



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds Universitet

Annelie Nilsson

Marks & Spencer –
de svenska koncernbidragsreglernas
förenlighet med EG-fördraget och
eventuella lagförändringar till följd av
domen

Examensarbete
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

Ht 2005

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Problemdiskussion	5
1.3 Syfte	5
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Metod	6
1.6 Material	7
1.7 Disposition	7
2 KONCERNBIDRAGSREGLERNA	9
2.1 Inledning	9
2.2 Koncernbidrag	9
3 ETABLERINGSFRIHETEN	12
3.1 Inledning	12
3.2 Artikel 43 och 48 EG-fördraget	12
3.3 Diskrimineringsförbud och restriktioner	13
3.3.1 Inledning	13
3.3.2 Öppen och dold diskriminering	14
3.3.3 Restriktioner	15
3.3.4 Rättspraxis	15
3.3.5 Rättfärdigande av skatteregler	17
4 MARKS & SPENCER	20
4.1 Inledning	20
4.2 Bakgrund	20
4.3 Frågor till EG-domstolen	21

4.4	Brittisk lagstiftning	21
4.5	Förslag till avgörande av generaladvokaten	22
4.5.1	Generaladvokatens bedömning av målet	22
4.5.2	Generaladvokatens förslag till avgörande	25
5	LINDEX MOT SKATTEVERKET	26
5.1	Bakgrund	26
5.2	Länsrättens domskäl och domslut	27
5.2.1	Domskäl	27
5.2.2	Domslut	28
6	ANALYS	29
6.1	Marks & Spencer-målets betydelse	29
6.2	Skillnad mellan brittisk och svensk lagstiftning	29
6.3	Lindex-målets betydelse	30
6.4	Lagändringsbehov av de svenska koncernbidragsreglerna?	31
6.4.1	Inledning	31
6.4.2	Konsekvenser för staten	32
6.4.3	Konsekvenser för företag med dotterbolag utomlands	34
6.4.4	Förslag till lagförändring	35
7	SLUTSATS	36
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	38
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	40

Sammanfattning

Ett av EU's främsta mål är att upprätta en gemensam marknad. För att uppfylla detta mål skall det bli inte finnas några hinder för fri rörlighet. Det är t ex förbjudet att hindra företag från att etablera sig i en annan medlemsstat. Tanken är att marknaden skall integreras genom att underlätta för såväl medborgare som företag att etablera sig i andra medlemsstater. Enligt de svenska koncernbidragsreglerna är det i princip inte tillåtet för företag att skicka koncernbidrag till dotterbolag i andra medlemsstater. Det finns delade meningar om huruvida dessa regler är förenliga med gemenskapsrätten eller inte. Koncernbidrag är i skrivandets stund alltså ett debatterat och omdiskuterat ämne.

I Marks & Spencer-målet behandlades frågan om gränsöverskridande förlustutjämning mellan koncernbolag i olika medlemsstater. Genom EG-domstolens dom i förevarande mål har koncernavdrag blivit tillåtet för företag med dotterbolag i andra medlemsstater. Även om domen ses som ett steg i rätt riktning, vad gäller förlustutjämning över gränserna, så innebär domen egentligen ingen direkt seger för Marks & Spencer. Domstolen har fastslagit vissa krav för att koncernavdrag skall medges. Förluster skall inte kunna utnyttjas två gånger. För att förlustutjämning skall bli aktuellt krävs det att möjligheterna att beakta förluster i den andra medlemsstaten är uttömda. Det kan, i praktiken, bli svårt för medlemsstaterna att uppfylla detta krav. Vidare skall ett underskott föreligga. I det svenska Lindex-målet medgav domstolen Lindex rätt till avdrag för koncernbidrag till dotterbolag i en annan medlemsstat. Denna dom, som avgjordes innan Marks & Spencer-domen fastslogs, gick ett steg längre än utfallet i Marks & Spencer-målet. Lindex-domen uppställer därmed inte samma krav.

Huruvida Marks & Spencer-domen kommer att ha genomslagskraft i Sverige är beroende av om de svenska koncernbidragsreglerna anses vara tillräckligt lika de brittiska eller inte. Därom finns det olika åsikter, men det är möjligt att de anses vara tillräckligt lika. I så fall kommer förmodligen domen att få betydande följder. Svenska staten riskerar att förlora skatteintäkter då koncernbidrag kan skickas över gränserna. Domen kommer troligen även att påverka företag med dotterbolag i andra medlemsstater. Om påverkan blir positiv eller negativ beror på hur staten kommer att agera. En lagändring av de svenska koncernbidragsreglerna kan bli nödvändig.

Det råder alltså idag en ovisshet om hur koncernbidragsreglerna kommer att se ut i framtiden. Man kommer antagligen på något vis bli tvungen att ändra den svenska lagstiftningen, för att reglerna skall bli förenliga med EG-rätten.

Förord

Först och främst vill jag tacka min handledare, Mats Tjernberg, för vägledning under arbetets gång och för värdefulla synpunkter och idéer.

Jag vill även rikta ett stort tack till Rose-Marie Nilsson och Andres Arbnor för språkliga och innehållsmässiga synpunkter.

Lund den 3 februari 2006

Annelie Nilsson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
EG-domstolen	Europeiska Gemenskapens domstol
EG-fördraget	Europeiska Gemenskapens fördrag
EG-rätt	Europeiska Gemenskapens rätt
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens Offentliga Utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Inte alltför långt tillbaka i tiden bestod de flesta koncerner i Sverige endast av svenska företag. När koncernbidragsreglerna trädde ikraft var de avsedda för svenska skattesubjekt, som ansågs vara naturligt på den tiden. Det krävdes att moderbolaget var svenskt och att såväl det givande som det mottagande bolaget var svenska skattesubjekt.¹ Den internationalisering som har skett de senaste decennierna har lett till att allt fler koncerner har någon form av utländska inslag. En successiv ändring av reglerna har därmed krävts och på så sätt har lagstiftningen internationaliserats mer och mer.²

Sverige har ingått skatteavtal med ett flertal andra länder. Sverige gick även med i den Europeiska Unionen år 1995. Dessa åtagande har medfört förbud mot diskriminering av utländska intressen och inskränkningar av etableringsfriheten.³ Skatteavtal har inverkat på reglernas tillämpning på utländska företag. Svenska företag med verklig ledning i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal, kan ta emot koncernbidrag, utan att beskattas för dessa. Både skatteavtal och tillämpning av EG-rätten inverkar på bl a skatteutjämningsreglerna. Det har även medfört ett behov av att anpassa reglerna efter rådande förhållanden.⁴

Den första anpassningen av skatteutjämningsreglerna skedde genom ett antal rättsfall.⁵ Icke-diskrimineringsregeln i skatteavtal ansågs i dessa fall medföra att kravet på att de inblandade företagen skulle vara svenska skattesubjekt, inte alltid kunde upprätthållas.

Den andra anpassningen tillkom för att förhindra missbruk av koncernbidragsreglerna. Härmed infördes bestämmelserna i 35 kap 3 § 4 p IL som stipulerar att mottagaren, enligt ett skatteavtal, inte får anses ha hemvist i en utländsk stat. Ett undantag är när mottagaren är hemmahörande i en EES-stat, vilket är en anpassning till EG-fördraget.

I syfte att anpassa bestämmelserna till EG-domstolens tolkning av EG-fördraget infördes bestämmelserna i 35 kap 2 a § IL. Istället för att beskriva de situationer där koncernbidrag kan ges när utländska bolag är inblandade anger paragrafen istället att ett utländskt bolag skall behandlas som ett svenskt företag, vid tillämpning av bestämmelserna i 35 kap IL. Det finns dock begränsningar och alla bolag är inte kvalificerade.

¹ B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 81.

² Prop. 2000/01:22, s. 56.

³ ibid.

⁴ B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 67.

⁵ Se t ex RÅ 1993 ref. 91 (I), RÅ 1993 ref. 91 (II) och RÅ 1996 ref. 69.

1.2 Problemdiskussion

I skrivandets stund är koncernbidrag ett högst aktuellt ämne. Det råder just nu en osäkerhet angående hur reglerna kring koncernbidrag kommer att se ut i framtiden. I Sverige regleras koncernbidragsreglerna i 35 kap IL. I stora drag konstitueras att koncerner endast kan lämna koncernbidrag mellan svenska aktiebolag. Inom Europeiska Unionen stadgas, i artikel 43 EG-fördraget, att medborgare i en medlemsstat fritt får etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Denna etableringsfrihet innefattar även rätten att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag. Det råder idag en osäkerhet över vilka regler som skall tillämpas. Frågan är alltså om de svenska reglerna är förenliga med de gemenskapsrättsliga reglerna. Om så ej är fallet uppkommer frågan huruvida det finns fall då de svenska reglerna kan rättfärdigas trots att de strider mot etableringsfriheten.

I det s k Marks & Spencer-målet prövas vilken verkan EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet har, på en medlemsstats bestämmelser om beskattning av koncerner. Förevarande mål är av stor vikt för både företag och staten. Beroende av hur avgörandet lyder uppkommer troligen positiva eller negativa effekter för de båda parterna. Frågan är vilka effekter Marks & Spencer- domen kommer att få, för staten respektive företag med dotterbolag utomlands, om det visar sig att de svenska reglerna strider mot EG-fördragets regler.

I det s k Lindex-målet, som prövades i Länsrätten, kom domstolen fram till att det svenska moderbolaget ifråga hade rätt att skicka koncernbidrag till ett dotterbolag i en annan medlemsstat. Härmed uppkommer frågan vad denna dom kommer att innebära för de svenska koncernbidragsreglerna. En annan fråga som också kan ställas är vad denna dom kommer att innebära för Lindex-koncernen och vilka konsekvenser den kommer att medföra.

1.3 Syfte

Syftet med föreliggande uppsats är att söka klargöra huruvida de svenska koncernbidragsreglerna är förenliga med EG-fördragets princip om fri etablering, så som den kommit till uttryck i Marks & Spencer-målet. Om så inte är fallet kommer det att redogöras för eventuella konsekvenser för staten respektive företag med dotterbolag i andra medlemsstater samt i vilken utsträckning en lagförändring är nödvändig.

Syfte kommer huvudsakligen att uppfyllas genom en analys av Marks & Spencer- domen och Generaladvokatens förslag till avgörande i förevarande mål. Ett nyligen avgjort fall i Länsrätten i Vänersborg⁶, där domstolen ansåg

⁶ Det s k Lindex-målet.

företaget ifråga berättigat avdrag för lämnade koncernbidrag, kommer även analyseras. Analysen innefattar även en diskussion av eventuella effekter som denna dom kan ge upphov till.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsens tyngdpunkt ligger på Marks & Spencer-målet som därmed kommer att redogöras för mer detaljerat. Även Lindex-målet kommer att behandlas, om än något mer kortfattat då detta mål inte är det mest centrala i denna uppsats. Tidigare relevanta mål från EG-domstolen kommer, dels av utrymmesskäl och dels för att dessa avgörande redan har diskuterats flitigt i såväl doktrin som andra avhandlingar, att få ett begränsat utrymme. I den mån läsaren är intresserad av mer information kring dessa mål finns hänvisningar i tillhörande fotnoter.

Endast relevanta paragrafer och artiklar kommer att behandlas. För att få en grund att stå på och för att öka förståelsen för koncernbidrag och reglerna kring dessa, kommer dock en tämligen noggrann genomgång av 35 kap IL att genomföras. Även de artiklar i EG-fördraget som är relevanta kommer att behandlas.

I princip kommer endast svensk rätt och EG-rätt att behandlas. Storbritanniens regler kring koncernavdrag kommer dock kortfattat att redogöras för i syfte att öka förståelsen för omständigheterna i Marks & Spencer-målet.

1.5 Metod

När ett ämne skall undersökas är valet av vetenskapligt synsätt en viktig punkt. Det finns flera olika synsätt som en författare kan välja mellan. Vilken metod som väljes får betydelse för hur undersökningen kommer att bedrivas samt vilket material som kommer att användas och därmed även vilket resultat som erhålles. En metods närmare utformning påverkas av ämnets karaktär.

I denna uppsats tillämpas en juridisk metod av rättsdogmatisk modell. Rättsdogmatisk metod innebär att det genomförs en utredning av gällande rätt med hjälp av accepterade rättskällor. Det sker en systematisk genomgång av förarbeten, lagstiftning, praxis och doktrin. Slutligen redovisas vad som framkommit och eventuella förslag till förändringar.

Denna uppsats kan sägas vara både deskriptiv och normativ. Uppsatsen kommer att behandla gällande rätt, de lege lata, därav det deskriptiva inslaget. Den rättsdogmatiska metoden passar mycket väl till detta. I denna

uppsats kommer även reflektioner, uttalande och förslag till vad som borde gälla, de lege ferenda, att upptas. En sådan ansats måste ta sin utgångspunkt i en rättsdogmatisk systematisering av de för uppsatsen relevanta normer.

1.6 Material

Denna uppsats bygger Marks & Spencer-domen och på Generaladvokatens förslag till avgörande i detta mål. Utöver detta har även domen i det s k Lindex-målet använts.

Teoriavsnittet bygger till viss del på proposition 2000/01:22 och av SOU 1964:29, men även på rättsfall från EG-domstolen. Trots att det för denna uppsats valda ämnet är väldigt aktuellt och debatterat finns det inte så mycket aktuella böcker att tillgå. Däremot finns det många olika artiklar att utgå ifrån. Flertal artiklar från olika skattetidningar har därmed använts och även artiklar från Dagens Industri, eftersom denna fråga vid flera tillfällen har behandlats och debatterats i denna tidning.

1.7 Disposition

Uppsatsen är indelad i sju kapitel. I kapitel ett presenteras uppsatsens bakgrund, syfte, avgränsningar och metodologiska ställningstaganden.

Kapitel två behandlar de svenska koncernbidragsreglerna. I detta kapitel kommer en allmän genomgång av koncernbidragsreglerna att ske. Tyngdpunkten kommer att ligga i att förklara vad som gäller enligt kap 35 IL.

Vidare kommer det i kapitel tre att redogöras för etableringsfriheten. Kapitlet inleds med en redogörelse av artikel 43 och 48 EG-fördraget. Därefter kommer diskrimineringsförbudet och dess innebörd att diskuteras. Denna diskussion innefattar en genomgång av innebörden av öppen och dold diskriminering med hänvisningar till relevanta rättsfall. Slutligen kommer möjligheterna till rättfärdigande av skatteregler att behandlas.

Marks & Spencer-målet kommer att redogöras för i kapitel fyra. Kapitlet inleds med en genomgång av fakta i fallet och en kort redogörelse av relevant brittisk lagstiftning. Generaladvokaten offentliggjorde i april 2005 ett förslag till avgörande i målet, vilket kommer att redovisas.

Länsrätten i Vänersborg har i det s k Lindex-målet fastslagit att ett moderbolag i Sverige har rätt att ge koncernbidrag till ett dotterbolag i Tyskland. Detta rättsfall och effekterna av det behandlas i kapitel fem.

I kapitel sex kommer Marks & Spencer-domen och Lindex-domen att diskuteras. Det kommer även att föras en diskussion kring eventuella konsekvenser för såväl staten som företag med dotterbolag i andra medlemsstater. Slutligen redogörs för huruvida en lagförändring är aktuell och i så fall i vilken utsträckning.

Slutligen, i kapitel sju, kommer materialet att sammanfattas och kommenteras.

2 Koncernbidragsreglerna

2.1 Inledning

Enligt svensk skattelagstiftning behandlas varje företag för sig oavsett om det är ett ensamt företag eller om det ingår i en koncern. I skattelagstiftningen har dock olika hänsyn tagits till koncernförhållanden. Syftet är att det inte skall vara ekonomiskt mindre fördelaktigt att driva verksamhet i flera bolag än i ett bolag. Skattereglerna bör, enligt neutralitetsprincipen, utformas så att det skattemässigt är neutralt hur verksamheten organiseras juridiskt.⁷

Företag skall ha möjlighet att utjämna resultat inom koncernen.⁸ Detta innebär bl a att om en del av koncernen går med förlust bör detta underskott kunna kvittas mot överskott som finns i andra delar av koncernen. Om både underskotts- och överskottsverksamheten bedrivs inom ett enda företag kan normalt kvittning äga rum. I en koncern med underskott- och överskottsverksamheter i olika företag skulle man inte kunna kvitta om det inte fanns särskilda regler för detta förfarande.⁹

2.2 Koncernbidrag

Koncernbidrag är ett skatterättsligt begrepp som inte är reglerat i civilrätten. Ett koncernbidrag är en vederlagsfri betalning från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag. Det kan således jämföras med varje annan form av vederlagsfri utbetalning. Koncernbidrag skall särskiljas från vinstutdelning, aktieägartillskott och andra koncernöverföringar, vilka kan liknas vid koncernbidrag, men som skiljer sig därifrån av olika anledningar.¹⁰ Från skatterättslig synpunkt finns det inte någon begränsning vad det gäller belopp av koncernbidrag. Vidare finns det inte heller något krav på att koncernbidraget skall utgå i form av kontanta medel. Det skall dock ske en kapitalöverföring.¹¹

Reglerna om koncernbidrag i 35 kap IL möjliggör resultatutjämning inom koncerner. Genom att koncernbidrag, enligt 35 kap 1 § IL, utgör en avdragsgill omkostnad hos det givande bolaget och en skattepliktig intäkt hos det

⁷ Prop. 2000/01:22, s. 71-72.

⁸ Det finns fler olika sätt att utjämna resultatet på. I denna uppsats kommer endast de öppna koncernbidragen att behandlas.

⁹ B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 68.

¹⁰ SOU 1964:29, s. 83-84.

¹¹ S-O. Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2005, s. 353-354.

mottagande bolaget kan en kvittning mellan vinster och förluster i olika koncernbolag göras som i ett aktiebolags resultaträkning.¹²

Enligt 1 kap 5 § ABL måste man inneha mer än hälften av rösterna för samtliga aktier för att företagen skall anses vara moder- och dotterföretag. Definitionen av moder- och dotterföretag, som anges i 35 kap 2 § IL, är inte densamma som i Aktiebolagslagen. För att koncernbidrag inom koncerner skall få skattemässig effekt, d v s anses som avdragsgill omkostnad hos givaren och skattepliktig intäkt hos mottagaren, krävs det att förutsättningarna enligt huvudregeln i 35 kap 2 § IL är uppfyllda. Det krävs således att det finns ett svenskt moderbolag som äger mer än 90 % av aktierna eller andelarna i ett eller flera andra dotterbolag, vilket innebär att man måste ha mer än 90 % ägande. Det räcker inte med att moderföretaget innehar mer än 90 % av röstetalet i dotterföretaget. Utöver detta krävs det, enligt 35 kap 3 § IL, att förhållandet skall bestå under hela beskattningsåret och att bidraget redovisas öppet. Anledningen till att ägarförhållandet skall bestå under hela beskattningsåret är att skatteutjämning endast skall vara möjlig för den tid under vilken koncernen har varit en ekonomisk enhet.¹³

Mottagaren får, enligt 35 kap 3 § 4 p IL, inte ha skatterättslig hemvist i en annan stat enligt dubbelbeskattningsavtal. Det innebär att koncernbidrag endast kan förekomma mellan svenska aktiebolag. Utländskt bolag hemmahörande inom EES-området jämställs dock, enligt 35 kap 2 § a IL, med svenskt bolag. Detta under förutsättning att mottagaren av koncernbidraget är skatteskyldigt i Sverige för näringsverksamhet till vilken koncernbidraget hänförs. Detta innebär att koncernbidrag kan ges mellan svenska aktiebolag som har gemensamt moderbolag inom EU och mellan ett svenskt bolag och ett EES-bolag under förutsättning att EES-bolagets verksamhet är skattepliktig i Sverige.¹⁴

Koncernbidrag kan, enligt 35 kap 4 § IL, lämnas mellan helägda dotterföretag, d v s systerföretag, under förutsättning att vissa rekvisit är uppfyllda. För att det ska vara möjligt skall moderföretaget vara ett investmentföretag eller ett förvaltningsföretag. Vidare får utdelning från dotterföretaget inte tas upp som intäkt hos moderföretaget medan utdelning från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget, skall tas upp hos moderföretaget. I övrigt gäller samma förutsättningar som för koncernbidrag mellan moder- och dotterföretag, vilka anges i 35 kap 3 § 1-5 p IL.¹⁵

I 35 kap 5 § IL återfinns reglerna för koncernbidrag mellan företag som kan fusioneras. Dessa regler blir tillämpliga när ett moderbolag lämnar koncernbidrag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag. Koncernbidraget utgör en avdragsgill kostnad respektive skattepliktig intäkt om det bolag som mottar koncernbidraget genom fusion mellan moder- och dotter-

¹² L. Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2004, s. 91.

¹³ L. Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2004, s. 91-92.

¹⁴ *ibid.*

¹⁵ Prop. 2000/01:22, s. 76.

företag skulle kunna uppgå i moderbolaget.¹⁶

Bidrag kan enligt 35 kap 6 § IL lämnas direkt mellan olika koncernföretag istället för att slussas genom en kedja av företag. För att denna paragraf skall bli tillämplig måste givaren ha avdragsrätt enligt 35 kap 3-5 §§ IL. Bidraget skall därefter med avdragsrätt, direkt eller indirekt, kunna vidarebefordras till mottagaren.¹⁷

¹⁶ B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 72-73.

¹⁷ Prop. 2000/01:22, s. 79.

3 Etableringsfriheten

3.1 Inledning

Ett av Europeiska Unionens främsta syfte är, enligt artikel 2 och 14 EG-fördraget, att upprätta en gemensam marknad. Detta mål kan uppfyllas, bland annat genom att gemenskapens verksamhet innefattar en inre marknad. Denna marknad kännetecknas av avsaknad av hinder för fri rörlighet mellan medlemsstaterna. För att detta skall kunna uppnås finns de fyra friheterna d v s fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital.¹⁸ Etableringsfriheten har ibland kallats för den femte friheten, men den innefattas under fri rörlighet för personer.¹⁹

Enligt artikel 10 EG-fördraget skall medlemsstaterna avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås. Detta anses vara ett stöd för förbudet för medlemsstaterna att uppställa hinder för den fria rörligheten samt att hindra etablering inom medlemsstaterna. Denna, s k lojalitetsprincip, innebär bl a att medlemsstaterna skall följa EG-rättens restriktionsförbud. En restriktion kan bl a vara, att en stat uppställer regler som hindrar eller försvårar för det egna landets medborgare eller bolag att genomföra gränsöverskridande åtgärder på den fria marknaden.²⁰

3.2 Artikel 43 och 48 EG-fördraget

Etableringsrätten regleras i artikel 43 EG-fördraget. I denna artikel föreskrivs det att det skall råda likhet mellan inländska och utländska rättssubjekt när det gäller förutsättningarna för att etablera sig. Artikeln förbjuder en medlemsstat att hindra dess medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat. Att neka ett bolag som ger ett koncernbidrag skattemässig fördel kan, enligt EG-domstolen²¹ inte rättfärdigas, med åberopande av det mottagande bolagets skatterättsliga hemvist. Det utgör ett hinder mot etableringsfriheten eftersom ett moderbolag i så fall kan avskräckas från att bedriva verksamhet genom dotterbolag i andra medlemsstater. Vidare får en medlemsstat inte heller hindra medborgare i en annan medlemsstat att etablera sig i den förstnämnde medlemstaten. En medlemsstat får inte heller

¹⁸ S. Bergström, Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel, 2000, nr 12, s. 663.

¹⁹ P. Bater, Setting the Scene: The Legal Framework, 2000-1/2, s. 8.

²⁰ S. Bergström, Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel, 2000, nr 12, s. 663-664.

²¹ Mål C-168/01 Bosal Holding REG 2003, s. 1-9409.

försvara för personer som är bosatta i medlemsstaten, men inte är medborgare, att etablera företag i andra medlemsstater.²²

Enligt artikel 48 EG-fördraget skall bolag som hör hemma i en medlemsstat likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaten. Detta under förutsättning att bolaget bildats i överensstämmelse med lagstiftningen i en medlemsstat och att bolaget har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen.²³ Ett företag med hemvist inom europeiska gemenskapen skall alltså kunna etablera sig i en annan medlemsstat på samma villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna bolag. Etableringsfriheten innebär att företag har rätt att etablera kontor, filial eller dotterbolag i en annan medlemsstat.²⁴

Artikel 43 EG-fördraget innefattar både rätten till primär eller full etablering och rätten till sekundär etablering. Primär etablering innebär en nyetablering eller en fullständig överflyttning av en fristående näringsverksamhet till en medlemsstat. Sekundär etablering innebär att ett dotterbolag, en filial eller liknande upprättas i en annan medlemsstat. För att få rätt att genomföra en sekundär etablering krävs det, enligt artikel 43 EG-fördraget, dels medborgarskap i ett EU-land och dels att man redan är etablerad i någon medlemsstat. Det som nämnts ovan likställs, enligt artikel 48 EG-fördraget, juridiska personer med EU-medborgare.²⁵

3.3 Diskrimineringsförbud och restriktioner

3.3.1 Inledning

En viktig del av EG-fördragets bestämmelser om fri etableringsrätt är förbudet mot diskriminering av utländska medborgare. EG-domstolen har i ett flertal rättsfall²⁶ fastslagit att den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas skattesuveränitet. Gemenskapsrätten och därigenom även EG-fördragets regler om etableringsfrihet, skall dock respekteras inom det direkta beskattningsområdet. Medlemsstaterna skall därför beakta att enskilda nationella skatteregler inte innebär en diskriminering. Reglerna får inte heller utgöra ett hinder för ekonomiska aktörers möjlighet att utnyttja etableringsfriheten inom den Europeiska Unionen.²⁷

²² Prop. 2000/01:22, s. 58.

²³ Artikel 48 1 st. EG-fördraget.

²⁴ R. Skog, Det går lika bra med filial, nr 6, 1999, s. 25-26.

²⁵ K. Ståhl, R. Persson Österman, EG-skatterätt, 2000, s. 83.

²⁶ Se t.ex. Mål C-251/98 Baars, EGD:s dom den 13 april 2000, C-264/96 ICI REG 1998, s. 1-4695.

²⁷ Se A. Bärebring, Gränsöverskridande förlustutjämnning i ett EG-perspektiv, 2003, nr 8, s.10-11.

EG-domstolens utveckling av praxis avseende fördragets tillämplighet på den direkta beskattningens område har skett i två steg. Det inleddes med den allmänna principen om icke-diskriminering som återfinns i artikel 12 EG-fördraget. Senare utvecklades tillämpligheten till att även omfatta förbud mot restriktioner. Diskriminering föreligger då lika fall behandlas olika eller olika situationer behandlas lika. Det särbehandlade subjektet skall befinna sig i en situation som objektivt är jämförbar med den som inhemskt subjekt befinner sig i.²⁸ Restriktionsförbudet avser alla hinder av ekonomisk aktivitet över gränserna. Förbudet innebär att medlemsstaternas egna medborgare inte får hindras att t ex etablera sig i en annan medlemsstat.²⁹

3.3.2 Öppen och dold diskriminering

Som nämnts ovan finns det i EG-fördraget bestämmelser vilka föreskriver att hinder för fri rörlighet skall avskaffas.³⁰ Av EG-domstolens praxis framgår det att detta även innefattar hinder i form av skatteregler som är diskriminerande eller på något annat sätt hindrar den fria rörligheten.

Bestämmelserna är primärt inriktade på att förbjuda öppen diskriminering av rättssubjekt från andra medlemsstater. Öppen diskriminering innebär att rättssubjektet ifråga diskrimineras på grund av nationaliteten. I många fall gör den nationella skattelagstiftningen ingen skillnad mellan olika skattesubjekt beroende på deras nationalitet. Ofta är det skattesubjektets hemvist som är den avgörande faktorn för hur beskattningen skall ske. Att en skatteregel baserar särkiljandet på hemvist och inte på nationalitet utesluter inte att regeln kan komma i konflikt med diskrimineringsförbudet. EG-fördragets icke-diskrimineringsbestämmelser omfattar inte endast förbud mot öppen diskriminering, utan även dold diskriminering.³¹ Dold diskriminering leder, genom att tillämpa andra kriterium för särkiljande, till samma resultat. Ett exempel på kriterium kan vara den skatteskyldiges hemvist. Det är dock viktigt att i varje enskilt fall avgöra huruvida det rör sig om dold eller öppen diskriminering, då det har betydelse för möjligheterna att rättfärdiga åtgärden.³²

Negativ särbehandling av utländska medborgare utgör öppen diskriminering, medan negativ särbehandling av personer bosatta utomlands utgör dold diskriminering. När det gäller juridiska personer kan det vara svårt att skilja på öppen och dold diskriminering. Detta beror på att en juridisk persons nationalitet och vad som är dess hemvist ofta kan avgöras på

²⁸ C-279/93, Schumacker REG 1995, s. 1-225, p. 30.

²⁹ C-81/87 Daily Mail REG 1988, s. 5483, p. 16.

³⁰ Se artikel 39 och 43 EG-fördraget.

³¹ Se t.ex. C-279/93 Schumacker REG 1995, p. 21 och 26, C- 80/94 Wielockx REG 1995, p. 16, C-107/94 Asscher REG 1996, p. 36, C-250/95 Futura Participations REG 1997, p. 19.

³² K. Ståhl, Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor, 8/2001, s. 740.

grundval av samma eller liknande kriterier.³³ EG-domstolen har i flera avgöranden³⁴ understrukit att det är den juridiska personens säte som tjänar till att fastställa dess anknytning till en stats rättsordning. Då är det frågan om öppen diskriminering. Om särskiljandet baseras på den skatterättsliga hemvisten och det ej sammanfaller med den juridiska personens säte är det istället frågan om dold diskriminering.³⁵ Den skatterättsliga hemvisten för juridiska personer bestäms i de allra flesta fall med utgångspunkt i den juridiska personens nationalitet. Man utgår då ifrån kriterier såsom säte eller registreringsland.³⁶

3.3.3 Restriktioner

Skatteregler kan, även om de inte är öppet eller dolt diskriminerande, strida mot den fria etableringsfriheten. Det rör sig då om regler som, utan att vara diskriminerande, ändå är till särskilt förfång för utländska subjekt eller på något annat sätt negativt särbehandlar ett gränsöverskridande förhållande. Restriktioner av detta slag kan föreligga om ett företags hemland på olika sätt hindrar eller försvårar för företaget i fråga att etablera sig i andra medlemsstater.³⁷

Både öppen diskriminering p g a nationalitet och dold diskriminering p g a hemvist är förbjudna. Även andra former av negativ särbehandling som hindrar den fria rörligheten är förbjudet. När det gäller bedömningen av om en skatteregel leder till en sådan negativ särbehandling, att det strider mot någon fördragsfrihet, torde det inte föreligga någon skillnad i EG-domstolens resonemang och slutsatser, beroende på vilken typ av diskriminering det rör sig om. Det är dock viktigt att i varje enskilt fall bestämma vilken typ av överträdelse det rör sig om, då detta har betydelse för möjligheterna att rättfärdiga åtgärden.³⁸

3.3.4 Rättspraxis

I målet *Royal Bank of Scotland*³⁹, där det var frågan om öppen diskriminering, fann EG-domstolen att det strider mot etableringsfriheten i artikel 43 EG-fördraget att ett bolag som har säte i en medlemsstat och fast driftsställe i Grekland beskattas med en högre skattesats än bolag med säte i Grekland. EG-domstolen ansåg att en sådan diskriminering endast kan godtas genom de skäl som anges i EG-fördraget. Av målet framgår det således

³³ K. Ståhl, *Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor*, 8/2001, s. 741.

³⁴ Se t ex C-270/83 *Avoir fiscal* 1986 ECR 273 p. 18, C-264/96 *ICI* REG 1998, s. 1-4695, p. 20.

³⁵ Se Mål C-330/91 *Commerzbank* (1993) ECR 1-4017, punkt 15.

³⁶ K. Ståhl, R. Persson Österman, *EG-skatte rätt*, 2000, s. 87.

³⁷ K. Ståhl, R. Persson Österman, *EG-skatte rätt*, 2000, s. 85.

³⁸ K. Ståhl, R. Persson Österman, *EG-skatte rätt*, 2000, s. 86.

³⁹ Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* REG 1999, s. 1-2651.

att en medlemsstat inte kan försvara öppet diskriminerande skatteregler, genom att åberopa andra skäl, än de som finns angivna i fördraget.

Regler som använder andra kriterier än säte/registreringsland kan, som nämnts ovan, leda till dolt diskriminering och därmed vara förbjudna. I målet *Commerzbank*⁴⁰ hade en tysk bank med fast driftsställe i Storbritannien erlagt för hög preliminärskatt och fick därmed tillbaka det överskjutande beloppet. Banken hade dock inte rätt till ränta då ränta endast utbetalades till skatteskyldiga med skatterättsligt hemvist⁴¹ i Storbritannien. EG-domstolen ansåg att reglerna var dolt diskriminerande då det fanns en risk för att reglerna skulle missgynna bolag med säte i andra länder, eftersom det framförallt är dessa som har sitt skatterättsliga hemvist utanför Storbritannien.

Som nämdes i förra avsnittet kan skatteregler strida mot etableringsfriheten trots att de inte är öppet eller dolt diskriminerande. Detta under förutsättning att de av någon annan anledning är till särskilt förfång för utländska subjekt. EG-domstolen slog i, X AB och Y AB,⁴² fast att de dåvarande svenska reglerna⁴³ stred mot den fria etableringsrätten. En svensk koncern kunde i vissa fall förlora rätten att lämna koncernbidrag med skatterättslig verkan p g a att koncernen etablerat dotterbolag i andra medlemsländer. Domstolen ansåg därmed att reglerna kunde leda till att inhemska bolag avhöll sig ifrån att etablera bolag i andra medlemsländer. Ett annat exempel på att etableringsfriheten störs är att moderbolaget förlorar vissa skatteförmåner p g a att det etablerar dotterbolag i andra medlemsstater.⁴⁴ I *Daily Mail*-målet⁴⁵ behandlades denna fråga. Målet gällde ett brittiskt bolag som ville flytta till Nederländerna för att därigenom undvika beskattning vid försäljning av delar av sitt aktieinnehav. I Storbritannien krävs tillstånd av skattemyndigheten för att få flytta sitt huvudkontor. EG-domstolen valde att betrakta frågan ur bolagsrättslig synvinkel. EG-domstolen kom därmed fram till att bolag är juridiska konstruktioner, som skapats inom ramen för de nationella bolagsrättsliga systemen. I avsaknad av harmoniserade regler finns det därmed ingen möjlighet att ge bolag en generell rätt att flytta från ett medlemsland till ett annat. Därmed kunde inte de brittiska reglerna anses strida mot fördraget.

⁴⁰ Mål C-330/91 *Commerzbank* (1993) ECR I-4017.

⁴¹ Säte eller den verkliga ledningen.

⁴² Mål C-200/98 X AB och Y AB REG 1999, s. 1-8261.

⁴³ Tidigare tillämpades de svenska koncernbidragsreglerna endast på svenska företag.

Regeländringar har skett och numera jämställs utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES med svenska företag vid tillämpning av koncernbidrag, se 35 kap 2 a § IL.

⁴⁴ Mål C-264/96 *Imperial Chemical Industries (ICI)* REG 1998, s. 1-4695 och

mål C-200/98 X AB och Y AB REG 1999, s. 1-8261.

⁴⁵ Mål C-81/87 *Daily Mail* (1988) ECR 5483.

3.3.5 Rättfärdigande av skatteregler

I de fall då nationell lagstiftning strider mot EG-rätten, skall EG-rätten ges företräde. Innebörden är att den nationella regeln inte skall tillämpas. I vissa fall finns det en möjlighet att acceptera nationella regler trots att de hindrar den fria rörligheten. De nationella bestämmelserna kan godtas om de grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och allmän hälsa.⁴⁶ Det torde dock endast vara i undantagsfall som skatteregler kan motiveras på de angivna grunderna. Hittills har EG-domstolen inte godtagit en skatteregel på dessa grunder. EG-domstolen fastslog i det skattemålet⁴⁷ att risken för skatteflykt inte finns med bland de hänsyn som beaktas när det gäller etableringsfrihet.⁴⁸

EG-domstolen har i sin praxis⁴⁹ godtagit en negativ särbehandling även på vissa andra grunder än de som finns angivna i fördraget. För att EG-domstolen skall kunna godta en skatteregel på någon annan grund än vad som anges i fördraget måste tre krav ("Rule of reason") vara uppfyllda:

1. Regeln skall syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse.
2. Regeln skall verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas.
3. Regeln skall vara proportionell mot det intresse den skall tillgodose; den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträfvade syftet.

EG-domstolen har prövat flera skattemål där det har anförts olika argument för att rättfärdiga den negativa särbehandlingen. EG-domstolen har hittills varit restriktiv i sin tillämpning och avvisat de flesta av dessa argument. Det finns dock vissa undantag där skatteregeln har godtagits.⁵⁰

Ett vanligt argument från medlemstaterna är att den skatteskyldige åtnjuter andra skattefördelar, vilka kompenserar eller överkompenserar för den diskriminerande handlingen.⁵¹ EG-domstolen har valt att endast beakta den skattebestämmelse som är aktuell i det mål som behandlas. De beaktar inte eventuella kompenserande fördelar. Man skall alltså inte se till den skatteskyldiges totala skattesituation, utan man skall beakta varje enskild skatteregel för sig.⁵²

⁴⁶ Se artikel 39, 46 och 55 EG-fördraget.

⁴⁷ Mål C-270/83 Avoir fiscal REG 1986, s. 273.

⁴⁸ Se K. Ståhl, Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor, 8/2001, s. 740.

⁴⁹ Se t ex Cassis de Dijon mål C-120/78 (1979) ECR 649 och Gebhard mål C-55/94 (1995) ECR I-4165.

⁵⁰ K. Ståhl, R. Persson Österman, EG-skatterätt, 2000, s. 122-125.

⁵¹ Argumentet har bl a förts i mål C-330/91 Commerzbank (1993) ECR I-4017, mål C-307/97 Saint-Gobain REG 1999 s. 1-6161 och mål C-35/98 Verkooijen REG 2000, s. 1-4071.

⁵² K. Ståhl, R. Persson Österman, EG-skatterätt, 2000, s. 125-126.

Ett annat vanligt argument är att skatteregeln är nödvändig för att upprätthålla en effektiv skattekontroll.⁵³ EG-domstolen har rent principiellt uttalat att önskemålet om att upprätthålla en effektiv skattekontroll är ett sådant tungt vägande allmänintresse, som kan motivera ett hinder för utövandet av fördragsfriheterna. Domstolen har dock aldrig tillämpat detta argument.

EG-domstolen har uttalat att administrativa skäl av mer allmän karaktär, som t ex att reglerna skall underlätta den praktiska hanteringen, inte är ett sådant tungt vägande allmänintresse, som kan rättfärdiga att man åsidosätter fördragsfriheterna.⁵⁴

EG-domstolen har inte heller godtagit argument om att reglerna är nödvändiga för att gynna landets ekonomi eller för att upprätthåll nivån på landets skatteintäkter.⁵⁵

I Bachmann-målet⁵⁶ fann EG-domstolen att dold diskriminering kunde rättfärdigas med hänsyn av skattesystemets inre sammanhang. EG-domstolen menade att en vägran att medge avdrag för premiebetalningar på försäkringar tecknade i andra medlemsstater i princip bryter mot den fria rörligheten. EG-domstolen menade dock att avdragsförbudet kunde rättfärdigas med hänsyn till önskemålet om att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. I detta mål var det frågan om samma skattesubjekt, till skillnad från Marks & Spencer-målet där det är frågan om två olika skattesubjekt. EG-domstolen är dock restriktivt inställd till att godta regler p g a skattesystemets inre sammanhang, vilket framgår i Verkooijen-målet⁵⁷ som gällde de nederländska reglerna för beskattning av aktieutdelningar. Även här åberopades skattesystemets inre sammanhang, men det accepterades inte av domstolen.⁵⁸ I Futura-målet⁵⁹ uttalade EG-domstolen rent principiellt att önskemålet om att upprätthålla en effektiv skattekontroll, är ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan motivera ett hinder för fri rörlighet. Bara det faktum att inhemska subjekt är obegränsat skatteskyldiga medan utländska subjekt är begränsat skattskyldiga medför inte automatiskt att en negativ särbehandling är förenlig med fördraget. Denna skillnad i skatteskyldighetens omfattning gör det dock möjligt att vägra avdrag för utgifter och förluster, som hänförs till de inkomster som inte beskattas i verksamhetsstaten. För att avdrag skall kunna vägras krävs det att det verkligen föreligger en motsvarande skillnad på intäktssidan.⁶⁰

⁵³ Detta argument har framförts i bl a mål C-204/90 Bachmann (1992) ECR I-249, mål C-250/95 Futura REG 1997, s. 1-2471, mål C118/96 Safir, REG 1998, s. 1-1897, mål C-264/96 ICI REG 1998, s. 1-4695 och mål C-254/97 Baxter REG 1999, s. 1-4809.

⁵⁴ K. Ståhl, R. Persson Österman. EG-skatterätt, 2000, s. 126-128.

⁵⁵ Se mål C-264/96 ICI REG 1998, s. 1-4695, mål C-307/97 Saint-Gobain REG 1999, s. 1-6161 och mål C-35/98 Verkooijen REG 2000, s. 1-4071.

⁵⁶ Mål C-204/90 Bachmann (1992) ECR I-249.

⁵⁷ Mål C-35/98 Verkooijen REG 2000, s. 1-4071.

⁵⁸ Se K. Ståhl, Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor, 8/2001, s. 741 och 744-745.

⁵⁹ Mål C-250/95 Futura REG 1997, s. 1-2471.

⁶⁰ Mål C-254/97 Baxter REG 1999, s. 1-4809.

Sammanfattningsvis kan man dra slutsatsen att EG-domstolen hittills endast funnit två tänkbara hänsyn som skulle kunna rättfärdiga skatteregel som strider mot fördraget. Dessa är önskemålet om att uppnå en effektiv skattekontroll och önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

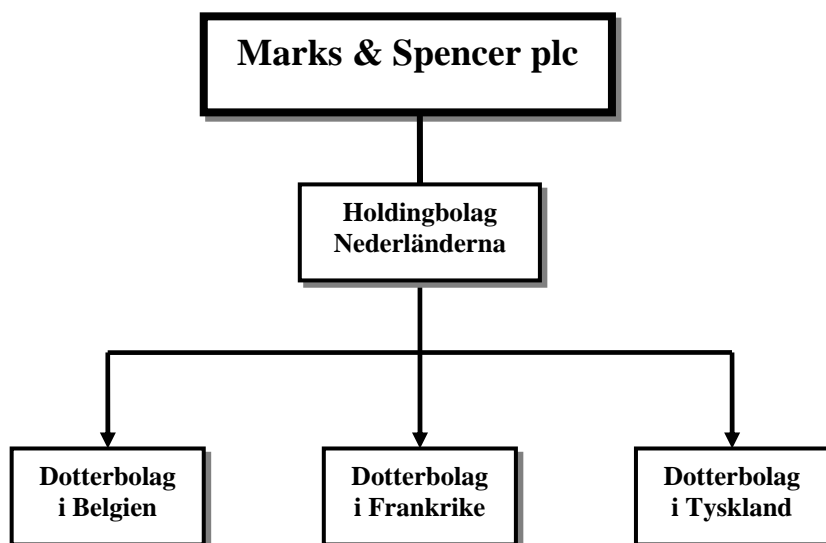
4 Marks & Spencer

4.1 Inledning

I Marks & Spencer-målet⁶¹ behandlas vilken verkan EG-fördragets bestämmelser om fri etableringsrätt har på en medlemsstats bestämmelser om beskattning av koncerner. Frågan i detta mål är huruvida de brittiska reglerna kring koncernavdrag är förenliga med gemenskapsrätten.

4.2 Bakgrund

Marks & Spencer plc är ett brittiskt bolag och moderbolag i en koncern som verkar inom detaljhandeln. Marks & Spencer äger via ett holdingbolag i Nederländerna dotterbolag i Belgien, Frankrike och Tyskland.



I Storbritannien gick Marks & Spencer med vinst, men under slutet av 1990-talet uppvisade de utländska dotterbolagen förluster och de fortsatte att uppvisa förluster. Detta medförde att Marks & Spencer beslöt sig för att avveckla rörelserna i dotterbolagen. År 2001 avyttrades det franska bolaget till en extern köpare. Samtidigt lades bolagen i Belgien och Tyskland ner och förklarades vilande. Förlusterna i dotterbolagen mellan år 1998 och år 2001 var betydande. Samtidigt visade Marks & Spencer, för motsvarande period, så stora vinster att de skulle kunna täcka de förluster som uppkommit i de

⁶¹ Se mål C-446/03 Marks & Spencer REG 2005, s. 0000.

utländska dotterbolagen.⁶² Med anledning av detta ansökte Marks & Spencer hos HM Inspector of Taxes⁶³ om att få göra koncernavdrag för förlusterna som uppkommit i dotterbolagen för de räkenskapsår som avslutats år 1998, 1999, 2000 och 2001. Denna ansökan avslogs med motiveringen att bestämmelserna om koncernavdrag inte är tillämpliga på dotterbolag som varken har hemvist eller bedriver näringsverksamhet i Storbritannien. Marks & Spencer överklagade detta beslut till Special Commissioners of Income Tax⁶⁴. Avsikten med överklagandet var att få fastställt att de brittiska bestämmelserna är oförenliga med gemenskapsrätten och särskilt artiklarna 43 och 48 EG-fördraget. Denna talan ogillades. Marks & Spencer överklagade även detta beslut, denna gång till High Court of Justice (England och Wales), Chancery Division. Denne vilandeförklarade målet för att ställa frågor till EG-domstolen.⁶⁵

4.3 Frågor till EG-domstolen

Den brittiska domstolen har i princip ställt tre frågor till EG-domstolen:

- 1) Utgör det förhållandet att bolag med dotterbolag i andra medlemsstater undantas från tillämpningen av de bestämmelser om skattemässig resultatutjämning, som är tillämpliga på bolag som har filialer i andra medlemsstater, en inskränkning av rätten till fri etablering?
- 2) Utgör det förhållande 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 EG-fördraget, är denna inskränkning motiverad med hänsyn till sådana legitima skäl som erkänns i gemenskapsrätten?⁶⁶

4.4 Brittisk lagstiftning

Enligt brittisk lagstiftning skall bolag med hemvist i Storbritannien beskattas för inkomster från hela världen i Storbritannien. För att undvika dubbelbeskattning medges avräkning.

⁶² För genomgång av målet se A. Bärebring, Gränsöverskridande förlustutjämning i ett EG-perspektiv, 2003, nr 8, s. 9-10 eller M. Poiars Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 7-8.

⁶³ Storbritanniens motsvarighet till skattemyndigheten.

⁶⁴ Storbritanniens motsvarighet till skattedomstolens första instans.

⁶⁵ M. Poiars Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 9-11.

⁶⁶ Se M. Poiars Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 1 för utförligare information.

Enligt brittisk lagstiftning beskattas varje bolag för sin vinst inom en koncern. Det sker i princip inte någon resultatutjämnning av koncernens resultat. Det är dock tillåtet för utländska dotterbolag att, genom utdelning, föra vinst till moderbolag med hemvist i Storbritannien. Det är även tillåtet för ett bolag inom koncernen att föra över sin förlust till ett annat bolag inom koncernen. Det mottagande bolaget kan då dra av förlusten från sin skattepliktiga vinst. Det överförande bolaget förlorar härmed rätten att utnyttja de överförda förlusterna i skattehänseende och rätten att kvitta dem mot vinster under kommande räkenskapsår. Möjligheten att överföra förluster avser att göra koncernbeskattningen så neutral som möjligt.⁶⁷

Tidigare tillämpades koncernavdrag endast om de berörda bolagen hade hemvist i Storbritannien. Efter ICI-målet⁶⁸ ändrades den brittiska lagstiftningen så att avdrag kan beviljas bolag, som inte har hemvist i Storbritannien, men som bedriver näringsverksamhet där, genom filial eller agentur. Denna ändring innebär att bolag som inte har hemvist i Storbritannien eller bedriver näringsverksamhet där, inte har rätt att tillämpa bestämmelserna. Detta är fallet beträffande Marks & Spencers dotterbolag.⁶⁹

4.5 Förslag till avgörande av generaladvokaten

4.5.1 Generaladvokatens bedömning av målet

Den brittiska lagstiftningen har i detta mål ifrågasatts av två anledningar. Dels föreskriver den brittiska lagstiftningen inte samma förmåner för moderbolag med dotterbolag utomlands som för moderbolag med filialer utomlands. Dels missgynnar lagstiftningen koncerner som vill etablera sig utomlands i förhållande till de koncerner som har hemvist i Storbritannien.⁷⁰

EG-domstolen har, genom praxis⁷¹, fastställt att etableringsfriheten kan innebära en skyldighet att se till att det inte förekommer någon diskriminering mellan de olika företagsformer som finns för handen. Det framgår att diskriminering på grund av val av företagsform är förenad med den diskriminering, som är hänförlig till valet av etableringsort. Detta följer av att staten ifråga har valt att behandla olika företagsformer lika när det gäller beskattning inom dess territorium. Om det ändå kan konstateras att det föreligger en särbehandling beror det på att särbehandlingen döljer en dis-

⁶⁷ M. Poyares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 12-16.

⁶⁸ Mål C-264/96 ICI REG 1998, s. 1-4695.

⁶⁹ M. Poyares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 17-18.

⁷⁰ M. Poyares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 41.

⁷¹ Mål C-270/83 Avoir fiscal (1986) ECR 273, mål C-311/97 Royal Bank of Scotland REG 1999, s. 1-2651, mål C-307/97 Saint-Gobain REG, 1999 s. 1-6161.

kriminering till följd av nationalitet hos de bolag som driver dessa driftsställen.⁷²

I förevarande mål och enligt brittisk lagstiftning regleras filialer och dotterbolag i olika skatterättsliga regelverk. Enligt bestämmelserna om etableringsfrihet finns det inget som hindrar att det görs en åtskillnad i den skattemässiga behandlingen av fysiska eller juridiska personer, som befinner sig i olika rättsliga situationer. Bestämmelserna syftar inte till att skapa en enhetlighet för de regelverk som är tillämpliga på olika etableringsformer. De syftar till att säkerställa skattnoneutralitet vid utövandet av fri etableringsrätt inom gemenskapen. Den brittiska lagstiftningen innehåller inte något förbud för brittiska bolag att etablera sig i andra medlemsstater genom dotterbolag.⁷³

Frågan är då huruvida etablering av dotterbolag utomlands medför en nackdel i förhållande till om bolaget valt att etablera dotterbolag i Storbritannien. De brittiska bestämmelserna om koncernavdrag utgör en skatteförmån för de koncerner som beviljas detta. Om en koncern med moderbolag i Storbritannien etablerar ett dotterbolag i en annan medlemsstat beviljas denne inte samma förmån. Så är fallet i förevarande mål, då Marks & Spencers vägrats denna förmån. Härmed medför den brittiska lagstiftningen hinder, som kan avskräcka bolag i Storbritannien från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater. Frågan är då huruvida denna inskränkning kan vara berättigad i enlighet med gemenskapsrätten.⁷⁴

Den tyska regeringen har anfört att en minskning av skatteintäkterna är ett berättigat skäl. EG-domstolen har dock fastslagit att en minskning av skatteintäkter inte anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som strider mot en grundläggande frihet.⁷⁵ Domstolen måste däremot överväga om inskränkningen är berättigad på grundval av den skatterättsliga territorialitetsprincipen eller på grundval av behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.⁷⁶ Dessa två grunder kommer att redovisas för nedan.

Enligt Storbritannien är det förenligt med territorialitetsprincipen att vägra att bevilja skatteförmånen ifråga. Enligt Storbritannien innebär principen att man inte kan bevilja några skatteförmåner när man saknar beskattningsrätt. Storbritannien kan inte beskatta intäkter i dotterbolag som inte har hemvist i landet. Därmed kan de inte heller beakta förluster i dessa dotterbolag och således bevilja koncernen de ingår i en förmån. Storbritannien menar härmed att avdrag endast kan beviljas för bolag som är etablerade eller bedriver en ekonomisk verksamhet inom dess territorium. Storbritannien har dock tolkat denna bestämmelse felaktigt. EG-domstolen har endast fastslagit att det finns ett behov av att beakta de krav som följer av att medlemsstaternas

⁷² M. Poyares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 43-47.

⁷³ M. Poyares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 48-50.

⁷⁴ M. Poyares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 51-55.

⁷⁵ Se bl a mål C-319/02 Manninen REG 2004, s. 1-7477.

⁷⁶ M. Poyares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 56-57.

suveräna skattesystem måste samexistera. Kraven tvingar medlemsstaterna att kompromissa med konkurrerande suveräna skattesystem. Det skall, enligt internationell rätt, finnas en anknytning till skattesubjektets nationalitet eller platsen för källan till de inkomster som är skattepliktiga inom denna stats territorium. Således kan en stat föreskriva en obegränsad skatteskyldighet för personer som har hemvist inom dess territorium, men staten kan endast beskatta utländska personer såvitt avser inkomster som har sin källa inom dess territorium.⁷⁷

Den skattemässiga territorialitetsprincipen förhindrar att det uppkommer skattemässiga behörighetskonflikter mellan medlemsstater. Medlemsstaterna får inte utnyttja principen för att undkomma gemenskapsrättsliga skyldigheter. Medlemsstaterna är, genom att de har anslutit sig till fördraget, skyldiga att beakta reglerna om fri rörlighet för personer inom EU. Detta medför en skyldighet för medlemsstaterna att beakta transnationella situationer när de tillämpar sina skattesystem och de skall anpassa systemen i enlighet med detta. Av det följer att Storbritannien inte kan göra gällande att det måste föreligga en motsvarande beskattningsrätt och en möjlighet att utnyttja denna för att en skatteförmån skall kunna beviljas. Detta strider mot principen om etableringsfrihet. Det finns inget som hindrar att Storbritannien beviljar avdrag för moderbolag som har dotterbolag i andra medlemsstater då begäran om avdrag görs utifrån de regler avseende koncerner som antagits av Storbritannien. I detta mål rör det sig om överföring av förluster mellan bolag som ingår i samma koncern. Inom koncernen framställs begäran av det moderbolag som har hemvist i Storbritannien och som därigenom är obegränsat skatteskyldig i landet. Beskattningsrätten för denna medlemsstat är här inte begränsad. Storbritannien har därmed inte rätt, att med stöd av territorialitetsprincipen, neka bolag som ingår i en koncern som har hemvist inom dess territorium, en förmån i form av överföring av förluster.⁷⁸

Behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga lagstiftning som inskränker de gemenskapsrättsliga friheterna. Det är inte acceptabelt att ett skattesystem är utformat på ett sätt som gynnar nationella situationer eller nationella aktörer. Det inre sammanhanget i ett skattesystem skall bevara helheten i de nationella skattesystemen under förutsättning att det inte utgör ett hinder för att dessa system integreras i den inre marknaden. Dubbel neutralitet skall föreligga, vilket innebär att de nationella skatte-reglerna å en sidan skall vara neutrala i förhållande till utövandet av de fria rörligheterna, men å andra sidan skall utövandet av de fria rörligheterna vara så neutrala som möjligt i förhållande till de skatteåtgärder som medlemsstaterna har antagit. Etableringsfriheten får inte användas i syfte att rubba jämvikten i de nationella skattesystemen och deras inre sammanhang. Så blir fallet om etableringsfriheten används antingen för att på oegentligt sätt undgå tillämpningen av de nationella lagstiftningarna eller för att utnyttja skillnaderna mellan dessa lagstiftningar. Begreppet skattesystemets inre sammanhang syftar till att säkerställa att gemenskapsrättsliga bestämmelser

⁷⁷ M. Poyares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 58-61.

⁷⁸ M. Poyares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 62-63.

inte utnyttjas för att tillägna sig fördelar, som saknar samband med utövandet av den fria rörligheten. I ett sådant fall som det förevarande skall staten ifråga, d v s Storbritannien, beakta hur dotterbolagens förluster behandlas i de medlemsstater där dessa dotterbolag har sin hemvist. Avdrag skall endast beviljas under förutsättning att förlusterna i utländska dotterbolag inte kan bli föremål för en gynnsam skattebehandling i dotterbolagens hemviststat. Man måste således kontrollera huruvida avdrag har skett i den staten där dotterbolaget har hemvist.⁷⁹

4.5.2 Generaladvokatens förslag till avgörande

Artikel 43 och 48 EG-fördraget utgör inte hinder för en lagstiftning i Storbritannien enligt vilken moderbolag med dotterbolag i andra medlemsstater inte får utnyttja de bestämmelser som är tillämpliga för bolag med filialer i utlandet. Däremot utgör bestämmelserna hinder för en skattelagstiftning som hindrar ett bolag som är etablerat i medlemsstaten från att utnyttja rätten till koncernavdrag med motiveringen att dess dotterbolag har hemvist i andra medlemsstater, medan situationen skulle vara annorlunda om dotterbolagen ifråga hade hemvist eller bedrev ekonomisk verksamhet inom denna medlemsstats territorium. Bestämmelserna utgör dock inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten att erhålla avdrag förutsätter att det kan fastställas att förlusterna i dotterbolag, som har hemvist i andra medlemsstater, inte kan bli föremål för en motsvarande skattemässig behandling i dessa andra medlemsstater. Denna komplicerade lösning kräver att myndigheterna i den berörda medlemstaten beaktar den skattemässiga situationen för bolag som inte har hemvist inom dess territorium.⁸⁰

Generaladvokaten föreslår härmed att EG-domstolen skall besvara de till dem ställda frågorna på följande sätt:

- Artikel 43 och 48 EG-fördraget utgör hinder för att en sådan lagstiftning som finns i Storbritannien. Enligt denna lagstiftning har ett moderbolag som är etablerat i en medlemsstat inte rätt till koncernavdrag p g a att deras dotterbolag är etablerade i andra medlemsstater, medan samma avdrag skulle medges om nämnda dotterbolag hade haft hemvist i Storbritannien.
- Bestämmelserna ovan utgör dock inte ett hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten att erhålla ett sådant koncernavdrag, som föreskrivs av den medlemsstat som är ifråga vid den nationella domstolen, förutsätter att det kan fastställas att förlusterna i dotterbolag som har hemvist i andra medlemsstater, inte kan bli föremål för en motsvarande skattemässig behandling i dessa medlemsstater.⁸¹

⁷⁹ M. Poiares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 65-76, 79-81.

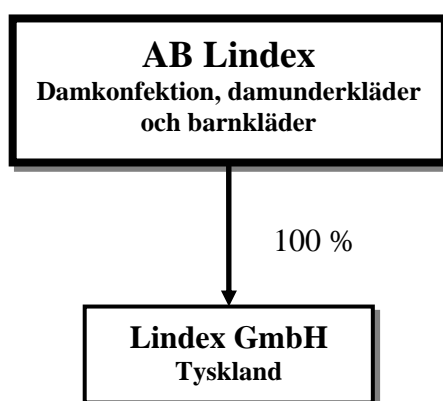
⁸⁰ M. Poiares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 82-83.

⁸¹ M. Poiares Maduro, Förslag till avgörande, 2005, p. 84.

5 Lindex mot Skatteverket

5.1 Bakgrund

AB Lindex⁸² är ett publikt aktiebolag och är moderbolag i Lindex-koncernen. Koncernen är etablerad i Tyskland via AB Lindex's helägda dotterbolag, Lindex GmbH.



AB Lindex har under taxeringsåren 2003 och 2004 lämnat koncernbidrag till Lindex GmbH. Koncernbidragen har lämnats genom kontanta utbetalningar och AB Lindex's bokförda aktievärde i Lindex GmbH har ökat i motsvarande mån. Vid bokslut har det bokförda värdet av AB Lindex's innehav av Lindex GmbH skrivits ned till att motsvara det egna kapitalet i Lindex GmbH. Nedskrivningen av värdet på aktierna i Lindex GmbH har härvid återlagts i AB Lindex's inkomstdeklaration, som en icke avdragsgill kostnad.

Skattemyndigheten i Göteborg och Skatteverket nekade AB Lindex avdrag för de lämnade koncernbidragen. De menade att mottagaren skall vara skatteskyldig för koncernbidraget i näringsverksamhet i Sverige, för att avdragsrätt för givaren skall föreligga. Lindex GmbH är skatteskyldigt i Tyskland, därmed ansågs inte kraven för avdragsrätt vara uppfyllda. AB Lindex överklagade detta beslut och målet togs upp av Länsrätten i Vänersborg.

⁸² Mål nr 652-04 och 438-05 Lindex mot Skatteverket, 2005-05-30.

5.2 Länsrättens domskäl och domslut

5.2.1 Domskäl

Det var i förevarande mål ostridigt att bestämmelserna i 35 kap IL utgör ett hinder för AB Lindex att lämna koncernbidrag till Lindex GmbH. Det kan konstateras eftersom Lindex GmbH inte är skatteskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidragen hänför sig till.

De aktuella frågorna är alltså huruvida de svenska koncernbidragsreglerna utgör en inskränkning av etableringsfriheten och om reglerna anses utgöra en sådan inskränkning av etableringsfriheten, är de i så fall berättigade.

Enligt EG-domstolen anses minskning av skatteintäkter inte vara en grund som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som strider mot den fria etableringsrätten.⁸³

Skatteverket har åberopat att de lämnade koncernbidragen inte har redovisats som skattepliktiga av Lindex GmbH. Skatteverket har dock inte gjort gällande att de lämnade koncernbidragen har redovisats i strid med tysk lagstiftning. Domstolen anser att, så länge koncernbidragen har redovisats i enlighet med tysk lagstiftning, kan det förhållandet att de erhållna koncernbidragen inte tagits upp till beskattning i Tyskland inte självständigt åberopas som grund för avdrag. Medlemsstaterna får fritt utforma sina suveräna skattesystem.⁸⁴

Behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga bestämmelser som inskränker friheter enligt gemenskapsrätten.⁸⁵ EG-domstolen har uttalat att argument avseende det inre sammanhanget skall prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas genom den aktuella lagstiftningen. Ett exempel på detta är om det finns ett direkt och nödvändigt samband mellan beviljandet av en skatteförmån och uttagandet av en skatt.⁸⁶ När det inte finns något direkt samband kan argumentet inte åberopas. I förevarande mål rör det sig om skilda skattesubjekt, vilket medför att detta argument inte är aktuellt.

Ovan nämnda innebär att den inskränkning av den fria etableringsrätten som de svenska koncernbidragsreglerna innebär är inte berättigade enligt de skäl som anges i artikel 46 EG-fördraget.

⁸³ Se bl a mål C-35/98 Verkooijen REG 2000, s. 1- 4071, mål C-436/00 X AB och Y REG 1999, s. 1-8261 och mål C-168/01 Bosal Holding REG 2003, s. 1-9409.

⁸⁴ Dock med beaktande av vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser, som t ex etableringsfrihet.

⁸⁵ Se bl a mål C-204/90 Bachmann (1992) ECR 1-249.

⁸⁶ Mål C-204/90 Bachmann (1992) ECR 1-249.

5.2.2 Domslut

Domstolen ansåg att skälen för att vägra AB Lindex avdrag strider mot den fria etableringsrätten.⁸⁷ Inskränkningen är, som nämnts ovan, inte berättigad. I denna situation har gemenskapsrätten företräde framför den nationella lagstiftningen. Domstolen fann att Skattemyndigheten i Göteborg och Skatteverket inte har rätt, att vägra AB Lindex de yrkade avdragen.

Det fanns två skiljaktiga i målet. De menade att eftersom koncernbidragen inte beskattats i Tyskland är inskränkningen berättigad.

⁸⁷ Artikel 43 och 48 EG-fördraget.

6 Analys

6.1 Marks & Spencer-målets betydelse

Efter Marks & Spencer-domen står det klart att förlustutjämning över gränserna är tillåtet. Förlustutjämning är dock endast tillåtet under vissa förutsättningar. Medlemsstaterna får uppställa krav på, att förluster i dotterbolag inte skall kunna bli föremål för en motsvarande behandling i sin hemviststat. Med andra ord får medlemsstaten säkerställa att förluster inte utnyttjas två gånger. Domen bör därför inte medföra en obegränsad rätt till förlustutjämning över gränserna, utan bara i den mån det finns underskott som kan utnyttjas. Medlemsstaten måste visa att möjligheterna att beakta förlusterna i den andra medlemsstaten är uttömt för att koncernavdrag skall bli möjligt.

Marks & Spencer-målets avgörande är troligen av stor betydelse för framtiden, såväl för staten som för företag med dotterbolag i andra medlemsstater. Domen innebär att många medlemsstater antagligen kommer att få tänka om vad gäller deras reglering kring förlustutjämning. Många medlemsstater, däribland Sverige, kommer troligtvis att få svårt att rättfärdiga sin lagstiftning i den mån den innebär ett hinder för koncerner att etablera sig utomlands. Domen kommer förmodligen att påverka koncerner med dotterbolag i andra medlemsstater till det positiva.

6.2 Skillnad mellan brittisk och svensk lagstiftning

Enligt brittisk rätt sker det i princip inte någon resultatutjämning av koncernens resultat. Varje bolag inom koncernen beskattas för sin egen vinst. Denna princip innebär för det första, att dotterbolag, i form av utdelning, kan föra över vinst till moderbolag i Storbritannien. Hela vinsten anses då ha uppkommit i moderbolaget. Dubbelbeskattning undviks genom avräkning. För det andra hanteras förluster inom en koncern genom s k koncernavdrag. Ett bolag för över sina förluster till ett annat bolag inom samma koncern så att det mottagande bolaget kan dra av dessa förluster från sin skattepliktiga vinst. Det bolaget som överför sina förluster mister härigenom sin rätt att utnyttja de överförda förlusterna i skattehänseende och att kvitta dem mot vinster under kommande räkenskapsår.

I Sverige ges, genom öppna koncernbidrag, möjlighet till resultatutjämning inom koncerner. Koncernbidrag utgör en avdragsgill omkostnad hos det givande bolaget och en skattepliktig intäkt hos det mottagande bolaget.

Härigenom kan sådan kvittning mellan förluster och vinster i olika koncernbolag åstadkommas som skulle ha skett inom ramen för en resultatberäkning om verksamheterna hade bedrivits i ett aktiebolag. Koncernbidrag behöver inte betalas ut kontant, det är tillräckligt att ett fordringsförhållande uppstår och redovisas. Det finns inte någon begränsning av beloppets storlek. Det kan användas för att täcka mottagarbolagets förluster. Det får t o m vara så stort att det framkallar förlust i det givande bolaget.⁸⁸

Många⁸⁹ anser att de svenska koncernbidragsreglerna liknar de brittiska och att domen därmed kommer få konsekvenser för Sverige. Finansminister Pär Nuder håller dock inte med. Han anser att Marks & Spencer-domen inte är omedelbart tillämplig på svenska förhållanden. Förevarande dom avser, enligt honom, ett mer begränsat system vad gäller förlustutjämning än vad som finns i Sverige. Han anser därmed att man av domen inte kan dra slutsatsen att de svenska koncernbidragsreglerna skulle vara oförenliga med gemenskapsrätten.⁹⁰ Även om de brittiska och de svenska reglerna inte ser likadana ut är det möjligt att de svenska reglerna måste ändras eller kompletteras på något sätt. Detta om de anses vara tillräckligt lika för att Marks & Spencer-domen skall vara applicerbar.

6.3 Lindex-målet's betydelse

Domstolen ansåg i förevarande mål att de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap IL strider mot etableringsfriheten och att de inte föreligger någon grund för rättfärdigande. I detta mål dömde man i strid mot 35 kap IL, men beaktade EG-rätten som här har företrädare framför den svenska lagstiftningen. EG-rätten är en del av den svenska rätten. Det innebär att en domstol inte behöver vänta på att EG-domstolen skall döma i ett visst mål. Underinstanserna behöver inte begära förhandsbesked.⁹¹ Länsrätten kunde därmed döma i målet trots att Marks & Spencer-målet inte ännu var avgjort vid det tillfället.

I Lindex-domen gjordes ingen begränsning med avseende på underskott, vilket gjordes i Marks & Spencer-domen. Detta betyder att Länsrätten i förevarande mål gick längre än vad EG-domstolen senare gjorde i Marks & Spencer-målet. Om Kammarrätten skall följa EG-rätten och därmed Marks & Spencer-domen räcker det med att avdrag medges, om det täcker underskottet i det aktuella dotterbolaget. Dessutom kan krav uppställas på att möjligheterna att beakta förluster i den andra medlemsstaten skall vara uttömda. Om Kammarrätten följer den linje som förts i Länsrätten blir koncernbidrag till dotterbolag i andra medlemsstater obegränsade. Det inne-

⁸⁸ S.-O. Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2005, s. 353-354.

⁸⁹ Se t ex P. Braconier, Ökat hopp för Lindex, 2005-06-04 och M. Hallgren, Förlustavdrag inom EU får grönt ljus, 2005-12-14.

⁹⁰ <http://www.regeringen.se/sb/d/5973/a/55115>, 2006-01-03.

⁹¹ Till skillnad från högsta instans.

bär att företagen skulle få avdrag för gränslösa belopp. Det är dock inte sannolikt att Kammarrätten kommer att följa denna linje.

Domen kan vara av stor betydelse för såväl Lindex-koncernen som andra företag med dotterbolag i andra medlemsstater. Skatteverket har överklagat domen till Kammarrätten. Det är dock osäkert vad utgång i Kammarrätten blir. Det är möjligt att Kammarrätten kommer att följa EG-domstolens linje i Marks & Spencer-målet nu när det är avgjort. Därmed är det möjligt att Lindex endast kommer få rätt att ge koncernbidrag i den utsträckning som de kan visa att möjligheterna till förlustutjämning är uttömda i Tyskland. Trots att det råder osäkerhet kring utgången i förevarande mål kommer antagligen fler svenska företag med dotterbolag i andra medlemsstater att pröva sin rätt till koncernbidrag i domstol. Flera företag, bl a Skanska och Altas Copco, visade sitt intresse i denna fråga redan innan Marks & Spencer-domen kom. Flera företag ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.⁹² Det är möjligt att många företag nu, efter Marks & Spencer-domen, kommer att avvakta och se vad som händer. Det återstår alltså att se hur Kammarrätten dömer och vilken betydelse domen därmed kommer att få. Det är även möjligt att Kammarrätten vänder sig till EG-domstolen för att få hjälp i denna fråga. Om så blir fallet kommer de svenska koncern-bidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten troligen att klargöras.

6.4 Lagändringsbehov av de svenska koncernbidragsreglerna?

6.4.1 Inledning

Eftersom Marks & Spencer-domen troligen kommer att medföra betydande konsekvenser, för medlemsstaterna i allmänhet och därigenom även den svenska staten, blir frågan huruvida en lagförändring är nödvändig aktuell och i så fall i vilken utsträckning.

De svenska koncernbidragsreglerna borde kanske anpassas efter gällande EG-rätt, så att reglerna blir förenliga med EG-fördragets princip om etableringsfrihet. Sverige har, som nämnts tidigare, genomfört en del ändringar i sin lagstiftning för att anpassa sig till EG-rätten. Efter Marks & Spencer-domen är det möjligt att ytterligare anpassningar blir nödvändiga. Sverige måste dels anpassa sin lagstiftning så att den är förenlig med EG-fördragets princip om etableringsfrihet och dels anpassa sin lagstiftning så att betydande skatteintäkter inte går förlorade. Svenska staten är antagligen inte speciellt intresserad av att rakt av anpassa sin lagstiftning till gällande EG-rätt, då det sannolikt kommer att medföra att de förlorar en väsentlig del av sina skatteintäkter. Risken finns dock att de i längden ändå kommer att för-

⁹² M. Hammarström, Lindex visar vägen för miljardavdrag, 2005-11-24.

lora intäkter även om de inte ändrar sin lagstiftning, då det kan innebära att företag flyttar från Sverige eller inte etablerar sig i Sverige. Slutligen blir Sverige kanske tvungen att anpassa sin lagstiftning efter företagen.

EU vill att en harmonisering skall ske mellan de olika medlemsstaterna. Tanken är antagligen att medlemsstaterna så småningom i princip skall bli som ett enda land. Att tillåta förlustutjämning över gränserna är ett steg i denna riktning då det främjar etablering i andra medlemsstater. De flesta medlemsstater är förmodligen tveksamma inför detta. De är nog måna om sina skatteintäkter och rädda för att de skall försvinna ut till andra medlemsstater. Rent praktiskt kan det nog vara svårt att samordna de olika staternas regler och lagar så pass mycket, att EU skulle bli som en enda stat. Troligtvis skulle denna tanke motarbetas från flera håll, även om många är positiva. På sikt är det kanske en möjlig tanke. Ur företagens perspektiv skulle det antagligen medföra många fördelar. Genom Marks & Spencer-domen har man tagit ytterligare ett steg emot ökad harmonisering. Om en ökad harmonisering skall bli genomförbar torde ett ökat samarbete, i detta fall inom skatteområdet, mellan medlemsstaterna vara tvunget.

6.4.2 Konsekvenser för staten

Det är möjligt att Marks & Spencer-domen medför att medlemsstaterna blir tvungna att mer eller mindre anpassa sin lagstiftning efter de nu rådande förhållandena inom EU. För Sveriges del innebär det antagligen att lagstiftningen inte kan bibehållas som den ser ut idag. De svenska koncernbidragsreglerna kräver att både givare och mottagare av koncernbidrag är skatteskyldiga för näringsverksamhet i Sverige. På ett sätt kan denna lagstiftning försvaras eftersom det annars skulle vara möjligt att ge koncernbidrag till dotterbolag i andra medlemsstater. Därigenom skulle en möjlighet att föra ut obeskattade vinster ur Sverige finnas. Det skulle medföra att en betydande inkomstkälla för den svenska staten skulle gå förlorad. Det kan dock argumenteras mot detta förhållningssätt då det medför en olikbehandling av koncernbidrag till svenska respektive utländska dotterbolag. Liknande resonemang förs i Marks & Spencer-målet. Olikbehandling kan i sin tur medföra att moderbolag avstår från att etablera dotterbolag utomlands, vilket kan var till stor nackdel för företags utveckling.

För den svenska staten kan skatteförlusterna bli påtagliga. Det är möjligt att staten anser att den svenska lagstiftningen inte behöver ändras, med hänvisning till att de svenska reglerna inte är tillräckligt lika de brittiska. Om staten inte skulle ändra koncernbidragsreglerna och det fortfarande inte skulle vara tillåtet att skicka koncernbidrag över gränserna, är det möjligt att företag istället skulle välja att etablera sig i lågskatteländer. Visserligen har Sverige relativt låg bolagsskatt i jämförelse med andra medlemsstater, det finns dock de som ligger lägre. Detta är nog det värsta scenariet som kan inträffa för den svenska staten. Detta torde leda till att den svenska staten går miste om betydande skatteintäkter. Staten skulle, i denna situation, inte endast gå miste om skatter till följd av avdragsrätten för koncernbidrag utan

även gå miste om skatt från hela företag som istället väljer att etablera sin verksamhet i andra länder. Det skulle inte bara ha en förödande effekt på statens skatteintäkter, utan även på näringslivet som sådant. Om stora koncerner skulle flytta sina verksamheter utomlands skulle arbetstillfällena gå förlorade, vilket kan bidra till ökad arbetslöshet. Det skulle inte heller vara gynnsamt för företagsklimatet och för nyetableringar av företag i landet. Förlorade skatteunderlag skulle påverka Sverige i stort då den svenska välfärden till stor del finansieras via skattepengar. T ex finansieras den offentliga sektorn, som skola och sjukvård, på detta vis. Detta scenario skulle förmodligen även leda till en ökad skattekonkurrens mellan medlemsstaterna, vilket på sikt, skulle kunna tvinga fram regler som är mer gynnsamma för företagen. Det är dock inte sannolikt att staten kommer att välja att genomföra detta alternativ. De kommer antagligen att vidta någon form av åtgärder, frågan är bara vilka.

I och med att förlustutjämning tillåts över medlemsstaternas gränser är en möjlighet att svenska staten helt enkelt slopar rätten att ge och ta emot koncernbidrag helt. Detta skulle naturligtvis få negativa påföljder för företag. Koncerner kommer därmed inte ens kunna skicka koncernbidrag mellan moder- och dotterbolag som har hemvist i samma medlemsstat längre. Detta är naturligtvis förödande för företag eftersom det innebär att deras möjligheter till förlustutjämning genom koncernbidrag försvinner. Företagen blir därmed tvungna att betala betydligt mer skatt än vad de har gjort tidigare. Enbart ur denna aspekt blir det till fördel för staten, som på sätt skulle öka sina skatteintäkter. En konsekvens av den indragna koncernbidragsrätten kan dock bli, att koncerner väljer att etablera hela koncernen i länder med lägre bolagsskatt. Därmed skulle troligen en totalförbudning inte hålla i längden. Enligt Lena Lindström-Ihre, som är skatteexpert på Deloitte, är detta scenario inte särskilt sannolikt.⁹³ Sverige skulle kunna bli tvungna att antingen att sänka bolagsskatten och börja konkurrera med andra länder eller att helt enkelt anpassa sin lagstiftning så att den blir mer gynnsam för företagen. Konsekvensen skulle i slutändan troligen bli densamma som ovan, d v s situationen skulle tvinga fram mer gynnsamma regler för företagen.

Om koncernbidrag, enligt svensk lagstiftning, skulle tillåtas över gränserna är det troligt att reglerna skärps till för företag med dotterbolag i andra medlemsstater och kanske även för företag med dotterbolag i Sverige. Det skulle förmodligen vara en effekt av statens rädsla att förlora skattintäkter. Svenska staten kan dock bli tvungna att göra reglerna kring koncernbidrag mer gynnsamma om skattekonkurrensen mellan olika medlemsstater ökar.

I Sverige finns det inte något krav på att dotterbolaget skall ha underskott för att rätten till avdrag vid koncernbidrag skall föreligga. Företag kan därmed skicka koncernbidrag trots att underskott inte förekommer. Det medför att oändliga koncernbidrag kan ges mellan företagen. I och med att koncernbidragsrätten nu utökas till att gälla även dotterbolag i andra medlemsstater,

⁹³ M. Hammarström, Lindex visar vägen till miljardavdrag, 2005-11-24.

borde kanske staten införa någon form av regler som skulle hindra detta förfarande.

Till att börja med skulle regler, som stipulerar att endast avdrag som täcker underskottet skall medges, kunna införas. Det skulle även vara möjligt att lagstifta om ett maximalt belopp som kan ges i koncernbidrag. Det ovan föreslagna skulle troligen gynna både staten och företag med dotterbolag i andra medlemsstater. Staten skulle inte förlora obegränsat med skatteintäkter samtidigt som företagen, till skillnad från tidigare, får avdragsrätt för ett visst belopp. Denna lagstiftning skulle även kunna bli aktuell med tanke på domen i Lindex-målet.

Enligt Marks & Spencer-domen får man avdrag för koncernbidrag om underskott inte kan utnyttjas i dotterbolagets hemland. Det svenska moderbolaget måste visa att dotterbolaget ifråga har utnyttjat alla möjligheter att beakta förluster i hemlandet. Moderbolaget måste därmed visa att det inte går att utnyttja underskottet under det år som avses eller tidigare år. Det skall även framgå att det inte går att utnyttja underskottet i framtiden, varken av dotterbolag, systerbolag eller någon utomstående. En möjlighet för att underlätta för den enskilda medlemsstaten att kontrollera att det ovan nämnda är att öka samarbetet mellan medlemsstaterna. Genom ett ökat samarbete mellan medlemsstaterna är det möjligt att staterna kan få större kontroll på företagen. Ett samarbete skulle öka förtroendet mellan medlemsstaterna, vilket kanske skulle öka utrymmet för ytterligare samarbete. På sikt skulle det troligen gynna såväl staten som företagen.

6.4.3 Konsekvenser för företag med dotterbolag utomlands

Marks & Spencer-domen kommer med stor sannolikhet att påverka företag med dotterbolag utomlands. Detta gäller såväl svenska företag som företag i de andra medlemsstaterna inom EU med liknade system för resultatutjämning.

En fördel är då att företag inte längre behöver organisera sin verksamhet utifrån skattehänseende, i alla fall inte i den utsträckning som de gör idag. Svenska företag kommer istället att kunna välja att bygga upp och fördela sin verksamhet utifrån t ex marknad, produktion, distribution och forskning och utveckling. En ökad lönsamhet för företagen kan då väntas. Om företagens lönsamhet ökar medför det i sin tur en ökad tillväxt som på längre sikt kan innebära fler arbetstillfällen. På sikt blir det till fördel även för staten som därigenom skulle öka sina intäkter.

6.4.4 Förslag till lagförändring

För att anpassa den svenska lagstiftningen till gällande EG-rätt skulle följande ändringar kunna genomföras:

- Den första ändringen är att i enlighet med EG-fördragets princip om fri etablering medges avdrag för givande och mottagande av koncernbidrag mellan moderbolag i Sverige och dotterbolag som är etablerat i en annan medlemsstat.
- Sverige skulle även kunna uppställa krav om att avdrag skall förutsätta att det kan fastställas att förlusterna i dotterbolaget inte kan bli föremål för en motsvarande skattemässig behandling i hemlandet. Sverige kan därmed säkerställa att förluster inte utnyttjas två gånger.
- Det är inte säkert att Sverige måste ändra sin lagstiftning. Sverige skulle kunna bibehålla 35 kap IL i sin nuvarande utformning. Man skulle kunna komplettera lagen genom att göra ett tillägg om att endast avdrag för underskott skall medges.
- För att inte urholka den svenska skattebasen skulle ett införande av ett maxbelopp vara en möjlighet. Det skulle i så fall vara tillåtet att lämna och motta koncernbidrag, men endast upp till en viss gräns. Det ovan nämnda och även förslaget i förra punkten skulle skydda statens skatteintäkter, men även innebära en förbättring för företag med dotterbolag i andra medlemsstater, då de i så fall till viss del kan få avdrag för koncernbidrag.
- Ett ökat samarbete och samordning av företagsbeskattning mellan de olika medlemsstaterna skulle även vara fördelaktigt. Det skulle antagligen leda till ökat förtroende mellan staterna. Dessutom skulle det troligen medföra att staterna fick större kontroll på företag med dotterbolag i andra medlemsstater.

7 Slutsats

Marks & Spencer-målet har öppnat dörren för förlustutjämnning över gränserna. Trots krav på att förlust inte får utnyttjas två gånger och att det skall finnas underskott för att koncernavdrag skall vara tillåtet är domen i förevarande mål ett steg i harmoniseringsprocessen inom EU. EG-domstolen har uppställt krav på att möjligheten att beakta förlusten i den andra medlemsstaten skall vara uttömd för att koncernavdrag skall vara möjligt. Det finns troligen olika åsikter om huruvida de svenska koncernbidragsreglerna är tillräckligt lika de brittiska för att Marks & Spencer-domen skall bli applicerbar på dessa. Efter att domen kom har dock diskussionen kring denna fråga avtrappats. Det kan bero på att det är svårt att, med hjälp av Marks & Spencer-domen, avgöra vad som kommer att hända i framtiden. De svenska och brittiska reglerna kring koncernbidrag är inte utformade på riktigt samma sätt. Det finns, som påpekats tidigare, flera olikheter mellan reglerna. Det är dock möjligt att de anses vara tillräckligt lika. Om de anses lika kan det medföra effekter dels för svenska staten och dels för företag med dotterbolag i andra medlemsstater. Det är även möjligt att det kommer att påverka företag som har dotterbolag i Sverige.

Än är det ingen som vet hur svenska staten kommer att agera i denna fråga. Troligen blir, i alla fall på sikt, någon form av anpassning tvungen. Det finns flera olika alternativ som den svenska staten kan välja på. Staten kan välja att inte vidta några åtgärder över huvudtaget, vilket antagligen inte är ett alternativ som kommer att bli aktuellt. De kan även välja att slopa koncernbidragsrätten helt och hållet. Det skulle innebära att varken företag med svenska dotterbolag eller företag med dotterbolag i andra medlemsstater skulle medges avdrag för koncernbidrag. Slutligen skulle staten även kunna välja att anpassa de svenska koncernbidragsreglerna efter gällande EG-rätt. De ovan nämnda alternativen kommer naturligtvis att medföra olika skattemässiga konsekvenser för såväl staten som företagen.

Det alternativ som finnes mest troligt, under förutsättning att de svenska reglerna anses tillräckligt lika de brittiska, är att staten kommer att anpassa den svenska lagstiftningen efter Marks & Spencer-domen. Därigenom tillåts koncernbidrag över gränserna. Frågan är då om 35 kap IL behöver ändras eller om en komplettering är tillräcklig. En ändring av 35 kap IL torde inte vara nödvändig utan det torde vara tillräckligt med en komplettering av kapitlet. Den svenska staten borde lagstifta om att förluster inte får utnyttjas två gånger. Vidare borde staten, med hänsyn till Lindex-domen även göra ett tillägg om att avdrag för koncernbidrag endast medges för underskott. Staten skulle även kunna införa ett maxbelopp för koncernbidrag. Detta belopp skulle i så fall gälla generellt, d v s såväl för företag med dotterbolag i andra medlemsstater som för företag med dotterbolag i Sverige. Därigenom skulle staten säkra att inte oändliga belopp kan gå förlorade på grund av koncernbidrag. Samtidigt skulle företagen uppleva en förbättring i för-

hållande till tidigare eftersom de då åtminstone skulle få avdrag för ett visst belopp. Ett ökat samarbete är även att föredra för att underlätta staternas arbete.

Just nu råder en ovisshet kring de svenska koncernbidragsreglerna. Marks & Spencer- domen kommer antagligen att påverka omgivningen på något vis. Det återstår bara att se på vilket sätt och i vilken utsträckning. Marks & Spencer- domen är ett steg i harmoniseringsprocessen inom EU, men lämnar dock inte fritt fram för förlustutjämning över gränserna. I skrivandets stund är det svårt att överblicka vilken effekt Marks & Spencer- domen kommer ha i de enskilda fallen.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Aktiebolagslagen (1975:1385)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Fördraget om upprättande av Europeiska Gemenskapen (EG-fördraget)

Regeringens proposition 2000/01:22, *Anpassningar på företagskatte-området till EG-fördraget, m.m.*

SOU 1964:29, *Koncernbidrag m.m.*

Böcker

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Del 2, tionde upplagan, Studentlitteratur, 2005.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenskt perspektiv*, tredje omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2004.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2000.

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Upplaga 1:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002.

Artiklar

Bater, Paul, *Setting the Scene: The Legal Framework*, European Taxation, 2000, s. 8-13.

Braconier, Per, *Ökat hopp för Lindex*, Dagens Industri, 2005-06-04.

Bergström, Sture, *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, SkatteNytt, 2000, nr 12, s. 663-670.

Bärebring, Anna, *Gränsöverskridande förlustutjämning i ett EG-perspektiv*, IUR Information, 2003, nr 8, s. 9-15.

Hallgren, Mats, *Förlustavdrag inom EU får grönt ljus*, Svenska Dagbladet Näringsliv, 2005-12-14.

Hammarström, Martin, *Lindex visar vägen till miljardavdrag*, Dagens Industri, 2005-11-24.

Skog, Rolf, *Det går lika bra med filial*, FAR Info, 1999, nr 6, s. 25-27.

Ståhl, Kristina, *Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten - några aktuella frågor*, SvenskSkatteTidning, 8/2001, s. 739-745.

Elektroniska källor

Nuder, Pär, *Finansminister Pär Nuder kommenterar EG-domstolens dom i Marks & Spencer-målet*, <http://www.regeringen.se/sb/d/5973/a/55115>, 2006-01-03.

Rättsfallsförteckning

Svenska rättsfall

RÅ 1993 ref. 91 (I)

RÅ 1993 ref. 91 (II)

RÅ 1996 ref. 69

Mål nr 652-04 och 438-05, Lindex mot Skatteverket, 2005-05-30.

Rättsfall från EG-domstolen

Mål C-120/78 Rewe-Zentral-AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (1979) ECR 649.

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 Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc. (1988) ECR 5483.

Mål C-204/90 Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State (1992) ECR 1-249.

Mål C-330/91 The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG (1993) ECR 1-4017.

Mål C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker REG 1995, s. 1-225.

Mål C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano (1995) ECR 1-4165.

Mål C-80/94 G.H.E.J. Wielockx mot Inspecteur der Directe Belastingen REG 1995, s. 1-2493.

Mål C-107/94 P. H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën REG 1996, s. 1-3089.

Mål C-250/95 Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions REG 1997, s. 1-2471.

Mål C-118/96 Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län REG 1998, s. 1-1897.

Mål C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall (Her Majesty's Inspector of Taxes) REG 1998, s. 1-4695.

Mål C-254/97 Société Baxter, B Braun médical SA, Société Fresenius France och Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires Sociales, Ministère de l'Economie et des Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation REG 1999, s. 1-4809.

Mål C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt REG 1999, s. 1-6161.

Mål C- 311/97 Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten) REG 1999, s. 1-2651.

Mål C-200/98 X AB o Y AB REG 1999, s.1-8261.

Mål C-35/98 Staatssecretaris van Financiën mot B. G.M Verkooijen REG 2000, s. 1-4071.

Mål C-251/98 C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/-Ondernemingen Gorinchem, EGD:s dom den 13 april 2000.

Mål C-168/01 Bosal Holding BV mot Statssecretaris van Financiën REG 2003, s. 1-9409.

Mål C-319/02 Petri Manninen REG 2004, s. 1-7477.

Mål C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) REG 2005, s. 0000.

Förslag till avgörande

Förslag till avgörande av Generaladvokaten M. Poiares Maduro, föredraget den 7 april 2005 (1), Mål C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (HM Inspector of Taxes).