje enskilt bolag avräknas innan sambeskattning sker, detta oavsett om underskottet uppstod innan sambeskattning etablerats.³⁹

Det följer vidare av SEL 31 § andra stycket att om sambeskattningsinkomsten är positiv, så fördelas överskottet proportionellt på de överskottsgivande bolagen. Motsvarande sker då sambeskattningsinkomsten är negativ för ett inkomstår, samtidigt som underskottet följer med bolaget till nästa inkomstår för att balansera ett eventuellt överskott. Vid utnyttjande av framskjutna underskott skall det äldsta underskottet avräknas mot överskott först.⁴⁰ Ett framskjutet underskott kan dock endast avräknas mot ett överskott i ett annat bolag om de båda bolagen var sambeskattade och sambeskattningen inte avbrutits då underskottet uppstod.⁴¹

Underskott som uppstår i ett bolag innan bolaget ingår koncernförbindelse kan endast avräknas mot ett överskott i bolaget.

³⁵ SEL 31 § fjärde stycket.

³⁶ SEL 10 § femte stycket.

³⁷ SAU L 121 svar på spm. 34, fra skatteministeren, 3 maj 2005.

³⁸ SEL 31 § andra stycket.

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid.

Trots den nya koncerndefinitionen, utan krav på 100-procentig ägarandel, medräknas hela den skattepliktiga inkomsten vid sambeskattningen oavsett ägarandelen i dotterbolaget.

I motsats till tidigare regler uppställs inte längre ett krav på att bolagen ingått i en och samma koncern under hela inkomståret för att utnyttja sambeskattningsreglerna. Endast inkomsten från den del av året som koncernförbindelsen varat medräknas i sambeskattningsinkomsten.⁴²

Exempel som illustrerar underskottsfordelningen;⁴³

Moderbolaget A äger dotterbolaget C som i sin tur äger dotterbolaget D. Den 1 juli 2005 övertog A även dotterbolag B. B ingick fram till nämnda datum inte i en koncern. Alla bolag är danska och alla dotterbolag är ägda till 100 %. C och D är sambeskattade för inkomståret 2004. De framskjutna underskotten från 2004 och inkomsten 2005 ser ut på följande sätt:

Bolag	Framskjutet underskott 2004	Inkomst 2005
A	-100	200
B	0	(01.01.-30.06) -300 (01.07-31.12) 200
C	-100	-50
D	-50	150

Underskottsfordelningen för 2005 kan specificeras således:

Bolag	Inkomst till sambeskattning 2005	Egna underskott framförs	Inkomst härefter	Underskott vid 2005 fördelas	Inkomst härefter	Underskott från tidigare inkomstår avräknas	Inkomst härefter	Underskott att framföra ultimo 2005
A	200	-100	100	-25	75	0	75	0
B	200	-200	0	0	0	0	0	-100
C	-50	0	-50	50	0	0	0	-25
D	150	-50	100	-25	75	-75	0	0
Totalt	500	-350	150	0	150	-75	75	-125

Det framgår av exemplet att B har kvar ett underskott om 100 som i framtiden kan avräknas mot eventuella överskott inom bolag B. C har ett underskott om 25 att avräkna mot eventuella överskott antingen i bolag C eller bolag D då de inkomståret 2004 sambeskattades.

⁴² SEL 31 § tredje stycket.

⁴³ Exemplet taget från Andersen, Kim Wind, National og international sambeskatning, SR-skat, kap. 2.4.

2.3 Frivillig internationell sambeskattning

Det ultimativa moderbolaget kan frivilligt välja internationell sambeskattning om koncernen omfattar utländska bolag eller föreningar där ingen av deltagarna personligen svarar för bolagets förpliktelser. Valet av sambeskattning innefattar även fast egendom och fasta driftställen i utlandet som tillhör danska eller utländska sambeskattade bolag eller föreningar.⁴⁴ Det saknas numera möjlighet att välja ut ett av flera utländska bolag som det är speciellt angeläget att låta ingå i sambeskattningen, s.k. cherry-picking. Av SEL 31 a § första stycket följer att man antingen väljer att alla utländska bolag eller inget utländskt bolag sambeskattas, däri ligger frivilligheten.

2.3.1 Administrationsbolaget

Som utgångspunkt är det ultimativa moderbolaget också administrationsbolag vid sambeskattningen. Om det ultimativa moderbolaget inte är skattepliktigt i Danmark enligt SEL 1 eller 2 §§, så utpekas administrationsbolag enligt de kriterier som uppställs i SEL 31 § fjärde stycket. Det blir således det översta moderbolaget som är skattskyldigt i Danmark och som deltar i den nationella sambeskattningen som utpekas till administrationsbolag, alternativt ett av flera sidoordnade systerbolag.⁴⁵

Administrationsbolaget ansvarar för inkomstskatt, à-contoskatt, restskatt och eventuella återbeskattningsförpliktelser.⁴⁶ Det rör sig om en mycket strängare bestämmelse än vad som gäller för nationell sambeskattning. Motivet framgår av betänkandet till lagförslaget där man menar att utan ansvarsregler vid internationell sambeskattning blir det omöjligt att skapa en tillräcklig säkerhet för skattekrav som uppstår mot koncernen.⁴⁷ I betänkandet utvecklar skatteutskottet behovet av ansvarsregler enligt följande.

”Den solidariske hæftelse for indkomst i udenlandske selskaber opretholdes, fordi den internationale sambeskatning (i modsætning til national sambeskatning) inkluderer selskaber, der ligger uden for dansk skattejurisdiktion.”⁴⁸

⁴⁴ SEL 31a § första stycket.

⁴⁵ SEL 31a § fjärde stycket. jmf. SEL 31 § fjärde stycket.

⁴⁶ SEL 31a § fjärde stycket.

⁴⁷ Betänkning afgivet af Skatteudvalget, den 18 maj 2005, s. 14.

⁴⁸ Betänkning afgivet af Skatteudvalget, den 18 maj 2005, s. 14.

2.3.2 Sambeskattningsinkomsten

I huvudsak upptas inkomst vid internationell sambeskattning på samma sätt som vid strikt nationell sambeskattning, SEL 31 § andra stycket, med undantag som följer av SEL 31 a § andra stycket. Av nämnda paragraf följer att underskott i ett utländskt bolag som uppstår innan detta bolag står under sambeskattning inte kan dras av från senare överskott i detta bolag.

2.3.3 Bindningsperiod

Med införandet av den nya lagstiftningen introduceras en bindningsperiod vid internationell sambeskattning. Bindningsperioden är på tio år med möjlighet att på nytt välja internationell sambeskattning varje gång perioden löper ut.⁴⁹ Bindningsperioden fortsätter, som huvudregel, oavsett om bolag tillkommer eller lämnar koncernen.⁵⁰

2.3.4 Återbeskattning

I takt med att bolag som har underskott genererar vinst, skall återbeskattning av underskottsavdraget ske. Det är med andra ord frågan om en skattekredit. Vid en ordinär återbeskattning, då koncernen efter en tio års period väljer att avsluta den internationella sambeskattningen, ökas administrationsbolagets inkomst för det inkomstår sambeskattningen upphör. Inkomsthöjningen skall motsvara den förtjänst som bolaget eller det fasta driftstället skulle ha uppnått vid upphörande av verksamheten och vid försäljning till marknadsvärde av tillgångar och skulder i bolaget respektive det fasta driftstället vid upphörandet.⁵¹ Detta kallas ordinär återbeskattning.

För det fallet att den internationella sambeskattningen upphör innan bindningsperioden gått till ända sker en full återbeskattning. Det innebär att inkomsten i administrationsbolaget för det sista året under sambeskattningen höjs med ett belopp motsvarande alla tidigare avdragna underskott.⁵²

⁴⁹ SEL 31a § tredje stycket.

⁵⁰ SEL 31a § tredje stycket.

⁵¹ SEL 31a § tionde stycket.

⁵² SEL 31a § elfte stycket.

3 Gemenskapsrättens inverkan på direkta skatter

3.1 EG-rätten och rätten till fri etablering

Några gemenskapsrättsliga regler angående sambeskattnings av bolag finns ännu inte. Generellt sett har harmoniseringen inom gemenskapen av direkta skatter inte skett i lika stor utsträckning som vid indirekta skatter. Medlemsstaterna har inte avstått från sin lagstiftningskompetens avseende direkta skatter, vilket dock inte innebär att medlemsstaterna är helt fria att stifta de lagar de vill på skatteområdet. Enligt EG-fördraget krävs det att rådet är enhälligt vid votering om bindande direktiv om direkta skatter.⁵³

Det finns en rad bestämmelser som EG-fördraget uppställer för att uppnå en gemensam marknad som medlemsstaterna har att följa vid utformningen av nationella lagar. Vid direkta skatter är det främst rätten till fri etablering samt fördragets diskrimineringsförbud⁵⁴ som har haft stor inverkan på nationella regler. Trots att ingen lagharmonisering skett gällande direkta skatter, får nationella skatteregler enligt EG-domstolens praxis inte utgöra ett hinder mot etableringsfriheten⁵⁵. EG-domstolen har utvecklat praxis till att även omfatta andra fördragsfriheter, samt fastslagit att medlemsstaterna vid utformningen av sina skattesystem måste ta hänsyn till de grundläggande fri- och rättigheterna i EG-fördraget. Då EG-rätten har företräde framför nationell rätt, får den nationella regeln vika till förmån för EG-rätten om den strider mot EG-fördragets fri- och rättigheter.⁵⁶ Det är medlemsstaternas skyldighet att stifta lagar som inte strider mot EG-fördraget. Att en medlemsstat inte genomfört harmoniserade skatteregler är inget försvar mot ett hinder av etableringsfriheten.

3.1.1 Diskrimineringsförbudet

Gemenskapsrätten uppställer ett generellt förbud mot diskriminering på grund av nationalitet i EG-fördraget art. 12. Vid skatterätt är det oftast den skattskyldiges hemvist, inte nationalitet som är kriteriet vid bedömning om en regel kan anses diskriminerande. Av EG-domstolens praxis kan utläsas när domstolen anser en nationell regel som diskriminerande. I Schumacker-målet uttalade domstolen att diskriminering föreligger om medlemsstaten tillämpar olika regler vid jämförbara situationer eller samma regler vid olika

⁵³ Artikel 94 EG-Fördraget.

⁵⁴ Artikel 12 EG-fördraget.

⁵⁵ C- 270/83, Avior-fiscal.

⁵⁶ C-6/64, Costa Enel.

situationer.⁵⁷ EG-domstolen menade i Schumacker-målet att det inte vid direkta skatter är en jämförbar situation mellan invånare i ett land och de som inte är bosatta i det landet.⁵⁸

Förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet eller hemvist i EG-fördraget är främst riktade mot öppen diskriminering, d.v.s. då en nationell lagregel uttryckligen diskriminerar fysiska eller juridiska personer på grund av nationalitet. En lagregel kan dock uppställa andra kriterier som inte direkt är diskriminerande men som i realiteten innebär särbehandling på grund av nationalitet. Denna, s.k. dolda diskrimineringen, har i EG-domstolen ansetts strida mot diskrimineringsförbudet.⁵⁹

Enligt principen om *lex specialis*, dvs. specifika reglers företräde framför generella regler tillämpas artikel 12 i EG-fördraget sällan då det rör sig om etableringsfrihet, eftersom även artikel 43 i EG-fördraget innehåller ett förbud mot diskriminering vid etablering inom gemenskapen.

3.1.2 Restriktionsförbudet

Med restriktiv lagstiftning avses lagar som kan hämma utövandet av de fördragssäkrade fri- och rättigheterna eller göra utövandet av dem mindre attraktiva. Med andra ord lagar som försvårar gränsöverskridande verksamhet, utan att uppställa ett nationalitetskriterium. Restriktionsförbudet kompletterar på så sätt diskrimineringsförbudet eftersom det kan verka utan att en olikbehandling föreligger. Reglerna kan vara lika för alla, men verka på ett restriktivt sätt för vissa.

Inom skatterätten har restriktionsförbudet aktualiserats i ett antal rättsfall;

Daily mail-målet⁶⁰ avsåg rätten till fri etablering då företagets ledning flyttades från ett medlemsland till ett annat. EG-domstolen yttrade att art. 52 (nu art. 43) visserligen ämnar förhindra att företag behandlas olika, men även att förhindra regler som försvårar för företag att etablera sig utomlands. Domstolen menade att om så inte vore fallet skulle artikel 43 (dåvarande artikel 52) sakna innehåll.⁶¹

I ICI-målet påpekade domstolen att reglerna om etableringsfrihet visserligen enligt deras ordalydelse syftar till att nationell behandling i värdstaten, men de utgör även ett förbud mot hinder gentemot deras egna medborgare eller bolag att etablera sig i en annan medlemsstat.⁶² Medlemsstaterna har alltså inte endast ett ansvar att inte stifta restriktiva lagar gentemot medborgare i

⁵⁷ C-279/93 Schumacker, p. 30.

⁵⁸ Ibid., p. 31.

⁵⁹ C-250/95 Futura p.22.

⁶⁰ C-81/87 Daily Mail.

⁶¹ Ibid, p.11 ff

⁶² C-264/96 ICI, p. 21.

andra medlemsstater, utan även förhindra att lagar och bestämmelser verkar restriktivt gentemot sina egna medborgare.

Domstolen ansåg i X AB och Y AB att de svenska koncernbidragsreglerna utgjorde en restriktiv lagstiftning då de kunde avskräcka till att etablera verksamhet i andra medlemsstater.⁶³ Den svenska lagstiftningen förbjöd koncernbidrag till ett svenskt dotterbolag som ägdes dels av ett svenskt moderbolag, dels av andra helägda dotterbolag i ett antal olika medlemsstater. Samtidigt kunde koncernbidrag ges om det svenska dotterbolaget ägdes av det svenska moderbolaget tillsammans med bolag i en enda annan medlemsstat.

3.1.3 Rättfärdigande av hinder för fri rörlighet

Ett hinder av den fria rörligheten som uppstår genom öppen diskriminering kan enligt EG-domstolen rättfärdigas av skäl som anges i EG-fördraget.⁶⁴ Vad gäller skatteregler kan dessa endast undantagsvis motiveras av de skäl⁶⁵ som anges i artikel 46 EG-fördraget.⁶⁶

EG-domstolen har i sin praxis utvecklat ytterligare rättfärdigandegrunder, som tillämpas vid dold diskriminering, än de som är uppräknade i artikel 46 EG-fördraget. Enligt domstolen kan vissa åtgärder som står i strid med EG-fördraget rättfärdigas på särskild grund vid användande av ”rule of reason”-testet (en skälighetsbedömning).⁶⁷ I Gebhard-målet uppställs fyra grunder vilka, utöver de som anges i EG-fördraget, kan få EG-domstolen att godta en skatteregel som strider mot EG-rätten, nämligen:⁶⁸

1. Regeln skall syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse.
2. Regeln skall reellt vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas.
3. Regeln skall vara proportionell i förhållandet till det intresse som den skall tillgodose; d.v.s. den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträlvade syftet.

⁶³ C-200/98 X AB och Y AB, p. 36-37.

⁶⁴ C-311/97 Royal Bank of Scotland, p. 32.

⁶⁵ Artikel 46 EG-fördraget, skäl kan grundas till hänsyn av allmän ordning, säkerhet eller hälsa.

⁶⁶ Ståhl K, Persson Österman R, EG-skatterätt, s. 122

⁶⁷ Ibid. s. 124.

⁶⁸ C-55/94 Gebhard, p. 37.

3.1.3.1 Rättfärdigande grunder

Medlemsstaterna har i mål som prövats vid EG-domstolen åberopat ett stort antal grunder på vilka de anser att deras lagstiftning kan rättfärdigas såsom tvingande hänsyn av allmänintresse. Nedan redogörs för ett urval av dessa som är av relevans för uppsatsen.

3.1.3.1.1 Säkrande av skatteintäkter

I ICI-målet uttryckte den brittiska regeringen att, om lagstiftningen var i strid mot artikel 52 i EG-fördraget, kunde den rättfärdigas om dess syfte var att undvika en intäktsminskning som skulle följa av möjligheten till avdrag för förluster i dotterbolag som är etablerade utanför Storbritannien.⁶⁹ Domstolen godtog dock inte minskning av skatteintäkter som rättfärdigande grund enligt artikel 56 i EG-fördraget. Inte heller ansåg domstolen att det utgjorde ett tvingande hänsyn av allmänintresse.⁷⁰

3.1.3.1.2 Skattesystemets inre sammanhang

I ett enda fall har domstolen godkänt argumentet om skattesystemets inre sammanhang, nämligen i Bachmann-målet⁷¹ som rörde indirekt diskriminering. Belgiska regler medgav avdrag för pensionsförsäkringar som tecknats vid belgiska försäkringsbolag, men inte vid försäkringsbolag i andra medlemsstater. Domstolen fann att de belgiska reglerna utgjorde en inskränkning i rätten att tillhandahålla tjänster eftersom avdraget var beroende på varifrån man tillhandahöll tjänsterna.⁷² Den belgiska regeringen ansåg att reglerna var nödvändiga för att värna om skattesystemets inre sammanhang och fick medhåll av domstolen då den ansåg att det fanns ett samband mellan avdragsrätten för premier och beskattning av de belopp som utbetalas av försäkringsgivarna. Villkoret som de nationella reglerna uppställde ansågs vara berättigat med hänsyn till behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.⁷³

Sedan Bachmann har domstolen varit strängare i sin bedömning av argumentet om skattesystemets inre sammanhang. I Bosal-målet⁷⁴ nekades det nederländska bolaget Bosal Holding BV avdrag, mot sin egen inkomst, för kostnader som var hänförliga till andra medlemsstater. Den nederländska regeringen menade att vägran att medge avdrag kunde rättfärdigas av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. De fanns ett direkt samband mellan, å ena sidan, kostnader för moderbolagets andel i dotterbolagets kapital och, å andra sidan, de inkomster i detta dotterbolag

⁶⁹ C-264/96 ICI, p. 25.

⁷⁰ Ibid., p. 28.

⁷¹ C-204/90 Bachmann.

⁷² Ibid., p. 31.

⁷³ Ibid., p. 21 och 35.

⁷⁴ C-168/01 Bosal Holding.

som är skattepliktiga i Nederländerna, menade den nederländska regeringen. Om detta menade domstolen att det måste föreligga ett direkt samband, vad beträffar en och samma skattskyldig, mellan beviljandet av en skattemässig fördel och kompensationen av denna fördel inom ramen för samma beskattning.⁷⁵ I Bosal-målet konstaterade domstolen att ett sådant samband saknades då det inte kan uppstå mellan ett moderbolag i Nederländerna som ges en skattefördel och skattesystemet för moderbolagets dotterbolag. Moderbolag och dotterbolag, fortsatte domstolen, utgör till skillnad från filialer och driftställen egna juridiska personer som var för sig är enskilda skattesubjekt. Det saknas därmed i det aktuella fallet ett direkt samband inom ramen för en och samma beskattning, därför kan inte skattesystemets inre sammanhang åberopas såsom rättfärdigande grund.⁷⁶

I målet Marks & Spencer⁷⁷, som berör de brittiska koncernbidragsreglernas överensstämmelse med EG-rätten, diskuterar generaladvokaten frågan om behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang kan få tillämpning. Generaladvokaten menar att begreppet skattesystemets inre sammanhang skall syfta till att förhindra att gemenskapsrätten utnyttjas för att tillägna sig fördelar där inget samband finns med utövandet av den fria rörligheten.⁷⁸ Generaladvokaten anser att principen om skattesystemets inre sammanhang vilar på allt för strikta grunder och erinrar om domen i Lenz⁷⁹ där domstolen uttalade:

"[...]argument som avser att det inre sammanhanget i ett skattesystem måste upprätthållas skall prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas genom den aktuella skattelagstiftningen".⁸⁰

Generaladvokaten menar att kriterierna för skattesystemets inre sammanhang gör det allt för svårt för medlemsstaterna att berättiga sina skattesystem. Han anser att det är nödvändigt att domstolen återgår till att se till syftet med lagstiftningen.⁸¹ Domstolen i Marks & Spencer - målet undviker att närmare behandla kriteriet om skattesystemets inre sammanhang.

3.1.3.1.3 Den skatterättsliga territorialitetsprincipen

I Futura-målet prövades den luxemburgska lagens överensstämmelse med etableringsfriheten. Lagen uppställde olika krav på skattskyldiga med hemvist i Luxemburg och de utan hemvist i staten. Överföring av förluster för de utan hemvist var beroende av om förlusterna hade ett ekonomiskt samband med inkomster i Luxemburg. EG-domstolen menade att ett sådant system som överensstämmer med den skatterättsliga territorialitetsprincipen

⁷⁵ Ibid., p. 29.

⁷⁶ Ibid. p. 31-32.

⁷⁷ C-446/03 Marks & Spencer.

⁷⁸ Generaladvokaten i Marks & Spencer – målet, p. 67.

⁷⁹ C-315/02 Lenz

⁸⁰ Ibid. p. 37.

⁸¹ Generaladvokaten i Marks & Spencer – målet, p. 71.

inte kan anses som öppen eller dold diskriminering i strid med EG-fördraget.⁸² EG-domstolen ansåg med andra ord att det inte, i detta fall, kunde anses strida mot etableringsfriheten att ställa upp ett krav på ekonomiskt samband mellan inkomster och förluster för att åtnjuta förlustavdrag. EG-domstolen uttalade att regler som inskränker den fria rörligheten men har till syfte att upprätthålla en effektiv skattekontroll kan anses motiverade. Reglerna får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det syftet.

I Bosal-målet som nämnts ovan återopade den nederländska regeringen territorialprincipen och hänvisade till Futura-målet. De menade att dotterbolag med inkomst i Nederländerna och dotterbolag som inte har någon inkomst härrörande från Nederländerna befinner sig i olika situationer som inte kan jämföras. EG-domstolen pekade på skillnaden att i Futura-målet tillämpades territorialitetsprincipen på beskattning av en och samma skattskyldig som bedrev sin verksamhet i en medlemsstat där han hade sin huvudsakliga verksamhet, samt i ytterligare medlemsstater genom filialer.⁸³

⁸² C-250/95 Futura, p. 22.

⁸³ Ibid., p. 38.

4 Sambeskattning och EG-rätten

Den nya danska lagen om sambeskattning har gett upphov till diskussioner huruvida lagen är i överensstämmelse med EG-rätten. Det kan ifrågasättas om de nya sambeskattningsreglerna strider mot den rätt till fri etablering som EG-fördraget uppställer. Det skall i det följande analyseras om diskrimineringsförbudet eller restriktionsförbudet kan bli aktuellt vid den danska sambeskattningen. Och om så är fallet finns det några rättfärdigande grunder för en sådan lagstiftning? Det har tidigare nämnts att EG-rätten har företräde framför dansk nationell rätt och finner EG-domstolen att de nya sambeskattningsreglerna skulle strida mot EG-rätten kan de följaktligen inte längre upprätthållas.

I litteraturen är det ett antal områden i den nya lagstiftningen som ifrågasätts som stridande mot EG-rätten. Bland annat har professor Niels Winther-Sørensen och professor Søren Friis Hansen i ett antal artiklar kritiserat lagförslaget ur EG-rättslig synvinkel. I skatteministerns offentliga svar på spørgsmål 1⁸⁴, där han svarar på de invändningar de båda professorerna framfört i sina artiklar, väljer han även att dela upp svaret på följande områden: globalpuljeprincipen, territorialbeskattning, obligatorisk nationell sambeskattning. Nedan kommer denna uppdelning att följas, samtidigt som Marks & Spencer – målet⁸⁵ analyseras.⁸⁶

Det skall tilläggas att större delen av argumentationen, från skatteministern å ena sidan och sakkunniga å andra sidan, utgår från tidpunkten innan och direkt efter generaladvokatens förhandsbesked i Marks & Spencer – målet, d.v.s. innan EG-domstolens slutgiltiga dom.

4.1 Globalpuljeprincipen

Globalpuljeprincipen innebär att en koncerns aktiviteter i Danmark alltid skall sambeskattas, oavsett om inkomsten uppkommer från ett danskt bolag eller utländskt bolags fasta driftställe eller fasta egendom i Danmark. Däremot är det frivilligt om inkomst från koncernens aktiviteter utanför danskt territorium skall sambeskattas, men väljer koncernen sambeskattning av ett bolags inkomst utanför Danmark skall alla koncernbolag i utlandet tas med i sambeskattningen. Advokaterna Bjørnholm och Becker-Christensen

⁸⁴ Notat om EU-retlige aspekter ved L121-forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven og andre skattelove, 3 maj 2005.

⁸⁵ Mål C-446/03 Marks & Spencer.

⁸⁶ I Marks & Spencer – målet prövades de brittiska förlustutjämningsregelernas överensstämmelse med EG-rätten.

vid Bech-Bruun advokatbyrå menar att principen kan medföra allt för betungande följder vid internationella koncerner vilket kan leda till att man helt och hållet undviker att etablera internationella koncerner.⁸⁷

Inledningsvis påpekas i notatet att det föreligger två väsentliga skillnader mellan det engelska beskattningssystemet som prövas i Marks & Spencer – målet och det danska sambeskattningsystemet. För det första tas inte möjligheten att överföra underskott från utländska dotterbolag bort. För det andra skall inkomster från fasta driftställen som huvudregel inte medräknas vid inkomststoppörelsen i Danmark. Skatteministeriet menar att man inte kan dra några slutsatser av Marks & Spencer – målet utan att ta nämnda skillnader i beaktande.⁸⁸

4.1.1 Restriktion

Skatteministeriet har behandlat frågan om sambeskattnings enligt globalpuljprincipen innebär en restriktion som förhindrar utövandet av etableringsfriheten. Skatteministeriet konstaterar kort i notatet att det får anses som sannolikt att reglerna om sambeskattnings, i ljuset av generaladvokatens uttalande i Marks & Spencer – målet, innebär en restriktion.⁸⁹

Den minoritet i Sambeskattningsudvalget som föreslog globalpuljprincipen anser å andra sidan att någon olikbehandling mellan danska och utländska bolag inte uppstår och förslaget därför inte strider mot EG-rätten;⁹⁰

”Som nævnt vil modellerne med stor sandsynlighed indebære en reel afskaffelse af sambeskatningen af koncerner med mange udenlandske datterselskaber. Til gengæld vil modellerne fortsat give mulighed for national sambeskatning, hvis der udelukkende er danske selskaber i koncernen.

Det er på den baggrund nærliggende at spørge, om modellen kan være forenelig med EU-retten. Det vil i den forbindelse være af afgørende betydning, om modellerne medfører en lempeligere skattemæssig behandling, hvis et datterselskab er placeret i Danmark frem for i udlandet.

Sambeskatningsmodellen, hvor tilladelse til sambeskatning med et datterselskab betinger, at alle datterselskaber – såvel danske som udenlandske – inddrages under en sambeskatning, synes ikke at føre til nogen form for forskelbehandling mellem udenlandske og danske selskaber. Der synes således ikke at være EU-retlige problemer ved denne model.”

Denna tolkning av gemenskapsrätten är direkt felaktig eftersom den är baserad på att gemenskapsrätten endast uppställer ett förbud mot

⁸⁷ Becker-Christensen, Bjørnholm, What's Going on in ... Denmark, The New Danish Tax Consolidation Regime, European Taxation, januari 2006, s. 49.

⁸⁸ Notat om EU-retlige aspekter ved L 121 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven og andra skatteove, s. 7.

⁸⁹ Ibid, s. 7-8

⁹⁰ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap 15.4, s. 242-243.

diskriminering, anför professor Søren Friis Hansen. Han fortsätter; gemenskapsrätten innebär inte endast ett förbud mot diskriminering utan även ett förbud mot nationella regler som kan göra det mindre attraktivt för medborgare eller verksamheter att utöva deras i EG-fördraget skyddade fri- och rättigheter.⁹¹

Det framgår av citatet från Sambeskatningsudvalget att de är av den uppfattningen att globalpuljeprincipen innebär att utländska koncerner kommer att anse det mindre attraktivt att etablera sig i Danmark. Mot denna bakgrund kan slutsatsen dras att globalpuljeprincipen, som ger sig uttryck i SEL 31 § andra stycket, kommer leda till att bolag avhåller sig från att utöva sina traktatsäkrade rättigheter och därmed är lagstiftningen oförenlig med gemenskapsrätten.⁹²

Mot bakgrund av det ovan sagda får det anses att det inte föreligger några tvivel om att globalpuljeprincipen innebär en restriktiv lagstiftning. För att avgöra om sambeskattningsreglerna därmed även står i strid med EG-fördragets regler om etableringsfrihet måste först de rättfärdigande grunder som finns vid restriktiv lagstiftning undersökas om de kan tillämpas i förevarande fall.

4.1.2 Rättfärdigande av globalpuljeprincipen

De rättfärdigande grunder som finns att tillgå vid restriktiv lagstiftning har utvecklats i EG-domstolens praxis. Bl.a. anför domstolen i X och Y – målet⁹³;

”Domstolen noterar i detta hänseende att en inskränkning av etableringsfriheten, såsom den nationella bestämmelse som är fråga i målet vid Regeringsrätten, endast kan vara motiverad om denna bestämmelse har ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget samt kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det fordras i ett sådant fall även att bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.”

I kommentarerna till lagförslaget anges endast ett tvingande hänsyn som skall rättfärdiga globalpuljeprincipen, nämligen sammanhanget i skattesystemet. Det föreslagna beskattningssystemet etablerar ett direkt sammanhang mellan den uteblivna möjligheten att utnyttja eventuella underskott från utlandet och den uteblivna beskattning av motsvarande inkomster, att den skattemässiga olikbehandling som uppstår får anses som objektiv. Globalpuljeprincipen är endast grundad i att det är nödvändigt för att förhindra ”cherry-picking”.⁹⁴

⁹¹ Friis Hansen, Søren, Kan Globalpulje-”princippet” forenes med gældende fællesskabsret?, s. 15.

⁹² Ibid.

⁹³ C-436/00, X och Y, p. 49.

⁹⁴ Bemærkningerne til L 153. afsnitt 10.

EG-domstolen har varit obenägen att acceptera sammanhanget i skattesystemet såsom tvingande allmänt hänsyn som kan motivera restriktiv lagstiftning, se dock C-204/90 Bachmann. EG-domstolen har vid upprepade tillfällen uttryckt att skattesystemets inre sammanhang endast kan göras gällande då det berör ett och samma skattesubjekt.⁹⁵ I Bosal-målet konstaterade EG-domstolen följande rörandet skattesystemets inre sammanhang vid koncernförhållanden.⁹⁶

”Moderbolag och deras dotterbolag utgör nämligen till skillnad från filialer och driftställen egna juridiska personer som var för sig är enskilda skattesubjekt. Därmed saknas ett direkt samband inom ramen för en och samma beskattning, vilket medför att skattesystemets kongruens inte kan åberopas”

Hansen drar av EG-domstolens praxis fram till dags dato slutsatsen att, reglerna om obligatorisk sambeskattnig aldrig kan rättfärdigas av hänsyn till skattesystemets inre sammanhang.⁹⁷ Skatteministeriet konstaterar däremot, med stöd av generaladvokatens uttalande i Marks & Spencer-målet⁹⁸, att det inte är uteslutet att skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga en restriktion även då det gäller olika skattesubjekt. En utesluten underskottsöverföring från utländska dotterbolag kan rättfärdigas när underskottet även kan utnyttjas enligt reglerna i dotterbolagets hemland, för att koncernen därmed uppnår en fördel som är i strid med den neutralitet som reglerna föreskriver. Skatteministeriet tolkar generaladvokatens uttalande så att det ligger i linje med anförda argument att beskattningssystemet faktiskt etablerar ett direkt samband mellan den uteslutna medräkningen av underkott från utlandet och den uteslutna beskattningen av motsvarande intäkter.⁹⁹

Att notera är att skatteministeriet inte alls kommenterar generaladvokatens punkt 70 och 71 i förhandsbeskedet. I punkterna 70 och 71 upprepar generaladvokaten vad praxis föreskriver, nämligen att:

”[...] a direct link can exist only in the context of the same tax and in the case of the same taxpayer.”

”If those are infact the limits within which the fiscal-cohesion argument can be deployed, there is no doubt that in the present case it must be rejected.”

⁹⁵ Se C-35/98 Verkooijen, C-319/02 Manninen.

⁹⁶ C-168/01 Bosal, p. 32.

⁹⁷ Friis Hansen, Søren, Kan Globalpulje-”princippet” forenes med gældende fællesskabsret?, s. 17-18

⁹⁸ Generaladvokaten i Marks & Spencer, p. 71.

⁹⁹ Notat om EU-retlige aspekter ved L 121 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven og andra skattelove, s. 9.

4.2 Territorialbeskattning

Vid införandet av de nya sambeskattningsreglerna ersattes den tidigare globalinkomstprincipen av en territorialinkomstprincip. Det innebär i praktiken att underskott från ett utländskt fast driftställe eller fast egendom inte, som huvudregel, kan dras av mot ett överskott i danskt bolags överskott. Detta i motsättning till fasta driftställen och fast egendom belägna i Danmark.¹⁰⁰

Territorialinkomstprincipen ger ett incitament att, istället för att etablera verksamhet i utlandet, förlägga verksamheten i Danmark. Den möjlighet som finns i sambeskattningsreglerna att välja internationell sambeskattningsprincip, d.v.s. att öppna möjligheten till underskottsavdrag för verksamhet i utlandet, gör det inte mindre förmånligt att förlägga verksamheten inom Danmark eftersom globalpuljeprincipen innebär att all utländsk verksamhet i så fall indras i sambeskattningen.¹⁰¹ Niels Winther-Sørensen menar i sin artikel International sambeskatning og EU-retten att territorialinkomstprincipen p.g.a. det ovan anförda utgör en potentiell restriktion som står i strid med gemenskapsrätten.¹⁰²

Skatteministeriet instämmer att denna skillnad mellan etablering i Danmark och etablering i utlandet sannolikt kommer att betraktas som en restriktion. Skatteministeriet framhäver dock att detta inte är det samma som att territorialinkomstprincipen skulle strida mot gemenskapsrätten.¹⁰³

Skatteministeriet anser att restriktionen kan rättfärdigas med skattesystemets inre sammanhang. Syftet med territorialbeskattning var att skapa en mer sammanhängande beskattningsordning. Skatteministeriet tillägger att lagstiftningen inte helt avskär möjligheten till överföring av underskott från utländska filialer. Således kan samma skattemässiga ställning som danska aktiviteter erhållas för aktiviteter i utlandet.¹⁰⁴

Skatteministeriet är av den åsikt att om generaladvokatens uttalande i Marks & Spencer-Målet¹⁰⁵ följs kan territorialinkomstprincipen rättfärdigas, se 4.1.2 ovan.

Niels Winter-Sørensen menar att, oavsett om EG-domstolen skulle finna att det är förenligt med EG-rätten att neka underskottöverföring från utländska dotterbolag, innebär det inte att reglerna om utländska filialer och fast egendom också är förenliga med gemenskapsrätten.¹⁰⁶ Han hänvisar till Ritter-målet¹⁰⁷ och menar att det kan ha avgörande betydelse för

¹⁰⁰ Jmf. SEL 31 § och 31 a §,

¹⁰¹ Jmf. SEL 31A § första stycket.

¹⁰² Winter-Sørensen, Niels, International sambeskatning og EU-retten, s. 49.

¹⁰³ Notat om EU-retlige aspekter ved L 121 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andra skattelove, s. 13.

¹⁰⁴ Ibid. s. 14.

¹⁰⁵ Generaladvokaten i Marks & Spencer, p. 71.

¹⁰⁶ Winter-Sørensen, Niels, International sambeskatning og EU-retten, s. 49.

¹⁰⁷ C-152/03 Ritter.

territorialinkomstprincipens överensstämmelse med gemenskapsrätten. Ritter-målet rör ett tysk par som har ett underskott i en egendom i Frankrike där de är bosatta. Underskottet nekades enligt tyska regler att dras av mot tysk löneinkomst eftersom paret var bosatta utomlands.

Generaladvokaten uttalade i sitt förslag till avgörande i Ritter-målet att de tyska reglerna är i strid med reglerna om fri rörlighet för arbetstagare. Generaladvokaten menar att den särbehandling av personer med tysk löneinkomst som är bosatta utanför Tyskland inte kan rättfärdigas med skattesystemets inre sammanhang.¹⁰⁸

Skatteministeriet anser dock att Generaladvokatens uttalande i Ritter-målet inte kan ses som ett uttryck för ett generellt förbud mot territorialbeskattning.¹⁰⁹ Skatteministeriet anser att generaladvokaten applicerar den praxis som finns angående beskattning av utländska fysiska personer. Av denna praxis framgår att det som huvudregel är tillåtet att använda olika regler för personer bosatta inom landet och utländska personer. Såvida EG-domstolen följer generaladvokatens förslag till dom, ser skattemyndigheten inget gemenskapsrättsligt hinder att införa en territorialinkomstprincip.¹¹⁰

4.3 Tvingande nationell sambeskattning

Valet av att införa obligatorisk nationell sambeskattning har kritiserats för att de skulle innebära att rätten till fri etablering inskränks vid sekundär etablering. Søren Friis Hansen anger som skäl att ett nystiftat dotterbolag som etableras i Danmark inte i skattemässigt hänseende betraktas som ett självständigt skattesubjekt, utan som en filial i förhållande till koncernens övriga bolag i Danmark.¹¹¹

Skatteministeriet förklarar dock att sambeskattade bolag är självständiga skattesubjekt. Deras inkomst uppgörs var för sig som självständiga bolag, varefter inkomsterna hos de sambeskattade bolagen sammanläggs hos administrationsbolaget.

Skatteministeriet har svårt att se att reglerna skulle göra skillnad på vilken etableringsform som väljs. Både utländska koncerners och danska koncerners tillgång till sambeskattning av aktiviteter i Danmark är densamma. Därmed anses heller inte obligatorisk nationell sambeskattning stå i strid med etableringsfriheten som gemenskapsrätten uppställer.¹¹²

¹⁰⁸ Generaladvokaten i Ritter-målet.

¹⁰⁹ Notat om EU-retlige aspekter ved L 121 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andra skattelove, s. 15.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Friis Hansen, Søren, mars-notat avsnitt 4.

¹¹² Notat om EU-retlige aspekter ved L 121 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andra skattelove, s. 17.

4.4 Marks & Spencer – målet

EG-domstolen meddelade den 13 december 2005 dom i Marks & Spencer – målet. Domen kom med andra ord långt efter det att de nya danska sambeskattningsreglerna antogs. I Marks & Spencer – målet prövades de brittiska förlustutjämningsreglernas förenlighet med gemenskapsrätten. Av domen kan vissa slutsatser om sambeskattningsreglernas förenlighet med gemenskapsrätten dras, trots att det föreligger skillnader i omständigheter.

I Marks & Spencer – målet ansökte moderbolaget Marks & Spencer om att få göra koncernavdrag för förlust som uppkommit i dotterbolag i Belgien, Tyskland och Frankrike. Moderbolaget hade hemvist i Storbritannien medan dotterbolagen bedrev sin verksamhet i det land de hade hemvist, d.v.s. Belgien, Tyskland och Frankrike. Dotterbolagen hade inga fasta driftställen i Storbritannien och hade heller aldrig bedrivit någon verksamhet där. Yrkandet om koncernavdrag avslogs med motiveringen att koncernavdrag endast beviljas förluster som uppkommit i Storbritannien. Den brittiska skattelagstiftningens regler var inte tillämpliga på dotterbolag som varken hade hemvist eller bedriver näringsverksamhet i Storbritannien.

Det skall nämnas, för att kunna dra riktiga slutsatser av Marks & Spencer – målet, att det föreligger vissa skillnader mellan den engelska lagstiftningen som var uppe för prövning och de danska sambeskattningsreglerna. För det första så tas inte möjligheten till förlustutjämnning med utländska dotterbolag helt bort vid den danska lagstiftningen, men det införs som nämnts en globalpuljprincip. Det är som nämnts ovan dock otvivelaktigt så att förlustutjämnning med utländska dotterbolag försvåras. För det andra skall inkomster från fasta driftställen som huvudregel inte medräknas vid inkomstbeskattningen i Danmark.

Nedan skall redogöras dels för generaladvokatens förslag, dels för EG-domstolens dom i målet. Generaladvokatens förslag är intressant främst för att det är endast den som lagstiftarna och de sakkunniga, såsom tidigare nämnts i uppsatsen, grundat sina argument på.

4.4.1 Generaladvokatens utlåtande

I huvudsak ställs följande tre frågor till domstolen.¹¹³

1. Utgör det förhållandet att bolag med dotterbolag i andra medlemsstater undantas från tillämpningen av de bestämmelser om skattemässig resultatutjämnning som är tillämpliga på bolag som har filialer i andra medlemsstater en inskränkning av rätten till fri etablering?

¹¹³ Generaladvokaten i Marks & Spencer-målet, p. 19.

2. Utgör förhållandet att bolag med dotterbolag i andra medlemsstater inte omfattas av bestämmelserna om koncernavdrag, vilka är tillämpliga för bolag med dotterbolag i samma medlemsstat, en inskränkning av etableringsfriheten?
3. Om den brittiska lagstiftningen skulle utgöra en inskränkning som är förbjuden enligt fördraget, är då denna inskränkning motiverad med hänsyn till sådana legitima skäl som erkänns i gemenskapsrätten?

Först skall frågorna ett och två behandlas, därefter redogörs för generaladvokatens uppfattning om rättfärdigande grunder för restriktiv lagstiftning i fallet.

4.4.1.1 Inskränkning av rätten till fri etablering?

Angående den första frågan har det konstaterats att olika regelverk tillämpas på utländska filialer och utländska dotterbolag. Olikbehandlingen beror inte endast på att filialer och dotterbolag har olika skattemässiga förpliktelser, utan även på vilket sätt det brittiska skattesystemet är utformat. Generaladvokaten menar att reglerna om etableringsfrihet inte förbjuder att det görs skillnad på den skattemässiga behandlingen av fysiska eller juridiska personer som befinner sig i olika rättsliga situationer. Syftet med reglerna om etableringsfrihet kan inte vara att skapa enhetliga regler för olika etableringsformer, utan endast att säkerställa en skatteneutralitet vid utövandet av etableringsfriheten.¹¹⁴

Den andra frågan angående om det utgör en inskränkning av etableringsfriheten att bolag med dotterbolag i andra medlemsstater inte omfattas av koncernbidragsbestämmelserna besvaras med stöd av tidigare praxis. Det finns inget tvivel om att ett brittiskt moderbolag som etablerar ett dotterbolag inom Storbritannien åtnjuter förmåner som ett brittiskt moderbolag som etablerar ett dotterbolag i utlandet inte erhåller. Inskränkningen benämner generaladvokaten som en ”utflyttningsrestriktion”. Utnyttjandet av etableringsfriheten att bilda dotterbolag i utlandet leder till en ogynnsam behandling.¹¹⁵

4.4.1.2 Rättfärdigande av restriktion?

Två grunder för rättfärdigande av den brittiska lagstiftningen har anförts i målet; den skatterättsliga territorialitetsprincipen och skattesystemets inre sammanhang. För denna uppsats är främst skattesystemets inre sammanhang intressant, då det är den rättfärdigandegrund lagstiftaren har lutat sig mot i

¹¹⁴ Generaladvokaten i Marks & Spencer-målet, p. 48-49.

¹¹⁵ Ibid., p. 52-53.

sitt argument att den danska lagstiftningen inte strider mot gemenskapsrätten.

Den brittiska regeringen anförde i målet att de inte kan bevilja några skatteförmåner där de saknar beskattningsrätt. Denna uppfattning menar den brittiska regeringen går i linje med territorialitetsprincipen som godtagits i internationell praxis och EG-domstolens praxis.¹¹⁶ Generaladvokaten menar dock att ett sådant resonemang är en missuppfattning av den gemenskapsrättsliga territorialitetsprincipen som EG-domstolen slagit fast i Futura-målet.¹¹⁷ Generaladvokaten framhäver att EG-domstolen endast fastslagit att det finns ett behov från gemenskapsrättens sida att beakta de krav som följer av att medlemsstaternas suveräna skattesystem måste samexistera.¹¹⁸ EG-domstolen har erkänt ett behov av att respektera medlemsstaternas suveränitet, medlemsstaterna får dock inte utnyttja principen som uppställts för att undgå sina gemenskapsrättsliga skyldigheter.¹¹⁹ Generaladvokaten ser inte hur beviljandet av förmånen att utnyttja koncernbidrag skulle äventyra samexistensen mellan medlemsstaternas suveräna skattesystem.¹²⁰

Angående skattesystemets inre sammanhang uttalar generaladvokaten att; "...det är avsett att bevara helheten i de nationella skattesystemen, förutsatt att det inte utgör ett hinder för att dessa system integreras i den inre marknaden.". Medlemsstaterna har ett intresse att säkerställa skattesystemets helhet, vilket kan godtas av gemenskapsrätten, men det måste göras inom ramen för den inre marknaden.¹²¹ Begreppet skattesystemets inre sammanhang, fortsätter generaladvokaten, syftar till att förhindra att gemenskapsrätten utnyttjas för att tillägna sig fördelar som saknar samband med utövandet av den fria rörligheten.¹²² Domstolen har tidigare uttalat att ett "argument som avser att det inre sammanhanget i ett skattesystem måste upprätthållas skall prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas genom den aktuella skattelagstiftningen".¹²³ I senare praxis har dock EG-domstolen ställt upp stramare kriterier för att framgångsrikt åberopa skattesystemets inre sammanhang vid restriktiv lagstiftning. Ett direkt samband kan endast föreligga inom ramen för en och samma beskattning och beträffande samma skatteobjekt. Något sådant samband finns inte i fallet Marks & Spencer.¹²⁴ Generaladvokaten instämmer med Marks & Spencer att i det förevarande fallet, inom de gränser som skattesystemets inre sammanhang används, det inte kan bli tillämpligt. Han anser, i likhet med generaladvokaten i Manninen-målet, emellertid att kriterierna för att använda principen är allt för strikta och inte

¹¹⁶ Ibid., p. 58.

¹¹⁷ Mål C-250/95 Futura.

¹¹⁸ Generaladvokaten i Marks & Spencer-målet, p 60.

¹¹⁹ Ibid., p. 62.

¹²⁰ Ibid., p. 63.

¹²¹ Ibid., p. 66.

¹²² Ibid., p 67.

¹²³ C-315/02 Lenz, p. 37.

¹²⁴ Generaladvokaten i Marks & Spencer-målet., p. 70.

alltid träffar syftet som eftersträvas.¹²⁵ Generaladvokaten menar att det är nödvändigt att mjuka upp kriterierna för skattesystemets inre sammanhang så att de kan bedömas med hänsyn till syftet och systematiken i den skattelagstiftning som ifrågasätts.¹²⁶

4.4.2 EG-domstolen i Marks & Spencer – målet

4.4.2.1 Inskränkning av rätten till fri etablering?

Inledningsvis konstaterar domstolen att ett sådant koncernavdrag som det är frågan om i målet innebär en skattelättnad då det innebär ett tidigare utnyttjande av förluster i ett bolag.¹²⁷ Domstolen finner att frånvarande av möjlighet till liknande förmån för förluster som uppkommer i dotterbolag som inte är hemmahörande i Storbritannien kan utgöra ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet eftersom bolaget kan avskräckas från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater.¹²⁸ En sådan inskränkning av etableringsfriheten måste, för att överensstämma med gemenskapsrätten, motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Dessutom måste tillämpningen av den nationella regeln vara ägnad att säkerställa det eftersträvade syftet och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.¹²⁹

4.4.2.2 Rättfärdigande av restriktion?

Angående territorialitetsprincipen säger domstolen att; visserligen handlar en medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande, genom att beskatta den världsomfattande vinsten för bolag med hemvist i den medlemsstaten medan bolag med hemvist i andra medlemsstater uteslutande beskattas för den vinst som kan hänföras till deras verksamhet i förstnämnda stat, i enlighet med denna princip.¹³⁰ Denna omständighet i sig själv motiverar dock inte att koncernavdrag begränsas till att endast gälla för förluster i bolag med samma hemvist som moderbolaget.¹³¹

Tre berättigande grunder har åberopats för att motivera begränsningen att endast tillåta koncernavdrag då dotterbolag har samma hemvist som moderbolaget.

¹²⁵ Ibid., p. 71.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ C-446/03 Marks & Spencer, p. 32.

¹²⁸ Ibid., p. 33.

¹²⁹ Ibid., p. 35.

¹³⁰ Ibid., p. 39.

¹³¹ Ibid., p. 40.

För det första åberopas att vinster och förluster i skattehänseende är två sidor av samma mynt, vilka skall behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de olika berörda medlemsstaterna. Domstolen säger om detta argument att en minskning av skatteintäkter inte kan anses som ett tvingande hänsyn till allmänintresset som kan rättfärdiga en åtgärd som strider mot gemenskapsrätten.¹³²

För det andra åberopas att det föreligger en risk att en förlust i ett dotterbolag med annat hemvist än moderbolaget skulle beaktas två gånger om de också skall beaktas i moderbolagets hemviststat. Domstolen erkänner att en sådan risk faktiskt finns, men anser att risken kan undanröjas genom bestämmelser som inte medger avdrag för sådana förluster.¹³³

För det tredje åberopas att det finns en risk för skatteundandragande om förlusterna inte beaktades i dotterbolagets hemviststat. Domstolen menar att 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 överföringen av förluster kan organiseras så att den riktas till bolag som är hemmahörande i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och där värdet på förlusterna ur skattesynpunkt följaktligen är högst.¹³⁴ Denna typ av förfarande kan hindras genom att inte tillåta koncernavdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat menar domstolen.¹³⁵

Domstolen anser, med hänsyn till samtliga tre berättigandegrunder, att den förevarande inskränkande regleringen är ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och kan motiveras med tvingande hänsyn till allmänintresset, dessutom är regleringen avsedd att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås.¹³⁶

4.5 Oy Esab – målet

I ett ännu ej avgjort mål har den finska högsta domstolen frågat EG-domstolen om de finska koncernbidragsreglerna står i överensstämmelse med EG-rätten.¹³⁷ Enligt de finska koncernbeskattningsreglerna är får avdrag göras för koncernbidrag som ges från ett finskt bolag till ett annat bolag med hemvist i Finland. Däremot får avdrag inte göras för sådana koncernbidrag då ett av bolagen inte har hemvist i Finland. I målet ville det finländska bolaget Oy Esab tillämpa koncernbidragsreglerna då de gav ett koncernbidrag till E Ltd. inom samma koncern, men de finska

¹³² Ibid., p. 43-44.

¹³³ C-446/03 Marks & Spencer, p. 47-48.

¹³⁴ Ibid., p. 49.

¹³⁵ Ibid., p. 50.

¹³⁶ Ibid., p. 51.

¹³⁷ C-231/05 Oy Esab.

skattemyndigheterna menade att ett sådant bidrag inte kunde ges med rätt till avdrag eftersom Finland inte kunde beskatta det brittiska bolaget.

Målet har ännu inte avgjorts i EG-domstolen, men följer domstolen sin tidigare praxis kommer de finska koncernbidragsreglerna med all sannolikhet anses strida mot art. 43 och 56 i EG-fördraget. Det rör sig om en olikbehandling som måste rättfärdigas med tvingande hänsyn till allmänintresset.

5 Slutsats

De nya sambeskattningsreglerna är med all sannolikhet restriktiva till sitt innehåll. Det är inte något som man från lagstiftarens sida, i vilket fall i efterhand, förnekar. Skatteministeriet har kommit till samma slutsats som de som kritiserar sambeskattningsreglerna, att lagen på flera områden är restriktiv och behandlar skattesubjekt inom Danmark och utom Danmark olika. Därmed inte sagt att den danska lagstiftningen nödvändigtvis strider mot EG-rätten. Den intressanta frågan är om reglerna skulle kunna rättfärdigas med något tvingande hänsyn till allmänintresset.

Skattesystemets inre sammanhang är vad som framförs från lagstiftarens sida för att rättfärdiga sambeskattningsreglerna. Det gjorde man redan innan generaladvokatens uttalande i Marks & Spencer, d.v.s. innan generaladvokaten uttryckte sin vilja att domstolen skulle återgå till en mer liberal bedömning av principen om skattesystemets inre sammanhang, där det skall tas hänsyn till syftet och systematiken i den ifrågasatta lagstiftningen. EG-domstolen har hittills varit obenägen att acceptera ett rättfärdigande av en restriktiv lagstiftning med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang, se dock undantaget Bachmann-målet. Domstolen har uttryckt att det endast kan bli aktuellt då det rör sig om ett och samma skattesubjekt och samma skatt. Generaladvokaten menar också att så är rättsläget, men han vill som sagt att kriterierna ändras.

Av domstolens dom i Marks & Spencer får man ingen klarhet i vad man anser om generaladvokatens önskan om kriterierna för skattesystemets inre sammanhang. Domstolen väljer istället att utifrån tre olika berättigande grunder konstatera att den restriktiva brittiska lagstiftningen är ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och kan motiveras med hänsyn till allmänintresset. Domstolen undviker att gå vidare in på generaladvokatens linje om skattesystemets inre sammanhang.

Det är osäkert vilka slutsatser man kan dra av generaladvokatens utlåtande. Jag är benägen att hålla med Skatteministeriet att det finns en möjlighet att skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga en restriktion även då det gäller olika skattesubjekt, om generaladvokatens åsikt får genomslag i en framtida prövning. Tyvärr får man av domstolens dom ingen klarhet i vilken vikt man lägger vid den rättfärdigande grunden vid de engelska reglerna.

Av tidigare praxis och Marks & Spencer följer att det är oklart om de danska sambeskattningsreglerna kan anses strida mot EG-rätten. Men om man tillämpar de principer som finns vägt samman med både generaladvokaten i Marks & Spencer och domen så torde EG-domstolen i en framtida prövning anse att de danska sambeskattningsreglerna strider mot EG-rätten.

Av Oy Esab – målet som väntar på avgörande kan förhoppningsvis ges ytterligare vägledning hur EG-domstolen skulle kunna bedöma de danska sambeskattningsreglerna.

Det kan ifrågasättas hur lämpligt det är av Danmark och andra medlemsstater, att överhuvudtaget stifta lagar som de på förhand inser är restriktiva. Medlemsstaterna skall sträva mot en gemensam marknad utan hinder för rörligheten för kapital. Det är svårt att se hur man ska uppnå harmonisering när nationell skattelagstiftning diskriminerar och i realiteten utesluter möjlighet till att fritt disponera vinstmedel och förluster mellan bolag inom en internationell koncern. Vad gäller de danska sambeskattningsreglerna utgår lagstiftaren ifrån att reglerna är restriktiva men förlitar sig rättfärdigandegrunden avseende skattesystemets inre sammanhang, trots att praxis huvudsakligen underkänner denna grund.

Än så länge har medlemsstaterna visat sig ovilliga till en harmonisering på de direkta skatternas område, samtidigt underkänner EG-domstolen gång på gång medlemsstaternas skattesystem. Det är därför min mening att den danska lagstiftningen motverkar en harmonisering av direkta skatter inom unionen.

Käll- och litteraturförteckning

Lagstiftning

Fördraget om upprättande av Europeiska Gemenskapen (EG-fördraget)

Ligningsloven, LBK nr. 995 af 07/10/2004.

Selskabsskatteloven, LBK nr. 111 af 19/02/2004.

Förarbeten

L 426, Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove, LOV nr. 426 af 06/06/2005.

Skatteministeriet, Rapport fra sambeskatningudvalget, Betænkning nr. 1452 år 2004.

Litteratur

Pedersen, Jan, Winther-Sørensen, Niels m.fl., Skatteretten, udgave 2, Århus 1995.

Persson Österman, Roger, Ståhl, Kristina, EG-skatterätt, Uppsala 2000.

Periodika

Betænkning afgivet af Skatteudvalget, den 18 maj 2005.

Europaparlamentet och Rådets förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, 3626/1/02.

Notat om EU-retlige aspekter ved L121-forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove, 3 maj 2005.

SAU L 121 svar på spm. 45, fra skatteministeren, 2/5 2005.

Told- og Skattestyrelsen, Cirkulære om sambeskatning af selskaber m.v., Cirkulære nr. 130 20 dec. 2004.

Artiklar

Andersen, Kim Wind, National og international sambeskatning, SR-skat.

Becker-Christensen Anne, Bjørnholm Nikolaj, Whats Going On In...Denmark, The New Danish Tax Consolidation Regime, European Taxation, januari 2006, s. 47-49.

Friis Hansen, Søren, Kan Globalpulje-”princippet” forenes med gældende fællesskabsret? – fællesskabsretlig analyse af lovforslag L 153, Skattepolitisk oversigt, nr. 1.61 Årgang feb. 2005, s.1-25.

Friis Hansen, Søren, Medens vi venter på EF-domstolen I – En afsluttende analyse af de fællesskabsretlige aspekter af reglerne i L 121 om obligatorisk national och international sambeskatning, Skattepolitisk oversigt, nr. 4.61 Årgang juni 2005, s. 163-183.

Winter-Sørensen, Niels, International sambeskatning og EU-retten, SR-skat, 2005.32,

Rättsfallsförteckning

Avgöranden från EG-domstolen

Mål 6/64 Flaminio Costa v. ENEL (1964) ECR 585.

Mål C-270/83 Commission of the European Communities v. French Republic (“Avoir-fiscal”), (1986) ECR 273.

Mål C-81/87 The Queen v. H.M Treasury and Commissioners of inland Revenur, ex parte Daily Mail and General Trust PLC (1988) ECR 5483.

Mål C-264/90 Hanns-Martin Bachmann v. Belgiska staten (1992) ECR I-249.

Mål C-279/93 Finanzamt Kältn-Altstadt v. Roland Schumacker (1995) ECR I-225.

Mål C-55/94 Reinhard Gebhard v. Consiglio dell ‘Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano (1995) ECR I-4165.

Mål C-250/95 Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions (1997) ECR I-2471.

Mål C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty’s Inspector of Taxes) (1998) ECT I-4695.

Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dimosio (1999) ECR I-2651.

Mål C-35/98 Staatssecretaris van Financien v. G.M Verkooijen (2000) ECR 4071.

Mål C-200/98 X AB och Y AB v. Riksskatteverket (1999) ECR I-8261.

Mål C-436/00 X och Y v. Riksskatteverket (2002) ECR I-10829

Mål C-168/01 Bosal Holding BV v. Staatssecretaris van Financien (2003) ECR I-9409.

Mål C-315/02 Anneliese Lenz v. Finanzlandedirektion für Tirol (2004) ECR I-7063

Mål C-319/02 Petri Mikael Manninen (2004) ECR I-7477.

Mål -152/03 Hans-Jürgen and Monique Ritter-Coulais v. Finanzamt Germersheim.

Mål C-446/03 Marks & Spencer plc v. David Halsey (HM Inspector of Taxes) (2005) ECR I-0000

Mål C-231/05 Oy Esab (2005)

Förslag till avgöranden från generaladvokaten

Förslag till avgörande av Generaladvokaten Léger Mål -152/03 Hans-Jürgen and Monique Ritter-Coulais v. Finanzamt Germersheim (2005).

Förslag till avgörande av Generaladvokaten M. Poiares Maduro, föredraget den 7 april 2005, Mål C-446/03 Marks & Spencer plc. V. David Halsey (HM Inspector of Taxes)