



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Caroline Weibull

Europeiska unionens väg mot en
skatteunion med fokus på
gränsöverskridande
förlustutjämning

Examensarbete
20 poäng

Handledare:
Lars Pelin

Ämnesområde:
Skatterätt

Vårterminen 2007

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Avgränsning	6
1.4 Metod och material	6
1.5 Disposition	6
2 EG-RÄTTEN	7
2.1 EG-fördragets mål	7
2.2 Primärrätt	8
2.3 Sekundärrätt	9
2.4 Harmonisering av direkta skatter enligt EG-fördraget	10
2.5 Grundläggande rättsprinciper	10
2.6 Kommentarer	11
3 GRÄNSÖVERSKRIDANDE FÖRLUSTUTJÄMNING	12
3.1 Allmänt	12
3.2 Olika skattesystem	12
3.3 Arbetet i nuläget	13
3.4 Kommentarer	14
4 MARKS & SPENCER MÅLET – SEKUNDÄR ETABLERING	15
4.1 Bakgrund	15

4.2	Brittisk lagstiftning	15
4.3	Generaladvokatens förslag	16
4.4	Rättfärdigandegrunder	16
4.5	EG-domstolens beslut	18
4.6	Kommentar	19
5	EG-RÄTTENS PÅVERKAN PÅ DEN SVENSKA RÄTTEN	20
5.1	Allmänt	20
5.2	EG-domstolens prejudicerande verkan	20
5.3	Marks & Spencers genomslagskraft	21
5.4	Förhållandet till svenska koncernbidrags- regler	22
5.4.1	Allmänt	22
5.4.2	Lindex-målet	22
5.4.3	Skatterättsnämndens förhandsbesked	24
5.4.4	Kommentar	26
5.5	Oy Esab mot Centralskattenämnden	27
5.6	Ändring av Sveriges koncernbidrags-regler	30
5.6.1	Allmänt	30
5.6.2	Lagförslag	31
5.7	Kommentar	32
6	RESULTATET AV DEN FELAKTIGA KOMPETENSFÖRDELNINGEN	34
6.1	Bakgrund	34
6.2	EG-domstolens lagstiftningsarbete	34
6.2.1	Positiv och negativ integration	36
6.2.2	Från enhällighet till kvalificerad majoritet	37
6.3	Skatteverkets självpåtagna roll	37
6.4	Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB, 2008	39
6.5	Kommentar	40
7	AVSLUTANDE KOMMENTARER	42
	KÄLLFÖRTECKNING	45

Summary

Sweden's entrance in the European Union has revolutionised the rules concerning direct taxation. From the beginning the regulation was directly supervised by the Swedish states competence, but due to the Swedish legislator's passivity it slowly but safely conformed to the law of EU. In absence of harmonisation the ECJ off their own initiative designed a presidential judgment that increasingly reminds us about laws.

Cross-border offsetting of losses has radically been influenced by the guiding Marks & Spencer-case. The judgment treats Great Britain's rule of offsetting of losses but should be applied on all the member states tax system. The member states tax system is not at all coordinated; thereby sizeable problems arise concerning the interpretation of the ECJ's judgments. The result is insecurity in the law and a lack of prediction. Another case Oy Esab, which is on the ECJ: s table treats the Finnish rules which remain a lot about the Swedish rules. Hopefully this case means a clarification of the possibility to redact transferred cross-border contributions.

The Swedish courts and the Tax Authorities waited for the real legislator interference in the direct taxes but the last mentioned kept passive. Within that time the Tax Authorities and the Board for Advanced Rulings started to incorporate the EU-law through their channels, thus a precarious situation has been raised. The Tax Authority is an organization, which shall work legally, the judgments of the ECJ is law in Sweden. The Tax Authorities have to follow the judgment and as a result the Tax Authorities sometimes operates contrary to the letter of the Swedish law. The Tax Authorities base their competent on the ECJ, which in their turn has a lack of competence while direct taxation is outside their sphere of control. The result is a negative circle of wrong division of competence. In fact both the ECJ and the Tax Authorities acts outside their abilities due to their lack of harmonization.

The definitive solution is that the member states have to be aware of the insufficient regulation and be active in the process against a harmonization and in the long term the development of a Common Consolidated Corporate Tax Base. Conception of a directive related to the cross-border offsetting of losses is today a priority to create a positive future within this significant area.

The European Union shall be a democratic cooperation where the goal of a free internal market shall be fulfilled with the member states initiative and not of the ECJs' absolute judgments.

Sammanfattning

Sveriges inträde i Europeiska Unionen har medfört en omvälvning för reglerna om de direkta skatterna. Från att ha varit direkt underliggande den svenska statens kompetens har de direkta skatterna på grund av den svenske lagstiftarens passivitet sakta men säkert inordnats under EG-rätten. I brist på harmonisering har EG-domstolen på eget initiativ utformat prejudicerande domar som alltmer påminner om lagar.

Den gränsöverskridande förlustutjämnningen har radikalt kommit att påverkas i och med det vägledande Marks & Spencer-målet. Domen behandlar specifikt Storbritanniens koncernbidragsregler men skall ändå appliceras på alla medlemsstaternas skattesystem. Medlemsstaternas skattesystem är på intet sätt koordinerade varav det uppstår stora problem vid tolkningen av EG-domstolens domar, det hela resulterar i en rättsosäkerhet och brist på förutsägbarhet. För Sveriges del är det ännu ej avgjorda Oy Esab målet av stort intresse, detta behandlar de finska koncernbidragsreglerna som påminner mycket om de svenska reglerna. Förhoppningsvis kommer detta mål att till viss del innebära ett förtydligande av möjligheten till att ge koncernbidrag.

Svenska domstolar och Skatteverket inväntade den egentlige lagstiftarens inblandning i problematiken gällande de direkta skatterna, sistnämnde förhöll sig emellertid passiv. Med tiden har därmed Skatteverket och dess Skatterättsnämnd kommit att inkorporera EG-rätten via sina kanaler, en prekär situation har uppkommit. Skatteverket är en myndighet som skall verka lagenligt, EG-domstolens praxis är lag i Sverige, Skatteverket måste då följa denna praxis. Detta innebär att Skatteverket ibland går tvärtemot den svenska lagens bokstav. Skatteverket grundar därmed sin behörighet på EG-domstolen, som i sin tur har en bristande behörighet då direkta skatter ligger utanför deras kompetens område. Det hela har resulterat i en ond cirkel av felaktig kompetensfördelning. De facto agerar både EG-domstolen och Skatteverket utanför sin egentliga kompetens beroende på bristen av harmonisering.

Den definitiva lösningen är att medlemsstaterna måste bli medvetna om den bristande regleringen och aktivera sig i processen mot en harmonisering och i det långa loppet utvecklandet av en gemensam konsoliderad skattebas. Antagandet av ett direktiv gällande gränsöverskridande förlustutjämnning är i nuläget av prioritet för att skapa klarhet i denna viktiga fråga.

Europeiska Unionen skall vara ett demokratiskt samarbete där målet om en fri inre marknad skall uppfyllas med hjälp av medlemsstaternas initiativ och inte av EG-domstolens i nuläget enväldiga praxis.

Förord

"Veni, vidi, vici!" (Julius Caesar, 102 f.Kr-44 f.Kr)

Mitt intryck var objektivt men jag valde rätt och jag kom i mål!

Slutet på en oförglömlig tid är inne, tiden har flytt och är för alltid borta men kvar är kunskapen.

Utan mina föräldrar hade inget varit möjligt, tack också lillebror med flickvän. Alla mina vänner, tack för den roliga tiden i Lund! Ett stort tack till min handledare, Lars Pelin, tur man har kunnat prata hästar ibland.

Slutligen en sista eloge till Richard, tack för att du alltid står bredvid mig!

Arild i juni 2007

Caroline Weibull

Förkortningar

CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
EEIG	European Economic Interest Grouping
EESC	Europeiska ekonomiska och sociala kommittén
EG-domstolen	Europeiska Gemenskapens domstol
EG-fördraget	Europafördraget
EU	Europeiska Unionen
ICTA	1988 års Income and Corporation Tax Act, Storbrittanien
IL	Inkomstskattelagen
SE-bolag	Societas Europaea, Europa bolag
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Är nästa steg inom EU att få medlemsstaterna att sluta sig samman i en skatteunion? Redan år 1968 infördes en tullunion varav det nu kanske är dags att ta nästa steg. Eller är det så att medlemsstaterna redan ingår i denna gemenskap utan att vara medvetna om det. En gemensam skattesats för länderna på varor, tjänster och kapital, ett uniformt Europa. Dagens sanning eller är det enbart en definitionsfråga?

Medlemskapet i Europeiska Unionen har för Sverige medfört påtagliga förändringar. Sverige har inordnats under regler och idéer som gör att reglering, organisering och kommunikation i en allt större utsträckning sker inom EU. Något som från början inte låg inom EU: s kompetens är den direkta beskattningen. Den direkta beskattningen tillföll de nationella myndigheterna och därmed den nationella lagstiftningen, medan den indirekta beskattningen är en viktig del av EU: s politik. Den direkta beskattningen påverkar investeringar, etableringar och anställningsförhållanden.¹ I slutändan påverkar båda beskattningarna den fria konkurrensen och den fria rörligheten varav en kontroll på området är av stor vikt.

I brist på reglering har EG-domstolen arbetat fram praxis, mera specifikt inom området förlustutjämning över gränserna. De flesta skattesystemen däribland Sveriges medger ej avdrag för gränsöverskridande aktiviteter, vilket kan strida mot EG-fördraget. Marks & Spencer målet är här en viktig faktor som påvisar Storbritanniens brott mot etableringsfriheten men som också visar på bristen av harmonisering i frågan. EU-medlemsstaterna kan komma att slopa rätten till nationell koncernbeskattning eller utvidga reglerna till att omfatta även gränsöverskridande aktiviteter inom koncerner.

En viktig myndighet som i Sverige tagit över både den lagstiftande och dömande rollen är Skatteverket, dess påverkan är idag ansevärd vad gäller att inkorporera EG-rätten i Sverige. Genom förhandsbesked och diverse styr-signalerna har Skatteverket tagit sig an en uppgift som antagligen kommer vara dem övermäktig i det långa loppet.

Faran i slutändan är att EG-domstolens praxis leder till en negativ integration där regler tas bort utan att ersättas av andra då saken inte behandlats i medlemsstatens egna organ. Det hela kan utmynna i "A Wild West situation", folk får stifta sina egna lagar.² I längden är detta en ohållbar situation som för varje dag blir allt svårare att ändra på, medlemsstaterna måste börja engagera sig.

¹ Terra B, Wattel P, European Tax Law, 2005, s. 145.

² Terra B, Wattel P, European Tax Law, 2005, s. 23.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att analysera EG-domstolens inflytande på harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning på det direkta beskattningsområdet och förutsättningarna för en gemensam reglering av gränsöverskridande resultatutjämnning.

1.3 Avgränsning

En förutsättning för förståelse av denna uppsats är att läsaren har en viss grundläggande utbildning inom skatte- och EG-rätt varav en alltför grundläggande genomgång av rättsfall och lagar ej tillhandahålls.

1.4 Metod och material

En traditionell rättsdogmatisk metod har använts för att klargöra gällande rätt enligt EG-domstolens avgöranden. Detta innebär att frågeställningarna har analyserats utifrån lagstiftning, praxis, förarbeten samt doktrin.

Artiklarna i EG-fördraget, före detta Romfördraget kommer att återges i sitt sammanhang med nu gällande artikelnummer. En stor del av EG-domstolens domar har behandlats under arbetets gång varav de mest fundamentala kommer att redogöras för. Då mycket inom EU är en tolkningsfråga kommer också diverse doktrin och därmed en del författares åsikter att återges, allt för att erhålla en objektiv och källkritisk bild av skatteproblematiken inom EU. Vidare kommer EU:s uppbyggnad att behandlas för att öka förståelsen för unionen. En del direktiv kommer också att granskas då dessa är direkt tillämpliga i respektive medlemsstat.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en allmän presentation av EG-fördraget och till det hänförliga rättskällor i kap. 2. Då uppsatsen fokuserar på gränsöverskridande förlustutjämnning förklaras detta begrepp samt dess förhållande till de olika medlemsstaterna, se kap. 3. Kap. 4 beskriver Marks & Spencer-målet och visar på EG-domstolens förhållningssätt gentemot gränsöverskridande förlustutjämnning. EG-rättens påverkan på Sverige är i uppsatsen en fråga av yttersta vikt och behandlas i kap. 5. Ett antal förhandsbesked från Skatterättsnämnden behandlas samt Lindex-målet och det i EG-domstolen aktuella Oy Esab-målet. Att många oklarheter inom förlustutjämnning finns förklaras av den felaktiga kompetensfördelningen i kap. 6.

Avslutningsvis i kap. 7 kommer avslutande kommentarer till de föregående kapitlen.

2 EG-rätten

2.1 EG-fördragets mål

I själva den inledande artikeln för EG-fördraget stadgas om dess mål.³ Gemenskapen skall ha till uppgift att upprätta en gemensam marknad och en ekonomisk och monetär union. Vidare skall de verka för en hög sysselsättning och en social säkerhet. För att uppnå dessa mål har det i artikel 3 räknats upp olika åtgärder som måste vidtas. Gällande artikel 3 p. 1 a har vi redan en tullunion, en gemensam handelspolitik är också något EU jobbar med, se artikel 3 p.1b. Däremot inom artikel 3 p. 1 c en inre marknad där de fyra friheterna nämns finns det fortfarande vissa problem speciellt med tonvikt på skattepolitiken inom EU. Artikel 4 påpekar vikten av ett politiskt samarbete och en samordning av medlemsstaternas ekonomiska politik. Principerna om öppen marknadsekonomi och fri konkurrens nämns också. Det hela förefaller vara en balansvåg mellan att värna om de fyra friheterna men samtidigt bibehålla det politiska inflytandet från medlemsstaterna.

Intressekonflikten i det stora hela föreligger därmed mellan artiklarna 3 och 4 EG-fördraget, det är därför en harmonisering krävs. EG-fördragets tillämplighet på medlemsstaternas egna nationella rättsordningar kräver en gränsöverskridande ekonomisk aktivitet.⁴ EG-fördraget reglerar inte en stats interna angelägenheter utan reglerar situationer mellan medlemsstaterna.

EG-rätten indelas i primär- och sekundärrätt som båda består av i huvudsak de grundläggande fördragen och akter tillkomna på grund av fördraget. Båda kategorierna tillhör de så kallade förstahandsrättskällorna och från dem utmynnar det mesta. Andrahandsrättskällorna består av institutionernas arbetsordningar samt olika avtal/överenskommelser dem emellan. Rådet publicerar också vissa resolutioner och handlingsprogram för att ibland precisera oklarheter och initiera vissa förlopp. Vidare är ett antal rättsprinciper tillämpliga som ofta finns i varje medlemsstats system men som nu appliceras på gemenskapsrätten. I den ibland ej helt täckande EG-lagstiftningen är också EG-domstolens praxis av stor betydelse, därvid också generaladvokaternas yttrande. En omfattande doktrin på detta komplexa område kan också åberopas vid eventuella oklarheter.

Gemenskapsrättens företräde gentemot den nationella rätten regleras inte i något av fördragen. EG-domstolen har fastslagit detta faktum i ett antal domar, för Sverige specifikt i det svenska HD-avgörandet *Gharehveran*.⁵ Andra mål som också befäster detta är *Internationale Handelsgesellschaft*

³ Artikel 2 EG-fördraget förr benämnt Romfördraget.

⁴ Terra B, Wattel P, European Tax Law, 2005, s. 23.

⁵ NJA 2002 s. 75 angående förhandsavgörandet, mål C-441/99, RSV mot Soghra Gharehveran.

där det uttryckligen sades att EG-fördraget har företräde framför alla former av nationell rätt, inklusive nationella författningar och grundlagar.⁶

2.2 Primärrätt

EU är uppbyggd av primärrätten som i sin tur består av de fundamentala grundfördragen, uppräknade i det följande:

- Fördraget den 18 april 1951 om upprättandet av Europeiska kol- och stålgemenskapen, EKSG-fördraget, trädde i kraft den 24 juli 1952, upphörde den 23 juli 2002.
- Fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska Ekonomiska gemenskapen, Romfördraget nuvarande EG-fördraget, trädde i kraft den 1 januari 1958.
- Fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska atomenergigemenskapen, Euratom-fördraget, trädde i kraft den 1 januari 1958.
- Fördraget den 7 februari 1992 om Europeiska Unionen, EU-fördraget, trädde i kraft den 1 november 1993.

Genom sistnämnda fördrag bildades den nuvarande Europeiska Unionen. Det är också i detta fördrag, EG-fördraget som de fyra friheterna behandlas. Dessa friheter är fundamentala för att målet om en fri inre marknad skall uppfyllas.

När det gäller de direkta skatterna och resultatutjämning över gränserna är det främst etableringsfriheten som står i fokus. Artikel 43 EG-fördraget föreskriver att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium skall förbjudas. Denna artikel omfattar både rätten till primär och sekundär etablering. Följande artiklar 44-48 behandlar också etableringsrätten, alla nämnda artiklar är en kodifiering utav den generella likabehandlingsprincipen i artikel 12. Likabehandlingsprincipen också kallad icke-diskrimineringsprincipen är en av huvudprinciperna inom EG-rätten och innebär att all diskriminering på grund av nationalitet skall vara förbjuden. Detta förbud till diskriminering konkretiseras inom flera EU-rättsliga områden särskilt i reglerna om de fyra friheterna. Huvudregeln gällande etableringsfriheten är att förutsättningarna för etablering skall vara likvärdiga.⁷ En likhet beträffande etablering skall föreligga mellan inhemska och utländska rättssubjekt samt mellan fysiska och juridiska personer.

Själva fundamentet för den fria rörligheten är reglerade i artiklar 23-31. Diskriminering av varor finns i EG-fördragets artikel 90, denna klargör på

⁶ Mål C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft.

⁷ Bernitz U, Kjellgren A, Europarättens grunder, 2002 s. 220.

ett tydligt sätt att inga fiskala hinder mot den fria rörligheten av varor får förekomma. Exempelvis får ingen diskriminerande beskattning förekomma. EU skall vara en slags handelsunion där självklart varan står i centrum varav inte konkurrensen får störas. Att sedan skattesatserna i sig på varor är ett verktyg för att stimulera och få konkurrens är ett problem. Kontentan av det hela är i vilket fall att det inte existerar några rättsfall om den fria rörligheten för varor då det hela finns uttryckligen reglerat i EG-fördraget.

Den fria rörligheten för kapital regleras i artikel 56 EG-fördraget. Den har ett mera vidsträckt område än de andra friheterna eftersom denna frihet gäller även i förhållande till tredje land. Investeringar kan med stöd av artikeln ske överallt i världen.

Den fria rörligheten för tjänster är en sorts utfyllnad till de övriga friheterna, om något inte faller in under dem är den en så kallad "tjänst". Detta framgår av artikel 50 EG-fördraget och dess speciella hantering beror på att ingen förflyttning sker i verkligheten men ändå är det något som måste få ges utan inskränkningar.⁸ Den fria rörligheten för tjänster regleras i artiklarna 49-55 EG-fördraget.

Regeln om fri rörlighet för personer bygger också på en icke-diskriminerings princip nämligen att arbetstagares rätt att flytta runt inom unionen inte får inskränkas, se art 39 EG-fördraget. En förordning har ytterligare behandlat denna rätt och stadgar att arbetstagare från andra medlemsstater skall behandlas lika vad gäller bland annat skatter.⁹ Detta understryker att skatterna inte skall ha någon större betydelse vid ett gränsöverskridande arbete i alla fall.

2.3 Sekundärrätt

EG-fördraget har i sina artiklar mycket allmänt hållna regler och mål som inte alltid tillfredställer behovet av en preciserad lagtext. Därav finns sekundärrätten som fyller ut och ger en mera klar bild av vad fördraget vill åstadkomma i det enskilda fallet. Det är ministerrådet som utgör denna lagstiftande församling, på förslag från kommissionen och efter parlamentets yttrande kan de stifta lagar.¹⁰ Lagstiftningen utgörs av förordningar, direktiv, beslut, rekommendationer och yttranden, se artikel 249 EG-fördraget. Som framgår av nämnda artikel skall en förordning vara direkt tillämplig i varje medlemsstat. Av domstolar och myndigheter skall förordningar behandlas som lika gällande rätt som de egna nationella lagarna. Direktiven däremot vänder sig till medlemsstaterna och måste implementeras i de nationella rättsordningarna. Framförallt skall direktiven harmonisera lagstiftningen i medlemsländerna genom att staterna själva skall införliva och tolka direktivet. Besluten däremot är preciserade riktlinjer

⁸ Terra B, Wattel P, European Tax Law, 2005, s. 36.

⁹ Rådets förordning (EG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen, Terra B, Wattel P, European Tax Law, 2005, s. 37.

¹⁰ Melin M, Schäder G, EU:s konstitution-maktfördelningen mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna, 2001 s. 66, 71, 75.

till en specifik adressat, de har en individuell giltighet. Ofta är det konkreta frågor med rättslig anknytning som skall avgöras. Icke bindande är rekommendationerna och yttrandena även om dessa respekteras och oftast ändå följs. Exempel på sådana är av rådet antagna resolutioner, åtgärdsprogram och uppförandekoder.¹¹

2.4 Harmonisering av direkta skatter enligt EG-fördraget

De enda lagfästa artiklarna för harmonisering av de direkta skatterna är artiklarna 94, 95 och den kompletterande artikel 308 EG-fördraget. Sistnämnda artikel utgör laglig grund för EU:s regler om EEIG. Artikel 308 är vidare bas för reglerna om Europabolag vilket i och för sig inte reglerar beskattning. Man kan se artikel 308 som att rådet har en generell utfyllande restkompetens där fördraget inte har förutsett erforderliga handlingsbefogenheter.¹² Vidare måste åtgärden vara av vikt för att kunna uppfylla gemenskapens mål.

Vad angår artikel 95 (1) synes av artikel 95 (2) att denna ej är tillämplig på bestämmelser om skatter och avgifter. Följaktligen återstår endast artikel 94 EG-fördraget, vilket är en mycket allmän harmoniseringsartikel om de direkta skatterna. Den förskriver att rådet enhälligt på förslag från kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och EESC skall upprätta direktiv som harmoniserar. Som framhålles i doktrinen finns det två undantag till denna enhällighet, det första är artikel 87 och artikel 88 (3) EG-fördraget.¹³ Kommissionen kan förbjuda skatteåtgärder som är liktydiga med statsstöd. Det andra undantaget är artikel 96, denna artikel tillåter att direktiv antas med endast kvalificerad majoritet för att minimera marknadsstörningar på grund av olikheter mellan medlemsstaternas lagar eller olikheter inom staternas egna system. Således finns ett relativt stort utrymme för att anta direktiv. I nuläget har endast två direktiv antagits med grund i artikel 94, moder- dotterbolags -direktivet och fusionsdirektivet.¹⁴ I fokus de senaste åren har också varit ett eventuellt direktiv om förlustutjämnning över gränserna som skall underlätta än mer för den fria etableringsrätten, mer om detta i kap. 3.

2.5 Grundläggande rättsprinciper

De grundläggande rättsprinciperna har inom EG-rätten en betydande roll då det finns en del luckor i EG-fördraget. En del av principerna är kodifierade, andra framgår av EG-domstolens praxis.¹⁵ Exempelvis på dessa principer är legalitets-, lojalitets-, likabehandlings- och proportionalitetsprinciperna. I

¹¹ Bernitz U, Kjellgren A, Europarättens grunder, 2002 s. 43.

¹² Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2006, s. 306-307.

¹³ Terra B, Wattel P, European Tax Law, 2005, s. 14-15.

¹⁴ Direktiv 90/435/EEG och direktiv 90/434/EEG.

¹⁵ Bernitz U, Kjellgren A, Europarättens grunder, 2002, s. 104.

fallen nedanför om rätten till förlustutjämning över gränserna är det proportionalitetsprincipen som är mest omdiskuterad. Denna princip innebär att de åtgärder gemenskapens institutioner använder sig av för att uppnå ett visst syfte inte får vara mer betungande eller långtgående än som kan anses nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.¹⁶

2.6 Kommentar

De olika friheterna skall gemensamt skapa en väl fungerande inre marknad inom EU men också i vissa fall mot tredjeland. Dock är inte fördragsfriheterna tillämpliga på rent interna förhållanden i en medlemsstat. Innebörden av detta är att det är tillåtet för ett land att ha mindre förmånliga skatteregler för egna medborgare som inte utnyttjat någon fördragsfrihet än för medborgare från andra medlemsstater.¹⁷

Som Ståhl också påpekar så tolkar EG-domstolen kriteriet interna situationer relativt snävt. Av praxis på området framgår tydligt att huvudfrågan i många EG-mål är att diverse skatter undanhålls för staten.¹⁸ Det är ofta detta länderna var för sig har reglerat om men som ofta har visat sig strida mot de grundläggande friheterna inom EU.

Problemet i uppsatsen är bristen på harmonisering av de direkta skatterna. Av EG-fördraget kan utläsas att det är politikerna som har detta ansvar. Det är alltså inga juridiskt kunniga personer som ansvarar för frågan vilket är en av orsakerna till den bristfälliga harmoniseringen. Saken är politiskt känslig varav politikerna förefaller undvika problemet. Istället har de lämnat frågan till EG-domstolens ledamöter som visserligen är väl bevandrade inom juridiken men som tenderar att sätta gemenskapens intresse i första rum och inte medlemsstaternas intresse.

Den enda lösningen förefaller vara att rådet med stöd av artikel 308 och på förslag från kommissionen vidtar nödvändiga åtgärder. Dessa kan vidtas om något av gemenskapens mål behövs förverkligas och EG-fördraget i sig inte kan ge befogenhet. Alternativt kan artikel 96 åberopas för att få till stånd ett direktiv med endast kvalificerad majoritet inom området förlustutjämning över gränserna.

Sammanfattningsvis har EG-rätten en stor påverkan på sina medlemsstater, speciellt när det gäller gränsöverskridande aktiviteter. Europeiska Unionen har som mål att vara en öppen inre marknad varav den har olika sätt att uppnå detta mål. Genom både lagfästa regleringar och praxis har EG-rättens inflytande eskalerat de senaste åren och är idag en faktor som inte går att bortse ifrån.

¹⁶ Bernitz U, Kjellgren A, Europarättens grunder, 2002, s. 115.

¹⁷ Ståhl K, Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8 s. 13.

¹⁸ Se Bachmann, Mål C 204/90, 28 januari 1992 - Bachman mot Belgien, Safir, Mål C 118/96, 28 april 1998- Safir mot skattemyndigheten i Dalarnas län samt Marks & Spencer, Oy Esab och Lindex som redogöres för senare i uppsatsen.

3 Gränsöverskridande förlustutjämning

3.1 Allmänt

Problemen med koncernbeskattningen är att man i skattelagstiftningen ofta gör skillnad på inhemska transaktioner och transaktioner med koppling till utlandet. Det är dessa skillnader som kan visa sig vara fördragsstridiga.

I en del fall kan man åberopa vissa omständigheter som rättfärdigar den fördragsstridiga lagtexten. Exempelvis kan man åberopa det så kallade ”inre sammanhanget”. Rekvisitet för detta är dock att detta sammanhang måste föreligga inom ramen för beskattningen av ett och samma skattesubjekt.

Speciellt koncernbeskattningen som handlar om flera olika skattesubjekt förlorar då möjligheten till denna rättfärdigande grund.

Som har framgått är de direkta skatterna (varav beskattningen av förluster över gränserna är en del) varken harmoniserade eller överhuvudtaget underliggande EG-rättens kompetens. Det hela utmynnar följaktligen i att harmoniseringen istället sker via EG-domstolen. Problemet är att alla medlemsstater har olika system för just koncernbeskattning.

3.2 Olika skattesystem

Det förekommer ett antal olika slags interna koncernbeskattningsregler bland medlemsstaterna.¹⁹

- De som inte har några koncernbeskattningsregler överhuvudtaget, Belgien, Bulgarien, Grekland, Litauen, Rumänien, Slovakien, Tjeckien och Ungern.
- De som tillåter överföring av förluster, Cypern, Storbritannien, Irland och Malta.
- De som tillåter förmögenhetsöverföringar, Finland, Lettland och Sverige.
- De som tillåter en total konsolidering av alla koncernens resultat inom redovisningen för ett av bolagen, Danmark, Frankrike, Italien, Luxemburg, Polen, Portugal, Slovenien, Spanien, Tyskland och Österrike.²⁰

¹⁹ Brokelind C, Lindex-målet, fortsättning och slut?, Svensk skattetidning 9/2006, s. 652.

²⁰ IBFD Tax News Services 2006, nr. 41, 25 september.

Kontentan är att systemen är olika men att EG-fördraget och praxis från EG-domstolen skall appliceras likadant på alla stater. Det är vid denna tolkning som missförstånd uppkommer men också en rädsla hos medlemsstaterna att inte kunna implementera tagna beslut. En medlemsstats vilja att följa EG-domstolen kan få drastiska följder för ett land som inte har några koncernbeskattningsregler alls.

Det är främst de nyblivna EU-medlemsstaterna som Rumänien och Bulgarien som drabbas. Från att inte ens haft koncernbeskattningsregler kommer de tvingas följa EG-domstolens praxis om koncernbeskattningsregler. Hela deras system kommer att behöva omvärderas, skall de applicera det skattesystem som är för handen i det aktuella EG-målet och sedan också tillåta en gränsöverskridande process? Frågorna är många, svaren få.

För Sveriges del är frågan om man skall följa Marks & Spencer-målet. Skillnaden mellan de svenska och brittiska reglerna är att moderbolaget i det brittiska fallet medges avdrag för dotterbolagets förluster medan man i Sverige resultatutjämnar genom att koncernbidraget är skattepliktigt hos mottagaren och avdragsgillt hos givaren. Om man då rakt av skall applicera Marks & Spencer på det svenska systemet innebär det större konsekvenser för Sverige då inte endast förluster blir gränsöverskridande utan all sorts förmögenhetsöverföring.

3.3 Arbetet i nuläget

I början av 1990-talet lades frågan om gränsöverskridande förlustutjämnning i internationellt verksamma koncerner fram i form av ett direktiv förslag.²¹ Förslaget drogs dock tillbaka då det inte gick att uppnå enhällighet i rådet. I kommissionen meddelande från 2003 förutskickas att ett nytt förslag skall läggas fram men så har ännu inte skett.²² Reglering genom direktiv är ett bra alternativ då direktivet förväntas ha olika lösningar för olika skattesystem. Direktivet har inte direkt tillämplighet i medlemsstaten utan måste implementeras vilket öppnar upp för en naturlig harmonisering. Problemet är dock hur man skall få politikerna att inse vikten av reglering på området.

Vidare har man arbetat fram en ny form av företag, Europabolag som kan ses som en prototyp på hur ett bolag skall vara för att passa in i EU:s system. Orsaken till SE-bolagen var alltså att man ville skapa en europeisk associationsform för en gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Enligt förordningen för europabolag kan de flytta sitt säte från en medlemsstat till en annan.²³ Problemen med bolagen är att förordningen inte fullt ut reglerar deras existens, medlemsstaterna får lagstifta själva om resterande. Spörsmålet om gränsöverskridande förlustutjämningsregler är exempelvis inte löst. Den svenska riksdagen tog beslut om lag om

²¹ KOM (1990) 595 slutlig.

²² KOM (2003) 726 slutlig.

²³ Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag, artikel 8.

europabolag som trädde i kraft 2004.²⁴ Sverige har likställt europabolagen med ett ordinärt svenskt aktiebolag med hänsyn till skatten.²⁵

3.4 Kommentar

Den gränsöverskridande förlustutjämnningen är nödvändig för att uppnå en fri inre marknad. Olika länder har emellertid olika skattesystem och därmed olika utjämningsregler. Att då inte synkronisera dessa utan anta att de skall följa samma utslag från EG-domstolen har visat sig vara riskfyllt. Av både bristen på harmonisering som redogjordes för i kapitel 2 och oviljan att anta direktiv kan konstateras att politikernas makt inte alltid är av godo.

Att Sverige sedan skattemässigt likställt Europabolagen med ett svenskt aktiebolag gör att dessa bolag på intet sätt är mer gångbara internationellt än vad ett ordinärt bolag är.

²⁴ SFS 2004:575, lag om europabolag.

²⁵ Ståhl K, Persson Österman R, EG skatterätt, 2006 s. 308.

4 Marks & Spencer målet – sekundär etablering

4.1 Bakgrund

Marks & Spencer är ett världsomspännande företag med dotterbolag och franchising i flera länder sedan slutet av 1990-talet. Företaget är inne i en expansiv fas och under 2006 öppnades affärer i både Ryssland, Tjeckien och Indien.²⁶ I mars 2001 offentliggjorde Marks & Spencer att de skulle upphöra med sin verksamhet på den europeiska kontinenten. Dotterbolaget i Frankrike överläts till en utomstående investerare och de övriga i Belgien och Tyskland avvecklades. Marks & Spencer ansökte därvid om att få göra koncernavdrag för förlusterna som uppkommit i dotterbolagen i Frankrike, Belgien och Tyskland under räkenskapsåren 1998-2001. I High Court of Justice bestämde man sig på grund av frågans dignitet för att be EG-domstolen om ett förhandsavgörande gällande tolkning av EG-fördraget.

Gällande EG-domstolens behörighet så formulerades det hela som så att frågor om direkta skatter faller utanför deras kompetens. Medlemsstaterna har denna behörighet men de måste iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av deras egen kompetens. Indirekt måste de alltså följa EG-fördragets fyra friheter och i ett senare läge EG-domstolens utslag.²⁷ Som generaladvokaten M. Poiares Maduro lite suspekt uttryckte saken i sitt förslag till avgörande:

”Rådet har antagligen goda skäl att inte välja den väg som föreslagits av kommissionen. Mot denna bakgrund kan domstolen inte agera i gemenskapslagstiftarens ställe. Det förhållandet att medlemsstaternas lagstiftningar inte har harmoniserats kan emellertid inte hindra domstolen från att uppfylla sin uppgift att övervaka att fördragets grundläggande principer och syften säkerställs och iakttas.”²⁸

4.2 Brittisk lagstiftning

För att kunna applicera Marks & Spencer på andra länders skattesystem är det av vikt att undersöka hur den brittiska lagstiftningen ser ut. Reglerna finns i 1988 års Income and Corporation Tax Act, ICTA. I Storbritannien gäller en ordning med koncernavdrag som gör det möjligt för koncernbolag med hemvist i Förenade kungariket att utjämna vinster och förluster inom koncernen.²⁹ Är det så att moderbolaget är placerat i Storbritannien och dotterbolaget i en annan medlemsstat försvinner dock denna möjlighet. Det

²⁶ Annual review and summary financial statement 2006, Marks & Spencer, s 15.

²⁷ Pressmeddelande nr 107/05 CURIA, Luxembourg 13 dec. 2005, mål C-446/03, www.curia.europa.eu.

²⁸ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005, p. 4.

²⁹ Mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey, 2005, p. 12.

är denna problematik som EG-domstolen skall ta upp i Marks & Spencer-målet, kan de brittiska koncernbidragsreglerna anses vara fördragsstridiga? Inskränker de den fria etableringsrätten i artiklarna 43 och 48 EG-fördraget?

4.3 Generaladvokatens förslag

Reglerna ifrågasättes av M. Poiares Maduro ur två perspektiv nämligen:³⁰

- Diskriminering på grund av vald företagsform för dotterbolaget i utlandet.
- Diskriminering till följd av vald etableringsort för dotterbolag.

Den första punkten berör en eventuell nackdel som följer av att Marks & Spencer valde att etablera sig utomlands genom dotterbolag istället för genom filialer.³¹ Med hänvisningar till andra rättsfall påminner generaladvokaten om att EG-domstolen redan har fastställt att etableringsfriheten kan innebära en skyldighet att tillse att det inte förekommer någon diskriminering mellan de olika företagsformer som de ekonomiska aktörerna kan komma att välja.³² I Marks & Spencer behandlas företagsformerna olika på grund av systemets uppbyggnad, därmed föreligger ingen inskränkning till följd av valet av företagsform.³³

Den andra frågan har behandlats i det tidigare målet ICI.³⁴ I det fallet vägrades ett brittiskt moderbolag förlustutjämning för förluster uppkomna i ett utländskt dotterbolag. Den brittiska regeringen tog upp ett antal rättfärdigande grunder som risk för skatteflykt, förlust av skattemedel och behovet att bevara kongruensen i skattesystemet.³⁵ Men EG-domstolen slog fast att den brittiska lagstiftningen stred mot artikel 43 EG-fördraget. M. Poiares Maduro anser därmed att det av domstolens rättspraxis framgår att en vägran att bevilja förlustutjämning kan anses utgöra en inskränkning som strider mot fördraget, om det visar sig att denna vägran i huvudsak är kopplad till utövandet av etableringsfriheten.³⁶

4.4 Rättfärdigande grunder

Den brittiska regeringen har i sitt anförande till försvar för att inskränkningen av etableringsfriheten har skett framhållit olika argument, vilka EG-domstolen kommenterar. Den rättfärdigande grund som de flesta stater först och främst kommer att tänka på är att värna om den egna skattebasen. Som generaladvokaten anförde i sitt förslag till avgörande kan

³⁰Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005, p. 41.

³¹Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005, p.42.

³²Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005, p. 43.

³³Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005, p. 49.

³⁴Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries mot Kenneth Hall Colmer, 1998.

³⁵Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries mot Kenneth Hall Colmer, 1998, p. 25-29.

³⁶Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005, p. 51.

ingen hänsyn tas till en minskning av skatteintäkter och eventuella budgetproblem, vilket också EG-domstolen kommit fram till innan.³⁷

En svårighet med att kontrollera uppgifter medlemsstater emellan har varit en fråga som eventuellt kunnat rättfärdiga en inskränkning av den fria etableringsfriheten. Genom ett direktiv har dock medlemsstaterna förbundet sig att arbeta för att underlätta det gränsöverskridande informationsflödet.³⁸ På grund av banksekretess gäller inte detta alla medlemsstater, Österrike exempelvis följer inte direktivet. Själva existensen av direktivet förhindrar dock användandet av kontrollsvårigheter som rättfärdigandegrund.

Territorialitetsprincipen är ytterligare en rättfärdigandegrund som tas upp, syftet med denna är att förhindra behörighetskonflikter. Enligt den brittiska regeringen innebär denna princip att den inte kan bevilja några skatteförmåner när den saknar beskattningsrätt.³⁹ I målet menar EG-domstolen att principen är tillämplig både inom gemenskapsrätten och inom den nationella rätten, detta resulterar i att moderbolag i en stat inte beskattas för dotterbolaget i en annan stat. Detta motiverar dock inte enligt EG-domstolen att koncernavdrag begränsas till att enbart gälla förluster som uppkommit i bolag med samma hemvist som moderbolaget.⁴⁰

Slutligen tas det inre sammanhanget upp som avser att säkerställa helheten i ett lands nationella skattesystem, en inskränkning av de fria rörligheterna kan motiveras med bevarandet av skattesystemens inneboende systematik.⁴¹ Argumentet upptogs och godkändes i Bachmann-målet men har inte godtagits efter detta.⁴² Ofta är det kravet på ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel som brustit.⁴³ Ett annat problem med det inre sammanhanget är att EG-domstolen har uttalat att det måste föreligga inom ramen för beskattningen av ett och samma skattesubjekt.⁴⁴ I Manninen-målet verkade dock domstolen inte vara helt främmande för att olika skattesubjekt kan vara inblandade.⁴⁵ En ny syn på skattesystemets inre sammanhang utvecklades i viss mån här men som Ståhl och Österman säger så skall det mycket till för att EG-domstolen fullt ut skall se till detta argument.⁴⁶ Generaladvokat M. Poiares Maduro ansåg att medlemsstaternas handlingsutrymme för att berättiga sina skattesystem är alltför begränsat och att detta faktum måste omvärderas.⁴⁷ I fallet valde EG-domstolen att inte gå längre med denna rättfärdigandegrund, vilket visar på domstolens rädsla för medlemsstaternas inblandning. Det inre sammanhanget är det argument som en medlemsstat egentligen borde kunna komma långt med.

³⁷ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005, p. 56.

³⁸ Direktiv 77/799/EEG.

³⁹ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005, p. 58.

⁴⁰ Mål C-446/03, 2005 p. 36 och 40.

⁴¹ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005, p. 66.

⁴² Mål C-204/90, Bachmann, 1992.

⁴³ Ståhl K, Persson Österman R, EG skatterätt, 2006 s. 149.

⁴⁴ Ståhl K, Persson Österman R, EG skatterätt, 2006 s. 153.

⁴⁵ Mål C-319/02, Manninen, 2004, p. 40-48.

⁴⁶ Ståhl K, Persson Österman R, EG skatterätt, 2006 s. 155.

⁴⁷ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005, p. 71.

4.5 EG-domstolens beslut

EG-domstolen har utvecklat ett slags test för att avgöra om en fördragsstridig regel kan rättfärdigas den så kallade ”rule of reason”.⁴⁸ EG-domstolen tog upp följande berättigande grunder:

- Reglerna säkerställer den symmetriska behandlingen av vinster och förluster då en fördelning av beskattningsrätten sker.⁴⁹
- Reglerna förebygger att förlusterna utnyttjas två gånger, en risk finns för detta då moder- och dotterbolag har olika hemviststater.⁵⁰
- Reglerna hindrar skatteundandragande, detta är möjligt då företagen väljer att beakta förlusterna i en medlemsstat där det är höga skattesatser och förlusterna därmed värderas högt.⁵¹

Fokuseringen i jämfört med den brittiska regeringens berättigande grunder är något annorlunda. Medan regeringen såg till bevarandet av landets skattekompetens och bibehållandet av skattesystemet så verkar EG-domstolen mest se till risken av skattefusk och skatteflykt, man kan tydligt skönja en intressekonflikt. Domstolen ser till de specifika problemen vid resultatutjämnning medan regeringen tappar denna fokus av rädsla för att mista ytterligare kompetens inom de direkta skatterna. Domstolens berättigande grunder anses alla uppfylla vilket egentligen inte har inträffat sen Bachmann-målet.⁵² I och med att rättfärdigandet baserades på samtliga tre berättigande grunder kan slutsatsen dras att alla behövde vara uppfyllda för att det inte skall vara ett fördragsbrott. I ljuset av framlagda berättigande grunder anser domstolen att den inskränkande regleringen är ägnad att uppnå ett legitimt syfte och kan motiveras av hänsyn till allmänintresset.⁵³

Domstolen skall dock också se till om den inskränkande åtgärden inte går utöver syftet det vill säga de tre berättigande grunderna.⁵⁴ Detta framgår av ”rule of reason” testet där en proportionalitetsbedömning måste ske.⁵⁵ Domstolen finner inskränkningen vara oproportionerligt stor om dotterbolaget har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att utnyttja förlusterna.⁵⁶ Själva domen 2005 löd:

⁴⁸ Ståhl K, Persson Österman R, EG skatterätt, 2006 s. 144.

⁴⁹ Mål C-446/03, 2005 p. 44.

⁵⁰ Mål C-446/03, 2005 p. 47.

⁵¹ Mål C-446/03, 2005 p. 49.

⁵² Dahlberg M, EG-domstolens dom i mål C-446/03 Marks & Spencer, Skattenytt 2006 s. 144. Mål C-204/90 Bachmann-målet.

⁵³ Mål C-446/03, 2005 p. 51.

⁵⁴ Mål C-446/03, 2005 p. 53.

⁵⁵ Moëll C, Proportionalitetsprincipen i skatterätt, 2003 s. 126.

⁵⁶ Mål C-446/03, 2005 p. 55-58.

”Det strider mot den fria etableringsrätten att utesluta avdragsmöjligheter för moderbolag då ett dotterbolag i annan medlemsstat uttömt möjligheterna att beakta förlusterna där under det beskattningsår som avdrags yrkandet avser och tidigare beskattningsår. Det får inte heller finnas någon möjlighet att utnyttja förlusterna för framtida beskattningsår eller av en utomstående vid ett köp exempelvis.”⁵⁷

Artiklarna 43 och 48 utgör idag alltså inget hinder mot att en medlemsstat vägrar ett företag med moderbolag i staten att få göra avdrag för förluster hos dotterbolag med annan hemvist. Dock är det så att om dotterbolaget har uttömt alla möjligheter till förlustutjämning i sin hemvist stat kan det bli fråga om en fördragsstridig handling om de i den situationen vägras avdrag.

Domstolen avslutar med följande: *”I den mån det är möjligt att finna mindre inskränkande åtgärder, påpekar domstolen att sådana åtgärder under alla förhållanden måste följa av harmoniserade bestämmelser antagna av gemenskapslagstiftaren.”⁵⁸* Av hela Marks & Spencer domen är detta den mest nydanande punkten, EG-domstolen uppmanar medlemsstaterna att själva börja harmonisera.

4.6 Kommentar

Storbritannien har på grund av domen blivit tvungen att agera då deras regler under vissa avseenden är fördragsstridiga. Att märka är dock att de inte ändrat i själva ICTA utan istället infört ”anti-avoidance legislation” det vill säga regler som skall motverka skatteflykt. EG-domstolen ansåg i domen att medlemsstaterna var fria att anta eller bibehålla fördragsstridiga regler som har till syfte att exkludera fiktiva konstruktioner från att åtnjuta skatteförmåner.⁵⁹ Den brittiska regeringen förmodar att underskotts företag i andra medlemsstater kommer att försöka erhålla avdrag för underskott i Storbritannien genom att exempelvis likvidera företaget och samtidigt flytta sin verksamhet till ett annat land.⁶⁰

Ytterligare aspekter på målet är att EG-domstolen inte täckt alla de förlustutjämningsituationer som Storbritannien kan ställas inför. De har inte behandlat betydelsen av om dotterbolaget har hemvist i en icke-medlemsstat vilket kan vara aktuellt i Marks & Spencer på grund av deras världsomspännande verksamhet. Som framgår av ICI där det var frågan om en icke-medlemsstat så påpekade EG-domstolen att EG-rätten inte har något förbud mot diskriminering av en icke-medlemsstat, frågan i målet faller därmed utanför EG-domstolens kompetens att besluta om.⁶¹ Ändock krävs det lagstiftning också på detta område, någon form av reglering mellan både medlemsländer och icke-medlemsländer borde kunna skapas.

⁵⁷ Mål C-446/03, 2005 p. 59.

⁵⁸ Mål C-446/03, 2005 p. 58.

⁵⁹ Murphy G, Genuine tax planning ok in Europe? a review of two recent ECJ cases, Accountancy Ireland, 2006, feb. , vol. 38, no. 1. pg. 76.

⁶⁰ Pelin L, Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, Skattenytt, 2006, nr. 7-8, s. 5.

⁶¹ Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries mot Kenneth Hall Colmer, 1998.

5 EG-rättens påverkan på den svenska rätten

5.1 Allmänt

EG-rättens makt över Sverige tar sig olika uttryck, både de svenska domstolarna och skattemyndigheten är tvingade att följa EG-domstolens beslut. Efter Marks & Spencer har det inte funnits några applicerbara mål på Sverige inom området förlustutjämning vilket har resulterat i förvirring hos de statliga myndigheterna. De facto är inte de brittiska reglerna om förlustutjämning fullt jämförbara med de svenska samt målet reglerar endast koncernbidrag i vertikalt neråtgående riktning.

Både Lindex-målet och några förhandsbesked kommer visa på behovet av att anpassa den svenska lagstiftningen. Fallet Oy Esab kommer troligtvis att bli vägledande då det avgörs, i hög grad på grund av överensstämmelsen mellan det finska och svenska skattesystemet. Med denna dom kommer också koncernbidrag i vertikalt uppåtående riktning att behandlas av EG-domstolen.

5.2 EG-domstolens prejudicerande verkan

Denna domstol är utåt sett ett slags kontrollorgan med ansvar för att EG-fördraget följes. Av artikel 220 framgår att domstolen skall säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av EG-fördraget. Domstolen skall alltså tolka och granska EG-fördraget och antagna rättsakter och vid sistnämnda fall vid rättsstridighet föra en ogiltighetstalan, se artikel 230. Själva domstolen består av 27 domare, en från varje medlemsstat varav antalet är på uppåtående.

Då EG-fördraget påverkar alla olika sorters medlemsstaters rättsliga system kan problem uppkomma vid tolkningen av fördraget. Om en enskild individ eller en juridisk person åberopar EG-rätten, och den nationella domstolen befaras vara i villfarelse gällande tolkningen av en EG-rättslig regel kan medlemsstaten be om ett förhandsavgörande. Enligt artikel 234 är domstolen behörig att meddela förhandsavgöranden som är en slags prejudicerande tolkningsförklaring. När ett sådant förhandsavgörande publiceras förväntas hela unionen att följa det, annars riskerar medlemsstaten själv att komma upp i EG-domstolen.

Innan en dom faller utarbetas ett yttrande med förslag till avgörande av de så kallade generaladvokaterna. De är juridiskt väl bevandrade jurister med en stor kunskap om EU-frågor, deras kompetens redogörs för i artikel 222 EG-fördraget. Inför varje mål framlägger de som sagt ett offentligt, opartiskt

och motiverat yttrande med grund i tidigare praxis.⁶² Ofta är det dessa yttranden som ligger till grund för domen, de är utförligare och mer resonerande än själva domen i sig själv. Som också framgår avger generaladvokaterna sina yttranden självständigt, se Marks & Spencer bland annat och generaladvokat M. Poiares Maduros förslag till avgörande.⁶³ Vanligast är att förslaget följs av EG-domstolen men det finns inget hinder mot att så icke sker. Man kan se det hela som att generaladvokaternas avgörande är en prövning i första instans.

5.3 Marks & Spencers genomslagskraft

Marks & Spencer är tveklöst en av de mest diskuterade domar från EG-domstolen, den visade EG-fördragets ansenliga makt över medlemsstaternas skattessystem på ett konkret sätt. Förslaget till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro var ett bevis på en sträng tillämpning av fördraget och väckte uppståndelse. De direkta skatterna som inte ingick i EU: s kompetens berördes på ett av vissa ansett hänsynslöst sätt. Medlemsstaterna riskerade att förlora skatteintäkter uppgående till astronomiska belopp samt att i det långa loppet förlora stora delar av sin skattebas på grund av en gemensam konsoliderad skattebas.

Efter att domen föll den 13 december 2005 konstaterades det att domstolen i och för sig såg det hela som ett fördragsbrott men att det i vissa fall var tillåtet om alternativ ej fanns att tillgå. Som nämnts är domstolens utslag inte prejudicerande rent formellt även om det i praktiken ändå är så. Varje medlemsstat behöver inte följa Marks & Spencer men de riskerar då att komma upp i EG-domstolen. Intressant för nedanstående resonemang är hur Sverige upptar domen i det svenska systemet.

Vad gäller rättfärdigandegrunderna i Marks & Spencer är som framgått förlust av skatteintäkter ingen berättigandegrund för att strida mot EG-fördraget. Det är till och med så att man kan få en minskad skattebas om man inte följer EG-fördraget och därmed EG-domstolens prejudicerande praxis. Ståhl påpekar att Sverige om de inte följer Marks & Spencer målet kan riskera att överhuvudtaget inte få beskatta denna sorts av transaktioner som det är frågan om.⁶⁴ Man kan tycka att denna eventuella minskning av landets skattebas skulle innebära ett incitament för att harmonisera.

Av både Lindex AB målets (se nedan) hänvisningar till M. Poiares Maduros förslag till avgörande i Marks & Spencer samt hela det svenska koncernbidragssystemet framgår att de svenska reglerna kan riskera att strida mot EG-fördraget. De verkar stå i strid med artikel 43 i EG-fördraget om den fria etableringsfriheten eftersom reglerna diskriminerar moderbolag med dotterbolag i annat land. Precis som i Marks & Spencer måste dock

⁶² Bernitz U, Kjellgren A, Europarättens grunder, 2002 s. 72.

⁶³ Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer, 2005.

⁶⁴ Ståhl K, Sieps 2006:8 s. 9, Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring?

olika rättfärdigande grunder övervägas, så kommer i vart fall att ske om Sverige ställs inför EG-domstolen. En möjlig utgång är att diverse grunder kommer åberopas som att dotterbolaget inte har dokumenterat hemvist i Sverige och andra grunder, se Marks & Spencer kap. 4.4. De flesta kommer dock i nuläget att falla med hänsyn till proportionalitetsprincipen.

5.4 Förhållandet till svenska koncernbidragsregler

5.4.1 Allmänt

Både det svenska och det brittiska systemet om koncernbidrag vilar på principen om neutralitet. Detta är en skattemässig princip som anger att en neutralitet mellan olika verksamheter som bedrivs i ett eller flera bolag inom en koncern skall föreligga. I Storbritannien kan denna neutralitet uppkomma genom koncernavdrag, förlusten förs över till annat vinstgivande bolag i koncernen. I Sverige stadgar 35 kap. 1 § IL att koncernbidrag får ges om det dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren. 35 kap. 2 a § IL stadgar att utländska bolag är likställt med ett svenskt bolag om det utländska hör hemma i en stat inom EES. Ytterligare förutsättningar är att mottagaren av koncernbidraget skall vara skattskyldig i Sverige för den verksamhet som bidraget hänförs till.

Trots de olika lagtekniska skillnaderna mellan de svenska och brittiska koncernbidragsreglerna anses de grundläggande bestämmelserna vara detsamma. Detta medför att Marks & Spencer målet kan ha en stor påverkan på svensk rätt till den grad att de svenska koncernbidragsreglerna kan komma att modifieras.⁶⁵ Tvärtom ansåg förre finansministern Pär Nuder som menade att Marks & Spencer inte omedelbart är tillämplig på svenska förhållanden. Nuder tyckte att det brittiska systemet är mer begränsat än det svenska förlustutjämnings systemet, vissa skatteregler skulle dock ses över.⁶⁶

En annan viktig aspekt i Marks & Spencer är att Sverige har ett evigt rullande förlustutjämnings system. Uttömning kan endast ske genom konkurs eller likvidation. Pelin anser att Marks & Spencer kan leda till att svenska dotterbolag likvideras som annars inte skulle likvideras, att svenska underskotts företag överlåtes som annars inte skulle överlåtas, etc.⁶⁷ Incitamentet för att skatteplanera ökar därmed vilket EG-domstolen egentligen är emot.

5.4.2 Lindex-målet

Lindex-målet är ett ypperligt bevis på ett mål som avgörs på ett felaktigt sätt på grund av bristen på reglering. Huvudinnehållet i detta mål är att

⁶⁵ Lindström-Ihre, Ett svenskt perspektiv på gränsöverskridande förlustutjämnings, Skattenytt 2004 s. 315.

⁶⁶ www.di.se, 051214.

⁶⁷ Pelin L, Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, Skattenytt, 2006, nr. 7-8 s. 3.

koncernen har valt att förlustutjämna då deras tyska dotterbolag gått med förlust.⁶⁸ Skatteverket i sin tur godkände inte dessa skatteavdrag. Flera skattejurister ansåg att Lindex riskerar att åka på en mångmiljonsmäll och kan tvingas revidera ned årets resultat då företagets skatteavdrag inte håller på grund av den slutliga domen i Marks & Spencer.⁶⁹ Målet kom upp i Länsrätten, ingen begäran om förhandsbesked kom in, varav man får anta att de ansåg EG-fördraget var tydligt i frågan.

Den primära frågan som Länsrätten ställde sig var om de svenska koncernbeskattningsreglerna stred mot den fria etableringsrätten i artikel 43 och 48 EG-fördraget. De svenska koncernbidragsreglerna har som nämnts till uppgift att värna om neutraliteten i skatteklimatet. Avgörande för beskattningen skall inte vara hur en verksamhet organiseras. De skattskyldiga bör varken gynnas eller missgynnas av att en koncern bildas och att skattebördan flyttas till andra skattesubjekt då den i slutändan är ungefär lika stor. Detta är en sanning med viss modifikation då skatten oftast blir lägre överlag vid bildande av koncerner, man kan då utnyttja koncernbidragen. Länsrätten förefaller vara medveten om att det hela är en sorts skatteförmån. Genom en tolkning av EG-domstolens praxis kommer de fram till att en vägran att bevilja en skatteförmån kan anses utgöra en sådan inskränkning som strider mot fördraget om saken är kopplad till utövandet av etableringsfriheten.⁷⁰

Under frågan om de svenska reglerna utgör en eventuell inskränkning av etableringsfriheten hänvisar Länsrätten till generaladvokatens M. Poyares Maduros förslag till avgörande i Marks & Spencer målet.⁷¹ Detta mål var då inte avgjort och kunde inte anses prejudicerande men ändock togs det upp.

En ytterligare aspekt på Marks & Spencer domen är att en sådan ”analogi hänvisning” som ovan inte kan göras rakt av vilket Brokelind antyder.⁷² Rätten har rakt av antagit att det brittiska ”group relief” systemet och de svenska koncernbidragsreglerna är jämförbara. Problemet med att de nationella domstolarna själva skall inkorporera EG-rätten framträder tydligt här, de nationella domstolarna kan rimligtvis inte vara insatta i alla medlemsländers skattesystem. När de då tillämpar praxis blir det ofta på egna antaganden som kan leda till fel resultat, speciellt då de ser till ännu ej avgjorda mål.

Länsrätten kommer i vilket fall fram till att de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL utgör en inskränkning av etableringsfriheten såsom den stadgas i artiklarna 43 och 48 EG-fördraget.⁷³

⁶⁸ Mål 2277-2280-05, s.1, mål 652-04 och mål 438-05, s. 1, Länsrätten i Vänersborg.

⁶⁹ www.di.se, 060328.

⁷⁰ Mål 652-04 och mål C-251/98 Baars samt M.Poyares Maduros förslag till avgörande i mål C-446/03 Marks & Spencer.

⁷¹ Mål 2277-2280-05, s. 13, mål 652-04 och mål 438-05 s. 1, Länsrätten i Vänersborg.

⁷² Brokelind C, Lindex-målet i sitt sammanhang, Svensk skattetidning 9/2005, s. 644.

⁷³ Mål 2277-2280-05, s. 14, mål 652-04 och mål 438-05 s. 12, Länsrätten i Vänersborg.

Länsrätten diskuterar emellertid eventuella rättfärdigande grunder och såg till minskningen av skatteintäkter vilket enligt fast praxis inte kan anses utgöra en sådan tvingande hänsyn till allmänintresset som kan rättfärdiga fördragsbrottet.⁷⁴ Det inre sammanhanget diskuteras också med fokus på kravet om att lämnade koncernbidrag måste tas upp och redovisas öppet som skattepliktiga. Kravet kan inte berättiga en inskränkning genom att åberopa det inre sammanhanget.⁷⁵ Länsrätten påpekar att de båda bolagen Lindex AB och Lindex GmbH är skilda skattesubjekt men att detta förhållande utgör själva grunden för och syftet med att kunna lämna koncernbidrag.⁷⁶ EG-domstolen har uttalat att det inre sammanhanget måste föreligga inom ramen för beskattningen av ett och samma skattesubjekt men avsteg därifrån verkar därmed kunna göras.⁷⁷ Det inre sammanhanget måste alltså kunna beaktas vid förlustutjämnning även om rättfärdigande grunden ej var för handen i just detta mål.

Länsrätten finner att inga rättfärdigande grunder är aktuella och att de svenska koncernbidragsreglerna därmed strider mot etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 EG-fördraget, Lindex berättigas avdrag. Målet är överklagat till Kammarrätten i Göteborg.⁷⁸

5.4.3 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Ytterligare bevis på EG-rättens påverkan på de svenska koncernbidragsreglerna är Skatterättsnämndens förhandsbesked. Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked 2006 prövat frågan om de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten enligt EG-rätten.⁷⁹

Det första förhandsbeskedet handlar om bolaget X AB som är moderföretag i en koncern. Genom helägda dotterföretag i Sverige, Danmark, Finland, Norge, Tyskland och Nederländerna har de kommit in på den europeiska marknaden. Samtliga utländska dotterbolag förväntas gå med förlust under åren 2006-2009. Därav vill moderbolaget lämna koncernbidrag till de utländska bolagen för att täcka förlusterna. Skatterättsnämnden prövar nu de svenska reglerna utifrån Marks & Spencer.

Av förhandsbeskedet refereras mycket till nämnda EG mål, vad gäller berättigande grunderna appliceras inte dessa på sakfrågan utan hänvisning sker till Marks & Spencer. Utrymmet för anpassning till den svenska rätten är därav minimalt. Skatterättsnämnden kommer fram till att svenska moderbolag har avdragsrätt för koncernbidrag till utländska dotterbolag med förluster om moderbolaget kan visa att förlusterna inte någonsin kan

⁷⁴ Mål 2277-2280-05, s. 15, mål 652-04 och mål 438-05 s. 12, Länsrätten i Vänersborg.

⁷⁵ Mål 2277-2280-05, s. 16, mål 652-04 och mål 438-05 s. 13, Länsrätten i Vänersborg.

⁷⁶ Mål 2277-2280-05, s. 17, mål 652-04 och mål 438-05 s. 14, Länsrätten i Vänersborg.

⁷⁷ Ståhl K, Persson Österman R, EG skatterätt, 2006 s. 153.

⁷⁸ Mål 4321-05, eventuellt avgörs målet samtidigt som ett liknande fall, ytterligare fördröjning kan ske i väntan på dom av Regeringsrätten angående överklagan av förhandsbesked om just avdragsrätt för koncernbidrag, se kap. 5.4.3.

⁷⁹ Avdragsrätt för koncernbidrag till utländskt dotterföretag, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006.

utnyttjas i dotterbolagslandet. Precis som i både Lindex AB målet och Marks & Spencer skall först andra alternativ vara uttömda. Nämnden kommer också fram till att det saknar betydelse om koncernbidraget är skattepliktigt i mottagarlandet eller inte.

Vidare diskuteras också avdragets storlek, skall detta beräknas enligt svenska regler eller enligt reglerna i den stat där dotterbolaget har hemvist? Slutsatsen blir att dotterbolagets förluster beräknas till det lägsta beloppet enligt de svenska reglerna eller dotterbolagslandets regler. Noterbart är att EG-domstolen överhuvudtaget inte kommit fram till ovanstående slutsats. Det hela förefaller godtyckligt, Skatterättsnämnden följer exakt Marks & Spencer på en del punkter men gällande avdragets storlek, en ganska fundamental fråga, gör de sina egna antaganden.

Av det andra förhandsbeskedet framgick att avdrag inte medges för koncernbidrag till utländska moderbolag. Man pekade på risken att en koncern med dotterbolag i flera länder skulle kunna välja i vilket av dessa länder förlusterna skulle beaktas. Tre ledamöter var skiljaktiga i denna fråga. Förhandsbeskeden är överklagade till Regeringsrätten. Brokelind menar att dessa förhandsbesked kan bidra till en ny tillämpning av EG-domstolens domar ur ett svenskt perspektiv.⁸⁰ Man kan av dessa utläsa att bidrag från moder- till dotterbolag är godkänt men att bidrag åt andra hållet är mer tvivelaktigt.

År 2007 avgjordes ytterligare tre stycken mål i Skatterättsnämnden, alla visade mer uppenbart på bristen av annan reglering än Marks & Spencer. Ett större amerikanskt bolag A Corp ägde genom helägda dotterbolag i USA och Spanien samtliga aktier i X AB.⁸¹ A Corp ägde också samtliga aktier i det danska företaget Y ApS. Sistnämnda gick med förlust varav systerföretaget X AB avsåg att lämna koncernbidrag för att utjämna underskotten. Det var alltså en fråga om koncernbidrag från ett svenskt aktiebolag till ett danskt systerföretag.

I det andra fallet är moderföretaget ett amerikanskt bolag med ett indirekt ägande i ett Luxemburgföretag som i sin tur äger Holding AB.⁸² Via ett annat bolag, T GmbH ingår också det franska dotterföretaget F SAS och det italienska dotterföretaget I SRL. Det svenska Holding AB vill lämna koncernbidrag till T GmbH, F SAS och I SRL. Ett koncernbidrag är inte skattepliktig inkomst för T GmbH och I SRL medan så är fallet för F SAS.

Det sista fallet handlar om S AB som är moderföretag i en koncern och äger det svenska X AB samt det norska Y A/S. X AB vill lämna koncernbidrag till Y A/S för att täcka detta företags underskott.⁸³

⁸⁰ Brokelind C, The ECJ's Case Law on Direct Taxation in Swedish Tax Courts, Skattenytt 2007 s. 40.

⁸¹ Gränsöverskridande koncernbidrag, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 1 mars 2007, s. 1.

⁸² Koncernbidrag till utlandet, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 1 mars 2007, s. 3.

⁸³ Koncernbidrag till utlandet, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 1 mars 2007, s. 7.

Skatterättsnämnden resonerade likadant i alla förhandsbeskeden, rekvisitet skattskyldighet i Sverige brister.⁸⁴ Man finner att skattskyldighetsvillkoret utgör ett hinder för etableringsfriheten. Kan då detta hinder motiveras? Finns det rättfärdigande grunder för att avdrag inte medges? Marks & Spencer åberopades och diskussionen utmynnade i om detta måls slutsatser kunde appliceras på fallen, vilket det till större delen kunde.

Problemet i fallen från 2007 är att om man tillåter en förlustutjämning överlag kan en handel med underskott bli ett faktum, exakt samma motivering som det andra förhandsbeskedet från 2006. Företagen kan då sinsemellan välja var exakt underskotten skall dras av vilket EG-domstolen i Marks & Spencer vill motverka. Nämnden anser i vilket fall att skyldigheten till gränsöverskridande förlustutjämning inte kan anses gå längre än till den situation som var föremål för prövning i Marks & Spencer. Det vill säga en överföring av förluster från utländska dotterföretag till inhemska moderbolag kan göras om alla förutsättningar är uppfyllda. Så är inte fallet i dessa förhandsbesked varav avdragsförbudet därmed inte står i strid med etableringsfriheten i EG-fördraget. Man gick således längre än 2006 års förhandsbesked och valde att exakt följa Marks & Spencers omständigheter för att utesluta koncernbidrag i andra riktningar än vertikalt neråtående.

5.4.4 Kommentar

Lindex-målet är ett bevis på det svenska systemets ovilja mot harmonisering, domstolen övervägde inte ens att be EG-domstolen om förhandsbesked. Om möjligheten till vilandeförklaring i vart fall hade funnits i den svenska rätten i väntan på annan medlemsstats förhandsbesked i EG-domstolen hade kanske inte heller Lindex-målet behövt omprövas i Kammarrätten. Istället hade Länsrätten inväntat dom i Marks & Spencer och kunnat ge en mer till EG-rätten anpassad dom. Den stora påverkan av EG-rätten märks också på att Länsrätten i Lindex-målet rakt av applicerar förslaget till avgörande i Marks & Spencer.

I det sista förhandsbeskedet från 2006 försvarar man förbudet till bidrag från dotter- till moderbolag med risken för att en koncern med dotterbolag i flera länder skulle kunna välja i vilket av dessa länder förlusterna skulle beaktas. I förhandsbeskeden från 2007 har man en ytterligare ursäkt nämligen att omständigheterna inte är likadana som i Marks & Spencer. Det hela visar tydligt på bristen av reglering och förutsägbarhet samt mot ett nästan slaviskt följande av en dom som berör ett annat sorts koncernbidrags system. Av förhandsbeskeden från Skatterättsnämnden kan därmed utläsas att koncernbidragets riktning är avgörande för rätten till avdrag, detta på grund av att saken inte är reglerad eller behandlad i EG-domstolen. Vidare kan konstateras att gränsöverskridande koncernbidrag bara medges i mycket begränsade situationer, trots de svenska domstolarnas goda vilja utåt sett medges undantagsvis avdrag i slutändan.

⁸⁴ Se 35 kap. 2 och 2 a § IL.

5.5 Oy Esab mot Centralskattenämnden

I detta ej avgjorda mål behandlas de finska koncernbidragsreglernas överensstämmelse med EG-fördraget. Målet är intressant då det svenska systemet med förlustutjämnningar är mycket likt de finska reglerna. Oy Esab är också jämförbart med Marks & Spencer fastän transaktionerna går i motsatt riktning. Enligt de brittiska bestämmelserna kan förluster i ett koncernbolag kvittas mot vinster i ett annat koncernbolag för att undvika beskattning av vinsten. I förevarande fall är situationen den motsatta, vinsten i ett bolag kan nämligen utnyttjas mot en förlust i ett annat bolag.⁸⁵ I Marks & Spencer talar man om koncernavdrag medan man i Oy Esab benämner det hela koncernbidrag precis som i Sverige.

Omständigheterna är att bolaget Oy AA är etablerat i Finland men via två nederländska bolag till 100 % ägt av ett moderbolag i Storbritannien benämnt AA Ltd.⁸⁶ Dotterbolaget Oy AA vill lämna koncernbidrag till moderbolaget AA Ltd. Men kan dessa koncernbidrag klassas på samma sätt som bidrag mellan bolag i koncerner med hemvist i Finland? Frågan kom upp i den finska motsvarigheten till Skatterättsnämnd nämligen Centralskattenämnden som ansåg att överföringen inte kunde likställas med definitionen av koncernbidrag som avsågs i den finska lagen. Överföringen utgör följaktligen inte heller någon avdragsgill kostnad vid inkomstbeskattningen av Oy AA, eftersom AA Ltd är ett utländskt bolag.⁸⁷ Detta beslut överklagades till Finlands Högsta förvaltningsdomstol som valde att vilandeförklara målet och be EG-domstolen om ett förhandsavgörande gällande följande fråga:

”Skall artiklarna 43 EG och 56 EG mot bakgrund av artikel 58 EG och rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater tolkas så, att de utgör hinder för ett sådant system som föreskrivs i den finska lagen om koncernbidrag vid beskattningen, enligt vilket avdragsrätten för koncernbidrag villkoras av att givaren och mottagaren av koncernbidraget är inhemska bolag?”⁸⁸

I förslaget erinras det om att domstolens rättspraxis skall iakttas även om frågor om direkta skatter inte omfattas av gemenskapens behörighet.⁸⁹

De finländska reglerna om koncernbidrag regleras om i verotuksessa konserniavustuksetsa annettu laki.⁹⁰ I 1 § anges att koncernbidrag skall dras av från givarens inkomster och hänförs till mottagarens inkomster det vill säga efter samma princip som i Sverige. Precis som i den svenska IL ställs

⁸⁵ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 4.

⁸⁶ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 9.

⁸⁷ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 11.

⁸⁸ Europeiska unionens officiella tidning nr C 193, 06/08/2005 s. 0017.

⁸⁹ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 15.

⁹⁰ Verotuksessa konserniavustuksetsa annettu laki, nr 825/1986, lag om koncernbidrag vid beskattningen.

också upp ett ägandekrav på 90 % av andelarna.⁹¹ I Sverige krävs en ägarandel som överstiger 90 % medan de finska reglerna säger att andelen minst skall uppgå till 90 %, de är alltså närmast identiska. Både Sverige och Finland tillåter som framgår förmögenhetsöverföringar överlag. Problemet i reglerna är att både moderbolag och dotterbolag skall vara så att säga inhemska, skattskyldighetsvillkoret skall precis som i Sverige vara uppfyllt.

Generaladvokaten Juliane Kokott väljer att ändra i själva tolkningsfrågan och uttalar att direktiv 90/435/EEG inte är tillämplig på grund av att det inte rör sig om vinstutdelning utan om bidrag som lämnats från ett bolag ur dess obeskattade förmögenhet till ett moderbolag som endast indirekt äger andel i dotterbolaget.⁹² Fokuseringen på tolkningsfrågan ändras därmed till de grundläggande friheterna. Man konstaterar att den skattemässiga särbehandlingen i sig kan inskränka etableringsfriheten för utländska moderbolag som vill bilda dotterbolag i Finland. Detta kan medföra ett fördragsbrott mot artiklarna 43 och 48 EG-fördraget.⁹³ I den juridiska analysen så beaktades de tre berättigandegrunderna som låg till grund för domstolens avgörande i Marks & Spencer, se kap. 4.5.

- Behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.
- Risken för att förlusterna beaktas två gånger.
- Risken för skatteundandragande.⁹⁴

Brokelind menar att de tidigare klara konturer som dragits mellan å ena sidan begreppet skattesystemets inre sammanhang och å andra sidan de rättfärdigande grunder som stöder sig på den skattekonkurrens som skulle bli resultatet av dem grumlas något.⁹⁵ Generaladvokaten menar att de tre rättfärdigande grunderna måste ses som en helhet och att behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten utgör kärnan i dessa berättigande grunder.⁹⁶

En intressant fråga i fallet är jämförbarheten mellan de internationella och inhemska koncernerna. Generaladvokaten konstaterar följande: *”Hur en nationell bestämmelse som inte anknyter till det mottagande bolagets säte, utan till skattskyldigheten för bidrag i det land där bolaget har sitt säte skulle bedömas, är inte föremål för prövning i detta mål.”*⁹⁷

Generaladvokaten fäster alltså ingen vikt vid hur koncernbidragen beskattas i mottagarlandet. Åsikten kan dock diskuteras då en stimulans för att man får lämna koncernbidrag och dra av dem i hemstaten vore att mottagarstaten tar upp bidraget som skattepliktig inkomst. Man kan alltså plädera för att de

⁹¹ Se 35 kap. 2 § IL.

⁹² Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 13-14.

⁹³ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 25.

⁹⁴ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 47.

⁹⁵ Brokelind C, Lindex-målet, fortsättning och slut? Svensk skattetidning 9/2006 s. 655.

⁹⁶ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 48.

⁹⁷ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 31.

olika systemen borde vara i högre grad synkroniserade för att bidraget skall kunna lämnas.

Generaladvokaten påpekar också själv risken för en dubbel icke beskattning om bidragen skulle kunna dras av från det givande bolagets skattepliktiga inkomster, trots att dessa inte är skattepliktiga i den medlemsstat i vilken det mottagande bolaget har hemvist.⁹⁸ Resonemanget förefaller motsägelsefullt men det konstateras att dotterbolagen i Storbritanniens inte har valt att beskatta bidragen.⁹⁹ Ingen skattepliktig inkomst, inget avdrag vore det rimliga och tvärtom. Man skulle också kunna vända på det och se Storbritanniens beslut att inte beskatta som ett slags brott mot etableringsfriheten då det eventuellt kan komma att störa möjligheten till resultatutjämnningar.

Generaladvokaten konstaterar också i förslaget: *”Vad gäller intresset att utjämna vinster och förluster i olika koncernbolag kan noteras att gränsöverskridande koncerner i princip befinner sig i en situation som är jämförbar med den situation som koncerner som endast består av inhemska bolag befinner sig i.”*¹⁰⁰

Även om en koncern har verksamhet utomlands så är incitamentet att resultatutjämna lika stort och kanske även större än för en inhemsk koncern. Nyetablerade dotterbolag utomlands kan i början få svårt att positionera sig på marknaden med förlust som följd vilket talar för att förlustutjämnning är nödvändig.

Generaladvokaten poängterar ytterligare en gång att en inskränkning av avdragsrätten för koncernbidrag till att endast omfatta bidrag till inhemska bolag är avsedd att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utesluta icke-beskattning av överförd inkomst och att motverka skatteundrandragande.¹⁰¹

Genom att se till proportionalitetsprincipen anser Kokott att inga mindre ingripande åtgärder kunnat genomföras för att skydda ovanstående intressen.¹⁰² I Marks & Spencer kunde man få resultatutjämna om man till fullo har utnyttjat de möjligheter som ges att beakta förlusterna och förlusterna inte heller kan beaktas i framtiden. Omständigheterna ansågs av generaladvokaten vara olika då Marks & Spencer inte fokuserar på intresset av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten utan mer ser till etableringsfriheten. Detta leder till slutsatsen på grund av Marks & Spencer att det är nödvändigt att möjliggöra överföringen av förluster till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat om man ser till etableringsfriheten.¹⁰³

⁹⁸ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 57.

⁹⁹ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 58.

¹⁰⁰ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 41.

¹⁰¹ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 65.

¹⁰² Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 68-69.

¹⁰³ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 70.

Förslaget i Oy Esab däremot blir att artiklarna 43, 48, 56 och 58 EG-fördraget utgör inget hinder för den finska lagen om koncernbidrag då den kan försvaras med en säkerställning av beskattningsrättens fördelning.¹⁰⁴ Det verkar således som rättfärdigande grunden ”det inre sammanhanget” fått en nyrenässans i kombination med proportionalitetsprincipen då man tar hänsyn till helheten i ett lands nationella skattesystem genom att se till alla rättfärdigande grunderna.

5.6 Ändring av Sveriges koncernbidragsregler

5.6.1 Allmänt

Kommer Marks & Spencer ersättas av Oy Esab? I det finska fallet handlar det om koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag, det vill säga transaktioner i motvänd riktning än i Marks & Spencer. Lindex-målet påminner i detta avseende mer om Marks & Spencer även om de svenska reglerna är mer lika de finska koncernbidragsreglerna.

I Sverige kom för ett antal år sedan ett förslag till ny lagstiftning inom förlustutjämning.¹⁰⁵ Denna proposition var en kodifiering av den praxis som utvecklats av Regeringsrätten och EG-domstolen. En förutsättning var dock att både givare och mottagare var skattskyldig i Sverige.¹⁰⁶ Jämför man med Oy Esab är detta precis samma utgångsläge.

Man påtalar också sambandet mellan avdrag för kostnader och skatteplikt för intäkter. Det faktum att generaladvokaten i Oy Esab inte fäst någon vikt vid hur koncernbidragen beskattas i mottagarlandet talar dock för att det därmed indirekt inte skall spela någon roll att bidragen går mellan två olika länder.¹⁰⁷ Således förefaller det inte finnas några skäl till att vägra resultatutjämning över gränserna. Generaladvokaten i Marks & Spencer förfaller varit mer angelägen om hur beskattningen i mottagarlandet sker då det finns en risk att förlusten beaktas två gånger, alltså med hänsyn till det inre sammanhanget. Om kontrollen är tillräckligt stor EU-länder emellan skall det dock inte finnas en risk för utnyttjande av systemet.

Som Lindström-Ihre och Nilsson uttryckte det i Skattenytt 2006 kan det konstateras att EG-domstolens dom i Marks & Spencer inte har fått någon påverkan på utformningen av de svenska koncernbidragsreglerna.¹⁰⁸ Detta trots att både doktrin och Marks & Spencer pekar på det svenska systemets regelstridighet mot EG-fördraget. Förutom en ovilja inom de svenska

¹⁰⁴ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 74.

¹⁰⁵ Prop. 2000/2001:22.

¹⁰⁶ Prop. 2000/2001:22, s. 77.

¹⁰⁷ Se Juliane Kokott, Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 31.

¹⁰⁸ Lindström-Ihre L, Nilsson A, Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer-några synpunkter på Skatteverkets tolkning av domen, Skattenytt 2006, s.462.

myndigheterna att tillämpa praxis i EG-domstolen finns emellertid en del osäkra aspekter i att rakt av tillämpa Marks & Spencer på förlustutjämning i Sverige. Även om de brittiska och svenska systemen är lika så tillåts i Sverige en total konsolidering av alla koncernens resultat, ge koncernbidrag medan man i Storbritannien bara tillåter överföring av förluster, koncernavdrag. Som Barenfeldt förklarar det så kan i Sverige skatteneutrala överskottsöverföringar ske mellan två vinstbolag, avdragsrätten för koncernbidrag gäller även om mottagarbolaget visar vinst.¹⁰⁹ 35 kap. IL uppställer inga begränsningar i detta hänseende. Ett godkännande i Sverige av gränsöverskridande förlustutjämning medför därmed inte bara ”förlustutjämning” utan ett överförande av tillgångar överlag mellan företag. Incitament för att välja det skattemässigt mest fördelaktiga land vid varje redovisning av vinst är därmed för handen.¹¹⁰ Skatterättsnämndens förhandsbesked visar på denna risk för en generell förlustutjämning och anser denna motivera ett inskränkande av etableringsfriheten.¹¹¹

Brokelind anser att om EG-domstolen väljer att följa generaladvokaten Juliane Kokott skulle Kammarrätten i Göteborg kunna ändra Länsrättens dom och döma till Skatteverkets fördel med stöd av ”de tre rättfärdigandegrunderna sedda som helhet” i Marks & Spencer-målet.¹¹² Brokenlind frågar sig vidare om man kan dra den slutsatsen av gemenskapsrättens praxis att det föreligger en skyldighet för Sverige (och för Finland) att anpassa sitt skattesystem så att man kan importera utländska underskott realiserade av dotterbolag men inte av utländska moderbolag, och det utan hänsyn till vilken stat som har rätten att beskatta motsvarande vinster?¹¹³ Det hela förefaller utgöra en slags diskriminering på grund av vald företagsform, väljer Sverige eller Finland att sekundäretablera dotterbolag utomlands kan man få avdrag men om man istället har moderbolaget utomlands kan inget avdrag ges.

Jämför man det svenska systemet med Oy Esab så är det just intresset av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten som är i fokus, det är ett faktum som gjort att Finlands vägran till gränsöverskridande förlustutjämning ändå kan komma att godkännas.¹¹⁴ Detta leder till att Oy Esabs slutliga dom säkerligen kommer att vara mer applicerbart på Sverige än Marks & Spencer där etableringsfriheten var i centrum. Även de svenska och finska koncernbidragsreglerna överensstämelse visar på att Sveriges regler antagligen inte kommer att underkännas.

5.6.2 Lagförslag

Genom att se till Skatterättsnämndens förhandsbesked samt både Marks & Spencer samt förslaget till avgörande i Oy Esab kan en eventuell lagstiftning

¹⁰⁹ Barenfeldt J, Svensk skattetidning, 2006 nr 1, s. 35.

¹¹⁰ Barenfeldt J, Svensk skattetidning, 2006 nr 1, s. 35-36.

¹¹¹ Koncernbidrag till utlandet, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 1 mars 2007.

¹¹² Brokelind C, Lindex-målet, fortsättning och slut? Svensk skattetidning 9/2006 s. 654.

¹¹³ Brokelind C, Lindex-målet, fortsättning och slut? Svensk skattetidning 9/2006 s. 658.

¹¹⁴ Förslag till avgörande i mål C-231/05, Oy Esab, p. 68-70.

skönjas. Antagligen föregås denna av ett direktiv som sedermera skall implementeras. Gällande förhandsbeskeden ser vi till en början en tendens till godkännande som dock sedan övergår till nekande av avdrag mycket på grund av bristen på reglering.¹¹⁵ I vilket fall kan tolkas följande:

- Moderbolaget kommer att få avdragsrätt för koncernbidrag till utländskt dotterbolag med förluster.
- Moderbolaget måste visa att förlusterna inte kan utnyttjas i dotterbolagslandet.
- Det saknar betydelse om koncernbidraget är skattepliktigt i mottagarlandet.
- Dotterbolag kommer inte att få avdragsrätt för koncernbidrag till utländskt moderbolag med förluster.
- Avdrag medges inte mellan vare sig syster - syster eller dotter - dotter, det vill säga inga avdrag i horisontell riktning.

De tre första punkterna framgår av Marks & Spencer medan de två sistnämnda är mer tvivelaktiga. Skatterättsnämnden antar på eget bevåg att förlustutjämnning bara är möjlig i den situation som Marks & Spencer redogjorde för, det vill säga i vertikal neråtgående riktning. Detta är självklart diskutabelt då saken ej är prövad i EG-domstolen, man kan tycka att Regeringsrätten i dessa förhandsbesked borde ansöka om EG-domstolens tolkning av saken. Saken är dock den att det i nuläget som nämnts ligger ett mål i väntan på avgörande, Oy Esab som behandlar koncernbidrag i vertikal uppåtgående riktning.

5.7 Kommentar

EG-domstolen kommer troligtvis att följa generaladvokaten Juliane Kokotts förslag till avgörande där det inte är lika självklart att bidrag skall få ges. Medlemsstaterna behov av att säkerställa sin beskattning måste tas hänsyn till vilket eventuellt kan skydda Sveriges regler. Även om inte EG-domstolen kommer godkänna koncernbidraget kan man i vilket fall hoppas på någon form av vägledning om möjligheten till koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag. I sådant fall är det endast i horisontell riktning som är obehandlat av EG-domstolen även om Skatterättsnämnden som sagt dragit slutsatsen att detta inte är tillåtet med hjälp av de exakta omständigheterna i Marks & Spencer.

EG-domstolens avgörande i både Marks & Spencer samt i det ej ännu avgjorda Oy Esab kan leda till att de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL ändras. Underlaget för att ändra regleringen är dock bristfällig varav direktiv behövs.

Antagligen kommer också ”anti-avoidance legislation” införas i Sverige för att undvika den skatteplanering på grundval av möjligheten till en evig

¹¹⁵ Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 1 mars 2007, samtliga är överklagade till Regeringsrätten.

förlustutjämning. Risken finns också att EG-domstolen kan komma med en dom där de tvingar Sverige att ha en deadline för uttömning. De kommer att peka på att nuvarande reglering hindrar den fria rörligheten.

Hotet om en deadline för periodisering kommer att medföra att Sverige måste omvärdera sin syn på EG-rätten och vara mer tillmötesgående mot en harmonisering. De kommer mista en av sina största konkurrensfördelar varav de inte kommer att ha råd med att vara passiva gällande de direkta skatterna. Att märka är att denna eventuella reglering är den första som är till det sämre för Sverige.

6 Resultatet av den felaktiga kompetensfördelningen

6.1 Bakgrund

Kompetens fördelningen på det direkta beskattningsområdet förefaller vara ett spel för gallerierna. Det är medlemsstaterna som i form av sin suveränitet skall bestämma över sina egna skatter. Faktum är att detta idag är en kliché, det är istället som framkommit EG-domstolen som påtagit sig denna roll. Orsaken till det är att harmoniseringsarbetet mot en gemensam lagstiftning inte har utmynnat i något konkret. Kommissionen har insett det viktiga i att harmonisera men rådet förefaller vara negativa. Förslagen har kommit men gått obemärkta förbi då inget intresse hos medlemsstaternas regeringar har förelegat. Det är endast på det bolagsrättsliga planet som en viss harmonisering har genomförts genom fusionsdirektivet¹¹⁶ och moder/dotterbolagsdirektivet¹¹⁷. Genom ”Lisbon strategy” hoppades man på en rejäl revidering i synsättet gällande den direkta beskattningen.¹¹⁸

Även på det nationella planet har problem uppstått då ingen harmonisering har skett. Skatteverket har genom sina styrsignaler kommit att agera både författningsdomstol och lagstiftare vilket inte är deras egentliga roll. Frågan är om både EG-domstolens och Skatteverkets nuvarande roller skall befastas eller krävs en mera lagfäst harmonisering? Det mest omdiskuterade alternativet är att alla länders skattesystem koordineras helt, ett än större ingrepp i staternas suveränitet.

6.2 EG-domstolens lagstiftningsarbete

Man skulle kunna ifrågasätta EG-domstolens inblandning då den strider mot legalitetsprincipen. Bestämmelserna om etableringsfriheten i EG-fördraget tillämpas analogt på det direkta beskattningsområdet, det finns alltså inget stöd i fördraget för att EG-domstolen skall behandla området direkt beskattning. Därmed strider EG-domstolen mot artikel 5 EG-fördraget som lyder: ”*Gemenskapen skall handla inom ramen för de befogenheter som den tilldelats och de mål som har ställts upp för den genom detta fördrag.*”

Av artikel 234 EG-fördraget framgår tydligt att domstolen skall meddela förhandsavgörande avseende bland annat tolkningen av fördraget, det står

¹¹⁶ Direktiv 90/434/EEG.

¹¹⁷ Direktiv 90/435/EEG.

¹¹⁸ Lisbon strategy också känd som Lisbon Agenda eller Lisbon Process är en handlingsplan för Europeiska Unionen. Den framställdes i Lissabon av Europeiska rådet i mars 2000. Lisbon strategy är en förbindelse mellan medlemsstaterna som säger att de skall koncentrera sig på bland annat en ekonomisk förnyelse i EU.

överhuvudtaget inget om att de skall stifta lagar. Ändock har den de facto tilldelat sig denna kompetens.

EG-domstolen får en fråga hänskjuten till sig av en medlemsstats domstol eller av kommissionen men oftast har inget vidare förarbete i EU: s institutioner skett. Till skillnad från EG-domstolen har däremot kommissionen tillgång till en skattepolitisk grupp som kan vägleda dem och se det hela ur ett ekonomiskt framtidsperspektiv. Det är således upp till de advokater som sitter i domstolen att vara experter på flera områden vilket är föga troligt att de alltid lyckas med. Att notera är också att domstolens avgörande formellt sett endast är bindande för den domstol som begärt ett förhandsavgörande. Rent i praktiken följs domarna dock av alla och är därmed prejudicerande. Andra problem med att EG-domstolens praxis är så pass prejudicerande att de påminner om lagar är handläggningstiderna. Då man inte klart vet vad som gäller inom området direkt beskattning krävs det ett snabbt svar.

I målet CILFIT så klargjordes att den nationella domstolen kan underlåta en begäran om förhandsavgörande.¹¹⁹ Den måste då finna EG-rätten så pass klar att inga tvivel finns, vidare måste domstolen vara övertygad om att andra medlemsstater är av samma åsikt. Så är ej oftast fallet varav målen kommer att hopa sig om ingen harmonisering sker utanför EG-domstolen. Ståhl och Persson Österman påpekar dock att CILFIT-målet avgjordes under en tid då EG-domstolen positionerade sig och behövde mål.¹²⁰ Under denna tidsperiod tenderade nationella domstolar att bortse från EG-praxis vilket idag inte är fallet. Fallet skall då enligt ovannämnda författare inte tolkas helt strikt.

Ytterligare aspekter på det hela är att i Sverige specifikt kan man begära ett förhandsbesked av skattemyndigheten. Krav på förutsägbarhet är viktigt inom skatterättsproblematiken. Rätten att begära förhandsbesked från EG-domstolen tillfaller dock endast domstolar, varken Skatteverket eller Skatterättsnämnden är en sådan. Ett fall måste alltså gå till Regeringsrätten för att komma upp i EG-domstolen.

Sverige kritiserar också för att lämna för få mål till EG-domstolen, Sverige har under sina första 7 år som medlem endast lämnat 12 mål till EG-domstolen.¹²¹ De svenska domstolarna måste gå från att se till den svenska lagens förarbete och syftet med lagen till att se till EG-domstolens praxis och vid tvivelaktigheter be om förhandsavgörande.

Utöver nämnda så är EG-domstolen både första och sista instans, ingen överprövning är därmed möjlig. Att inte kunna ifrågasätta deras dom förefaller som något diktatoriskt. Påpekats har att generaladvokaternas yttrande i exempelvis Marks & Spencer är en sorts ”första instans”, detta

¹¹⁹ Mål 283/81 CILFIT, 1982.

¹²⁰ Ståhl K, Persson Österman R, EG skatterätt, 2006 s 31.

¹²¹ Brokelind C, The ECJ's Case Law on Direct Taxation in Swedish Tax Courts, Skattenytt 2007 s. 38.

framgår av Lindex-målet bland annat. I detta mål använde Länsrätten sig av generaladvokat M. Poiares Maduros förslag till avgörande som grund innan målet var avgjort i EG-domstolen. Brokelind tar upp den före detta domaren i EG-domstolen Wathelets åsikt om inrättandet av en Skatterättsnämnd för alla medlemsstater.¹²² Detta skulle kunna avhjälpa det stora antalet mål som EG-domstolen har och därmed underlätta en snabb tolkning av EG-fördraget när medlemsstaterna behöver hjälp.

Kontentan av det hela är att EG-domstolen i varje specifikt fall underkänner ett visst lands skattesystem. De beskriver inte vilka andra regler som skall ersätta de fördragsstridiga reglerna i landet i fråga. Ej heller framgår hur en annan medlemsstat med ett annat skattesystem skall anpassa sig till domen, att de måste följa domen är dock ett faktum. En positiv integration måste ske där medlemsstaterna själva får lägga ramarna för den direkta beskattningen.

6.2.1 Positiv och negativ integration

Den positiva integrationen kan dessutom benämnas den positiva harmoniseringen. Ett positivt handlande som innebär att man skapar gemensamma institutioner och regler, en koordination av politiska åsikter och lagar helt enkelt. Den negativa integrationen emellertid skapas genom förbud eller genom EG-domstolens prejudicerande domar. EG-fördraget innehåller åtskilliga principer som leder till konsekvenser för den nationella skattesuveräniteten. Speciellt vid den direkta beskattningen är den negativa integrationen synbar.¹²³ Mellan dessa motsatspooler finns ett samband, en form av växelverkan enligt Terra och Wattel.¹²⁴ I princip skall medlemsstater ha möjligheten att reglera om alla de saker som inte berörs av en positiv integration. Detta är dock en sanning med viss modifikation, saken får ej beröra ett område som EU har en exklusiv rätt till att besluta om. Exempel på detta är den ordinära handeln, jordbruk och fiskefrågor.¹²⁵ Genom att åberopa de fyra friheterna har dock den negativa integrationen via EG-domstolens praxis ändå kommit att påverka frågor som inte specifikt ligger under deras kompetens. Den direkta beskattningen är på så vis inte en statlig angelägenhet längre utan integreras negativt även om det är här som en positiv integration är nödvändig. Faran är att domstolens praxis leder till en negativ integration där regler tas bort utan att ersättas av andra då saken inte behandlats i medlemsstatens egna organ. I längden är detta en ohållbar situation.

¹²² Brokelind C, Lindex-målet i sitt sammanhang, Svensk skattetidning 9/2005s. 647, Wathelet M, Direct taxation and EU law:integration or disintegration? EC Tax Review 2004-1.

¹²³ Terra B, Wattel P, European Tax Law, 2005, s. 2

¹²⁴ Terra B, Wattel P, European Tax Law, 2005, s. 22.

¹²⁵ Terra B, Wattel P, European Tax Law, 2005, s. 22.

6.2.2 Från enhällighet till kvalificerad majoritet

Harmoniseringen av skattereglerna går långsamt vilket kan förklaras med artikel 94 i EG-fördraget. Detta är ingen specifik artikel för den direkta beskattningen utan det är en allmän harmoniseringsbestämmelse. Den säger också att endast direktiv får användas för att påverka medlemsstaternas lagstiftning. Artikeln föreskriver att enhällighet krävs varav ett veto kan läggas. Detta försvårar arbetet med harmoniseringen och istället borde kvalificerad majoritet gälla. Kommissionen har flertalet gånger tagit upp detta problem och menar att man måste skilja på vilka skattefrågor det gäller.¹²⁶ Medlemsstaterna känner att deras suveränitet kan hotas vid en ändring av artikeln varav kvalificerad majoritet kan vara en idé. När det är frågan om koordinering av nationella bestämmelser som klart strider mot EG-fördraget skall kvalificerad majoritet gälla. Vid mera känsliga ändringar som funderingarna om en gemensam skattebas och olika skattesatser inom bolagsbeskattningen är fortfarande enhällighet att föredra.¹²⁷ Allt för att medlemsstaterna inte skall känna att de förlorar suveränitet till EU.

Kravet på enhällighet är en av anledningarna till att det istället för en lagstiftning med stöd av medlemsstaterna blir en slags lagstiftning i EG-domstolen. Länderna skulle därmed tjäna på att det istället blev kvalificerad majoritet.

6.3 Skatteverkets självpåtagna roll

Om ingen annan lagstiftning på området förlustutjämning sker är det Skatteverkets ställningstagande och Skatterättsnämndens förhandsbesked som kommer reglera koncernbidragen över gränserna. Skatteverkets egentliga kompetens regleras i en förordning med instruktion för Skatteverket, SFS 2003:1106. Av denna framgår att verket är en central förvaltningsmyndighet som skall meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden, samt genom allmänna råd och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet.¹²⁸

Som Ståhl framhåller i sin rapport för SIEPS var Skatteverket mycket passiv vad gällde anpassning av EG-rätten, under senare år har emellertid detta faktum omvärderats.¹²⁹ Det är till och med så att man idag kan ifrågasätta Skatteverkets kompetens på området, de är inte de som de facto är den lagstiftande församlingen. Ståhl anser att risken kan bli att lagstiftaren bakbinds av sin egen myndighet. Myndigheten arbetar på olika sätt både genom ställningstaganden och genom förhandsbesked vilka båda kommit att påverka det skatterättsliga klimatet i Sverige.

¹²⁶ KOM (2001) 260.

¹²⁷ Se vidare Ståhl K, Persson Österman R, EG skatterätt, 2006 s 24.

¹²⁸ Förordning SFS 2003:1106, med instruktion för Skatteverket, 1-2 §§.

¹²⁹ Ståhl K, Sieps 2006:8 s. 31, Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring?

Skatteverkets ställningstaganden har tagits fram i syfte att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning inom Skatteverket. Internt benämns dessa ställningstaganden för styr signaler och är endast bindande inom Skatteverket.¹³⁰ På grund av dessa styr signaler framstår idag Skatteverket mer som en konstituerande domstol än som den administrativa myndighet den en gång var. Från att huvudsakligen givit så kallade "allmänna råd" förser nu myndigheten Sverige med nästan tvingande regler. Det hela förefaller vara ett bristande intresse för att förändra lagarna hos den egentliga lagstiftarens, som utmynnat i att Skatteverket fått mera kraft i sina uttalanden.

Som Pålsson menar är syftet med styr signalerna att dels bestämma sig för en tolkning, och att därmed fylla ut rätten med svar på en oklar fråga, dels att tillse att samma uppfattning hävdas runtom i landet.¹³¹ Problemen med Skatteverkets nya ställning är att de systematiskt prövar svenska lagreglers förenlighet med EG-rätten.¹³²

Detta är ett faktum som måste tas ställning till, Sveriges lagstiftande församling förhåller sig passiva vilket leder till att Skatteverket som rent administrativt skall sköta olika skattefrågor måste få riktlinjer. Det behövs också för folket en förutsägbarhet gällande skatter då påverkan på den enskilda personen eller företaget är stort.

Vidare behöver inte Skatteverkets utökade kompetens på området direkta skatter vara en självpåtagen roll utan ett nödvändigt initiativ. Lagstiftaren gör precis det fel som medlemsstaterna själva gör inom EU, de lägger sig inte i processen utan överlåter indirekt sin kompetens till Skatteverket respektive EG-domstolen. Samma problem uppkommer därmed, den demokratiska lagstiftningen försvinner varav den enskilda individen drabbas utan att kunna påverka.

Hos Skatteverket kan också den enskilde eller den juridiska personen be om förhandsbesked, i sig är detta positivt. Problemet är bara att Skatteverket vid tvivel om tolkningen av EG-rätten inte i sin tur kan få ett förhandsavgörande av EG-domstolen. Detta måste sägas poängtera att det inte är Skatteverkets uppgift att tolka EG-rätten.

Transparensen ifråga om hur författningsprövningen går till vid nämnda myndighet är också bristfällig.¹³³ Detta kan leda till en rättsosäkerhet och risk för diskriminering då man inte kan följa ärendets gång. Som dock Pålsson framhåller är det ingen enkel uppgift för Skatteverket, de är klämda mellan å ena sidan en vag och oberäknelig EG-domstol, och å andra

¹³⁰ http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/nyheter/2007/nyheter/20070111skatteverket_sstillningstaganden4106.5.3dfca4f410f4fc63c86800013022.html

¹³¹ Pålsson R, Skatteverkets styr signaler - en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006 s. 405.

¹³² Pålsson R, Skatteverkets styr signaler - en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006 s. 417.

¹³³ Pålsson R, Skatteverkets styr signaler - en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006 s. 416.

sidan en lagstiftare som inte ens efter fem år lyckats justera IL så att den överensstämmer med EG-rätten.¹³⁴ Istället fortsätter Skatteverket genom generella uttalanden, styr signaler och Skatterättsnämnden genom enskilda ärenden och förhandsbesked att vara den styrande makten inom de svenska skatterna.

6.4 Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB, 2008

De nationella skattesystemen är anpassade efter den egna statens behov och villkor. Vid en så kallad cross-border situation kan det därmed uppkomma diskriminering och dubbelbeskattning. Vidare pekar det ökande antalet processer i nationella domstolar och i EG-domstolen på att en samordning är nödvändig. Förslag har därmed infunnit sig som innebär att de multipla skattesystemen slås ihop till ett gemensamt system.

I april 2002 inleddes en Europeisk konferens om företagsbeskattning.¹³⁵ Kommissionens idé om att kombinera en försöksordning om en gemensam konsoliderad skattebas med Europabolagen diskuterades. En tillämpning av ett system på en begränsad kontrollerad företagsform kunde ge positiva praktiska erfarenheter. Den efterföljande debatten om Europabolagen var ganska kritisk.¹³⁶ En del ansåg att valet av att inkorporera dessa bolag i försöksordningen var godtyckligt. Viss diskriminering kunde också bli fallet för de företag som inte på ett enkelt sätt kunde bli Europabolag. Fördelarna är dock att en del frågor behandlas lika för både Europabolag som andra bolag. Man kan se Europabolaget som en sorts prototyp på ett företag som kommer under en gemensam konsoliderad skattebas.

Det finns argument både för och emot en gemensam konsoliderad skattebas men det viktigaste förefaller vara EU:s förmåga att inkludera externa effekter då skatterna diskuteras. Om varje land var för sig skall bestämma ser man bara inom de nationella gränserna, detta kan leda till en urholkning av andra länders skattebaser vilket i det stora hela vore katastrofalt. Hela världsekonomin måste också tas hänsyn till, EU skall vara konkurrenskraftigt gentemot resten av världen. Lászlo Kovács, EU:s kommissionär med ansvar för skatte- och tullfrågor uttryckte sig enligt följande: *"Discrimination and double taxation prevent individuals or business from reaping the full benefits of the Internal Market and undermine the EU's competitiveness. There is an urgent need to improve coordination of national tax rules to allow them to interact more coherently."*

Kovács är alltså övertygad om att en koordination av skattesystemen kommer att hjälpa medlemsstaterna att förebygga skatteflykt och missbruk

¹³⁴ Pahlsson R, Skatteverkets styr signaler - en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006 s. 417.

¹³⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/conferences_events/article_1281_en.htm, 070617.

¹³⁶ KOM(2003) 720 s 27.

och därmed inte urholka sina skattebaser. Kommissionen har vidare förklarat att de år 2008 skall presentera ett fullgott förslag till en gemensam konsoliderad skattebas.¹³⁷ Denna skall endast appliceras på företag som självmant valt och uttalat sig för den. Kommissionen påpekar vidare att detta initiativ inte skall ersätta existerande nationella lagar. Istället skall den förbättra systemens funktion och koordination gentemot varandra.¹³⁸

I nuläget finns det 27 stycken olika skattesystem inom EU, kommissionären Kovács är av åsikten att alla utom fem är entusiastiska inför förslaget om CCCTB.¹³⁹ Dessa fem är Irland, Storbritannien, Estland, Slovakien och Slovenien. Enhällighet är som framgått en förutsättning för att harmonisera den direkta beskattningen. Kovács har därför föreslagit att man kan börja använda CCCTB om mer än 1/3 av medlemsstaterna vill delta samt att de andra kan välja att ansluta sig senare. Vidare anför han att de 27 skattesystemen kommer att reduceras till 6 stycken, varav 1 för de som är positiva och 5 stycken för de som ej vill ändra i systemen. Möjligheten att behålla det nationella skattesystemet skall finnas om ett företag inte verkar över gränserna, en frivillighet finnes därmed.

För att uppnå medlemsstaternas godkännande och därmed uppnå målet måste "harmonisering" vara ledordet sida vid sida med en reduktion av skattebaser. Det är en politiskt känslig fråga som skall diskuteras och kanske försvinna från medlemsstaternas kompetens, följaktligen måste de därmed vara delaktiga för att CCCTB skall kunna införas. Risken med CCCTB kan vara en slags diskriminering av de stater som inte kommer att anta systemet, kapital riskerar att investeras endast i länder med CCCTB.

6.5 Kommentar

Huvudinnehållet i det hela är att Skatteverket är en myndighet som skall verka lagenligt. EG-domstolens praxis är lag i Sverige, Skatteverket måste då följa denna praxis. Detta innebär att Skatteverket går tvärtemot den svenska lagens bokstav. Skatteverket grundar därmed sin behörighet på EG-domstolen, som i sin tur har en bristande behörighet då direkta skatter ligger utanför deras kompetens område. Det hela har resulterat i en ond cirkel av felaktig kompetensfördelning. De facto agerar både EG-domstolen och Skatteverket utanför sin kompetens beroende på bristen av harmonisering.

Man märker tydligt Sveriges rädsla för EU: s makt, väljer Sverige och de andra staterna att inte lägga sig i nu kommer de att bindas av beslut som tas av organ som egentligen inte har den yttersta kompetensen.

Som dock framgått är de svenska domstolarna och skattemyndigheten idag positivt inställda till EG-rätten och väljer i många fall att åsidosätta nationella regler som strider mot EG-fördraget. Sammanfattningsvis är dock

¹³⁷ Också benämnd CCCTB, common consolidated corporate tax base.

¹³⁸ IP/06/1827, Bryssel 061219, Direct taxation: The European Commission proposes an EU co-ordinated approach of national direct tax systems.

¹³⁹ Murphy G, EU tax policy-Commission has 'no ambition' to harmonise corporate tax, Accountancy Ireland, april 2006, vol.38, nr.2, s. 81-82.

de svenska instanserna lite för påverkbara i nuläget, man kan dock fråga sig om de har något annat val då inga andra källor finns att tillgå då ingen harmonisering skett av de direkta skatterna.

EG-domstolen å sin sida är som sagt ingalunda en domstol inriktad på skatterättsliga frågeställningar vilket kan leda till felaktiga tolkningar av komplicerade skattemål. Skall domstolen fortsätta agera lagstiftare krävs ökade kunskaper med en eventuell expertgrupp inom området skatter samt en effektivisering av handläggningstiderna. Tanken om en eventuell "Skatterättsnämnd" för EU är också en idé. Även om generaladvokatens förslag ses som en första instans av vissa skulle denna då lagfästa institution ge mera kraft och förutsägbarhet.

Både EG-domstolen och det svenska Skatteverket borde återgå till att agera domstol respektive administrativ myndighet och inte lagstiftare, i varje fall om de inte skall gå utanför sin egentliga kompetens. Alternativet för EG-domstolen är att deras kompetens gällande de direkta skatterna utvidgas och att det kanske i slutändan utmynnar i en gemensam konsoliderad skattebas för EU. Det förefaller idag vara den slutgiltiga lösningen för kompetensfördelningen inom både EG-domstolen och den svenska Skattemyndigheten. För att det hela skall falla väl ut krävs dock ett intensifierat samarbete med medlemsstaterna och en vilja att mista kompetens med målet om en totalt öppen inre marknad.

7 Avslutande kommentarer

Medlemsstaterna har skapat sin egen skatterätt, de väljer vad som skall beskattas och med vilka skattesatser. De har anpassat sin skatterätt till landets behov men kanske inte till företagens bästa. Problemet uppkommer när de sedan inte får utöva sin skatterätt, resultatet blir brist på förutsägelse och en ökad rättsosäkerhet. Om harmoniseringen hade varit lika effektiv som EG-domstolen och det svenska Skatteverket i sin vilja att uppnå resultat hade vi inte befunnit oss i detta katastrofala läge.

Av ovanstående behandling av ämnet framgår att medlemsstaterna medvetet eller omedvetet har förlorat sin kompetens till främst EG-domstolen. För att kunna påverka mera så skulle jag förorda en mera reglerad kompetensfördelning i frågan. Både den politiskt valda riksdagen i Sverige och ministerrådet i EU har valt att anamma en ”låt gå filosofi” gällande de direkta skatterna. Samtidigt är skatter en viktig politisk fråga för respektive länders politiska partier, att förlora denna kompetens vore katastrofalt enligt vissa. Denna rädsla har idag resulterat i att både EG-domstolen och Skatteverket idag lagstiftar istället för ministerrådet på förslag från kommissionen och regeringen på förslag från riksdagen. Om ländernas politiska makthavare valt att reagera tidigare hade de antagligen kunna ha varit med och påverka. Istället står de inför att vara tvungna att följa Marks & Spencer eller mer konkret för Sveriges del diverse förhandsbesked och styr signaler från Skatteverket.

En fråga som kräver snabbare beslut och som inte omedelbart gör att staterna förlorar sin skatterättsliga suveränitet är en reglering om förlustutjämning över gränserna. I nuläget är denna reglering något nyckfull. Genom Marks & Spencer ansåg man att koncernbidrag i vertikalt neråtgående riktning var under vissa förutsättningar godkänt. I Oy Esabs förslag till avgörande blev inte koncernbidrag i vertikalt uppåtgående riktning godkända. Enda skälet till denna utgång var att omständigheterna var något avvikande i fallen, olika yttre faktorer ledde till att koncernbidrag i ena riktningen var ok men inte i andra. Ingen mer förklaring gavs varav det hela som sagt förefaller högst godtyckligt.

Kontentan är att en ändring måste ske, EU skulle kunna på basis av artikel 94 eller om endast kvalificerad majoritet kan uppbådas med hjälp av artikel 96 anta ett direktiv. Ett direktiv om förlustutjämning innebär att medlemsstaterna själva implementerar detta direktiv i den mån de kan på grund av deras nuvarande systems uppbyggnad. Det positiva med direktiv är att de enligt artikel 249 EG-fördraget är bindande endast med avseende på det resultat som skall uppnås, de nationella myndigheterna får som sagt bestämma form och tillvägagångssätt vilket leder till en större påverkan än det nuvarande systemet med en enhällig EG-domstol. Problemet idag med att skatteregler underkänns av EG-domstolen och sedan inte ersätts försvinner med direktiv valet. Ett direktiv är inte så allmänt hållet som EG-

fördraget utan oftast finns det fler lösningar att tillgå, vilket är mycket positivt.¹⁴⁰ Vidare skulle man kunna förorda en ändring av kravet på enhällighet det vill säga godta kvalificerad majoritet för att på så sätt påskynda harmoniseringen.

Ett annat alternativ är att ministerrådet har en generell utfyllande restkompetens med stöd av artikel 308. Om en åtgärd från gemenskapens sida visar sig vara nödvändig för att förverkliga gemenskapens mål och om EG-fördraget inte innehåller de nödvändiga befogenheterna kan rådet på förslag från kommissionen och med ett enhälligt beslut vidta nödvändiga åtgärder. Exempelvis skulle de kunna besluta om en utökning av EG-domstolens nuvarande kompetens även om detta i sig inte kan rekommenderas.

Precis som det för varor finns ett diskrimineringsförbud i artikel 90 EG-fördraget borde det finnas detsamma för de övriga friheterna. Idag är det inte bara varor som förflyttas över gränserna utan även företag, medborgare, kapital och tjänster. Världen är inne i en fas där alla gränser suddas ut varav ett entydigt förbud i fördragstexten mot diskriminerande beskattning vore den ultimata lösningen.¹⁴¹

Problemet kvarstår dock med risken för en generell förlustutjämning. Om skattesystemen inte är koordinerade kan man inte heller förvänta sig att medlemsstaterna skall följa EG-domstolens mål där en stat med ett generösare system för utjämning är svarande. Man skulle kunna tänka sig ett system där förlustutjämning får ske de första åren under ett utländskt dotterbolags livstid. Incitament behövs för att starta nya företag i utlandet, att de går med förlust i början är vanligt varav någon form av skatterättslig lösning borde underlätta detta nyetablerande. Att ge koncernbidrag/få göra koncernavdrag förefaller som en ultimata lösning för att öka företagandet, i vilket fall borde denna möjlighet som sagt ges under de första åren av dotterbolagets levnad.

I endera fallen måste Kommissionen i nuläget arbeta med hur EG-domstolens allt rikligare praxis angående den direkta beskattningen skall hanteras på det nationella planet. De borde lägga upp riktlinjer för medlemsstaterna så att dessa slipper famla i mörkret bland reglerna.

EG-domstolen kan ej heller reglera förhållandet till icke-medlemsstater då dessa frågor inte faller inom gemenskapens tillämpningsområde. Problemet kan bli att vissa nationella lagar gäller dessa stater utanför unionen medan EG-domstolen har prejudicerande domar som anser dessa lagar vara fördragsstridiga. Ett lands rättsystem måste vara enhetligt och förutsebart vilket inte kan bli fallet om landet behandlar länder olika. Självklart är det dock så att EU de facto är en union och vissa skillnader i lagar i förhållande till icke-medlemsstater är nödvändiga men ej alltid av godo.

¹⁴⁰ Se Ståhls resonemang, Ståhl K, Sieps 2006:8 s. 35, Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring?

¹⁴¹ Se vidare i manuskript till Pelin L, 2007, Direkta skatter och EG-rätten.

Ytterligare steg mot en harmonisering är att inom förvaltningsprocessen alltså inom Länsrätten, Kammarrätten och Regeringsrätten tillåta en vilandeförklaring av mål för att invänta både egna förhandsbesked och andra medlemsstaters förhandsbesked i EG-domstolen. Detta skulle leda till att mera bestående domar skulle skapas där en tydlig koppling till EG-domstolen syns. Problemet är dock de långa väntetiderna i EG-domstolen vilket skulle kunna underlättas med införandet av en ”Skatterättsnämnd” som första instans innan EG-domstolen.

Möjligheten för de enskilda medlemsstaterna att fortsätta bedriva en självständig finanspolitik i takt med den ökade integrationen på EU-nivå måste också beaktas. De är denna politik som de flesta partier hänger upp det mesta av sina partiprogram på och frågan är vad som händer om denna del av politiken försvinner. Jordbruks, fiske och miljöfrågor ligger redan under EU:s kompetens varav områden som ligger under staternas suveränitet markant skulle minska om även skatterna skulle regleras av EU.

Att Sverige då den dag kommer kan åberopa rättfärdigande grunder för sina diskriminerande regler om förlustutjämning står klart. Faktum är dock att dessa grunder idag inte är lika förmånliga för staten som vill bli rättfärdigad som de var förr. Ett ofta åberopat argument för inskränkning var ”skattesystemets inre sammanhang” som idag inte är lika preciserat till en medlemsstat.¹⁴² Revideringen av denna grund synes beror på EU:s mål, en gemensam inre marknad. Själva rättfärdigande grunden förefaller idag utgöra ett argument tvärt emot vad den stod för innan. Man skall se till att skattesystemets inre sammanhang inom unionen tillfredsställes, vägen mot en gemensam konsoliderad skattebas är tydlig. Ytterligare aspekter på om Sveriges koncernbidragsregler kommer att vara fördragsstridiga är Oy Esabs förslag till avgörande. Detta visade på att värnandet om den egna beskattningsrätten var ett tungt argument för att slippa ändra i det fallet de finska koncernbidragsreglerna.

Sveriges partier kommer förhoppningsvis ändå vilja skapa en möjlighet till utjämning trots förluster av skatter och problemen med generell förlustutjämning. En ökad handel och nyetablering kommer att överväga skatteförlusten.

År 2008 kommer CCTB vara en verklighet, EU är nära en skatteunion, frågan återstår om länderna godtar denna eller inte. De facto skall Europeiska unionen vara ett samarbete mellan länderna, om de väljer att inte ta initiativ i frågor försvinner själva grundtanken med unionen.

¹⁴² Lindström-Ihre, Ett svenskt perspektiv på gränsöverskridande förlustutjämning, Skattenytt 2004 s. 316.

Källförteckning

Författningar

EG-fördraget

IL – Inkomstskattelagen, SFS 1999:1229

ICTA- 1988 års Income and Corporation Tax Act, Storbritannien

Verotuksessa konserniavustuksetta annettu laki, nr 825/1986, lag om koncernbidrag vid beskattningen, Finland

SFS 2004:575, lag om europabolag

Förarbeten

Prop. 2000/2001 s. 22, anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.

Direktiv

Direktiv 77/799/EEG

Direktiv 90/434/EEG

Direktiv 90/435/EEG

Förordningar

Rådets förordning (EG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen.

Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag.

Förordning SFS 2003:1106, med instruktion för Skatteverket.

Rättspraxis

Svenska rättsfall

NJA 2002 s. 75

Mål 2277-2280-05, mål 652-04 och mål 438-05, Lindex mot Skatteverket, Länsrätten i Vänersborg.

EG-rättslig praxis

Mål C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbH mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel. REG 1970, ECR 1125.

Mål C-283/81, CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità. REG 1982, ECR 3415.

Mål C-204/90, Bachmann mot Belgien, REG 1992, s. I-249.

Mål C-118/96, Safir mot skattemyndigheten i Dalarnas län, REG 1998, s. I-1897.

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

Mål C-441/99, Riksskatteverket mot Soghra Gharehveran. REG 1999.

Mål C-319/02, Manninen mot den finska Keskusverolautakunta (centralskattenämnden), REG 2004, s. I-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, mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).

Förslag till avgörande av Generaladvokaten Juliane Kokott, föredraget den 12 september 2006, mål C-231/05, Oy Esab mot Keskusverolautakunta (centralskattenämnden).

Litteratur

Bernitz U, Kjellgren A, Europarättens grunder, 2:a uppl. 2002, Stockholm, Norstedts juridik.

Melin M, Schäder G, EU:s konstitution-maktfördelningen mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna, 2001, Stockholm, Norstedts juridik.

Moëll C, Proportionalitetsprincipen i skatterätt, 2003, Lund, Juristförlaget.

Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 4:e uppl. 2006, Lund, Prose Design & Grafik.

Ståhl K, Persson Österman R, EG skatterätt, 2:a uppl. 2006, Uppsala, Iustus Förlag AB.

Terra B, Wattel P, European Tax Law, 4d edition 2005, The Hague, Kluwer Law International.

Artiklar

Barenfeldt J, Marks & Spencer-rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU, Svensk skattetidning, 1/2006.

Brokelind C, Lindex-målet i sitt sammanhang, Svensk skattetidning, 9/2005.

Brokelind C, Lindex-målet, fortsättning och slut? Svensk skattetidning, 9/2006.

Brokelind C, The ECJ's Case Law on Direct Taxation in Swedish Tax Courts, Skattenytt 2007.

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

Europeiska unionens officiella tidning nr C 193, 06/08/2005 s. 0017.

IBFD Tax News Services 2006, nr. 41, 25 September.

Lindström-Ihre L, Nilsson A, Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer-några synpunkter på Skatteverkets tolkning av domen, Skattenytt 2006.

Lindström-Ihre, Ett svenskt perspektiv på gränsöverskridande förlustutjämnning, Skattenytt 2004.

Murphy G, EU tax policy-Commission has 'no ambition' to harmonise corporate tax, Accountancy Ireland, April 2006, vol.38, no.2.

Murphy G, Genuine tax planning ok in Europe? a review of two recent ECJ cases, Accountancy Ireland, February 2006, vol. 38, no.1.

Pelin L, Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, Skattenytt, 2006, nr. 7-8.

Pelin L, manuskript till Direkta skatter och EG-rätten, 2007.

Påhlsson R, Skatteverkets styrsignaler-en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006.

Ståhl K, Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring? SIEPS-rapport, 2006:8.

Wathelet M, Direct taxation and EU law:integration or disintegration? EC Tax Review 2004-1.

Meddelande

Pressmeddelande nr 107/05 CURIA, Luxembourg 13 dec. 2005, mål C-446/03, www.curia.europa.eu.

IP/06/1827, Bryssel 061219, Direct taxation: The European Commission proposes an EU co-ordinated approach of national direct tax systems.

Annual review and summary financial statement 2006, Marks & Spencer.

KOM (1990) 595 slutlig.

KOM (2001) 260.

KOM (2003) 726 slutlig.

Elektronisk skrift

www.skatteverket.se/http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/nyheter/2007/nyheter/20070111skatteverketsstallningstaganden4106.5.3dfca4f410f4fc63c86800013022.html, 070617, access.

www.di.se, 051214. Nuder, Pär, Finansminister Pär Nuder kommenterar EG-domstolens dom i Marks & Spencer-målet.

www.di.se, 060328. "Lindex hotas av mångmiljonsmäll."

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/conferences_events/article_1281_en.htm, 070617, access.