



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Carl Westgren

Fiskal suveränitet i EU – i ljuset av  
Marks & Spencer

Examensarbete  
20 poäng

Christina Moëll

Skatterätt, EG-rätt

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>2</b>
<b>1. INLEDNING</b>	<b>3</b>
1.1 Bakgrund	3
1.2 Problemformulering	6
1.3 Syfte	7
1.4 Avgränsingar och perspektiv	8
<b>2 EMPIRI</b>	<b>9</b>
2.1 Rättsfall	9
Avoir Fiscal	9
Bachmann	10
Schumacker	11
Futura Participations	13
ICI Imperial Chemical Industries	15
X AB & Y AB	16
Lankhorst-Hohorst	18
Bosal Holding	19
Manninen	21
Marks & Spencer	23
<b>3 SAMMANFATTNING AV RÄTTSLÄGET</b>	<b>27</b>
3.1 Allmänt	27
Fram till domen i Marks & Spencer	27
Marks & Spencer	28
Två sidor av samma mynt – Skattekoherens	28
Faran för dubbel användning av förluster	29
Risken för skatteundandragande	30
Slutsatser angående målet Marks & Spencer	30
3.2 Svenskt perspektiv	30
3.3 EG-rättsliga problemområden	33
Territorialitetsprincipen	33
Den interna koherensen	35
Etableringsfriheten	36
Dotterbolag och fasta driftställen	37
<b>4 ANALYS OCH SLUTSATSER</b>	<b>39</b>
4.1 Analys	39

Utvecklingen fram till Marks & Spencer	39
Efter Marks & Spencer	40
<b>4.2 Slutsatser</b>	<b>41</b>
Allmänna slutsatser	41
Effekter för den direkta beskattningen i Sverige	43
<b>BILAGA A</b>	<b>45</b>
Översikt över koncernbeskattning och förlustöverföringsmöjligheterna i EGs medlemsstater	45
<b>5 KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>46</b>
<b>6 RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>49</b>

# Sammanfattning

Ursprunget till Europeiska Unionen står att finna i en vilja att bibehålla fred i Europa. För att unionen ska fortleva och stärkas har man bestämt att upprätta en gemensam marknad för att på så sätt skapa ömsesidiga behov mellan unionens medlemsstater. En gemensam marknad kräver fri rörlighet för varor, kapital och tjänster. Dessa friheter har man kommit överens om i och med Romfördraget. Friheterna kan emellertid hamna i konflikt med enskilda staters intressen, deras *fiskala suveränitet*.

En av de grundläggande friheterna utgörs av *etableringsfriheten*. Innebörden av denna i Romfördraget reglerade frihet är att medborgare i Unionen fritt ska få etablera verksamheter var som helst inom unionen. Mot denna etableringsfrihet står dock ett stadgande om att medlemsstater under vissa utomordentliga omständigheter får inskränka *etableringsfriheten*.

Genom en rad rättsfall som inleddes med målet *avoir fiscal* har EG-domstolen återkommande prövat om hinder, vilka enskilda stater haft mot *etableringsfriheten*, varit berättigade. I de allra flesta fall har EG-domstolen förkastat medlemsstaternas argumentation och därmed tvingat dem att ge avkall på sin *fiskala suveränitet* till förmån för *etableringsfriheten*.

Nyligen har målet *Marks & Spencer* avgjorts. Många bedömare förväntade sig till att detta mål en gång för alla skulle leda till att EG-domstolen öppnade upp den gemensamma marknaden för fria etableringar utan större inskränkningar gällande skattemässig utjämning mellan olika medlemstater. Så blev emellertid inte fallet. Domen i målet är diskutabel och kan ses som ett brott mot en sedan 1986 pågående utveckling på den direkta beskattningens område i EU.

Innebörden av domen i målet *Marks & Spencer* är svårtolkad. I anledning av detta finns det utrymme för spekulationer om det rådande rättsläget och det är nu klart att fler mål i området kommer att avgöras. Närmast liggande är ett mål där de finska koncernbeskattningsreglerna prövas, *Oy Esab*.

# Förkortningar

BV	Besloten vennootschap
CFC	Controlled foreign corporation
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EG-fördraget	Romfördraget, konsoliderad version om upprättandet av Europeiska gemenskapen
EKSG	Europeiska kol och stål gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EURATOM	The European Atomic Energy Community
GMBH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1. Inledning

*Detta kapitel är ämnat att ge läsaren bakgrund till problematiken för att sedan skapa en fokus på huvudfrågan. För att åstadkomma detta inleds uppsatsen med en historisk exposé med en genomgång av relevanta händelser fram till idag. Härfter kommer problemet avgränsas och syftet klarläggas.*

## 1.1 Bakgrund

Grunden till Europeiska Unionen (EU) lades i och med att Parisavtalet skrevs under 1951 och EKSG skapades.<sup>1</sup> Sex år tidigare hade andra världskriget tagit slut. Kriget hade fått enorma konsekvenser och det tog troligtvis tid innan dåtidens samhällen förstod innebörden av dessa. Människan hade lärt sig att tillverka massförstörelsevapen, tillräckliga för att förintna hela mänskligheten. Detta var ett helt nytt fenomen för mänskligheten, tidigare känt bara genom domedagsprofetior i religioner.

Europa är ett etniskt och kulturellt komplext område med en lång tradition av många små självstyrande stater. Under lång tid i historien styrdes dessa av mer eller mindre enväldiga suveräner i form av furstar av olika rang. Sedan urminnes tider hade dessa suveräner och därmed deras folk ständigt bedrivit olika mer eller mindre omfattande krig mot varandra. I och med den tekniska utvecklingen kom detta på 1800-talet även att omfatta stora delar av övriga världen genom imperialism och därpå följande kolonialism. Denna utveckling kulminerade i och med första världskriget. Efter nämnda krig, tillika humanitära katastrof, insåg mänskligheten att något hade hänt. Trots det reagerade man på traditionellt sätt och bestraffade förlorarna av kriget med traditionella medel, landavträdelser, skadestånd och allmän nationell förödmjukelse.

Efter första världskriget ändrades naturen på suveränerna i flera betydelsefulla europeiska stater. Suveränen som tidigare oftast utgjorts av en monark med långtgående enskilda maktbefogenheter byttes i flera länder ut mot folkvalda representanter. I andra länder beskars monarkernas enskilda maktbefogenheter eller avstod monarkerna hädanefter ifrån att utnyttja dessa. Begreppet suverän kom härmed att något förskjutas från sin ursprungliga betydelse som illustreras av den franske Kungen Ludvig XIV:s uttalande "l'etat, c'est moi"<sup>2</sup>, till att staten och därmed suveränen istället utgjordes av den folkvalda församling som de facto ledde landet. Förutom denna mycket betydelsefulla förändring kom suveränens makt att i många fall minska. Minskningen skedde genom att man med hjälp av

---

<sup>1</sup> [http://en.wikipedia.org/wiki/European\\_Coal\\_and\\_Steel\\_community](http://en.wikipedia.org/wiki/European_Coal_and_Steel_community)

<sup>2</sup> Översättning från franska: Staten, det är jag.

internationella konventioner sökte komma överens om hur suveräner fick agera i vissa fall, i synnerhet när det gällde krig. Det var i ljuset av detta som världens första globala organisation för dylika frågor skapades, Nationernas Förbund.<sup>3</sup> Utvecklingen medförde att suveränens natur förändrades såtillvida att många av de rättigheter som ofta genom konstitutioner tillkom suveräner att agera radikalt och självsvåldigt i många fall, som till exempel att ”förklara krig och sluta fred”, ej längre accepterades.

Efter andra världskriget och Nationernas förbunds sammanbrott hade så sent omsider mänskligheten funnit att krig såsom de tidigare genomförts ej längre var acceptabla. Man återskapade härför en global organisation för konflikthantering genom Förenta nationerna.<sup>4</sup> I Europa, där båda världskrigen startat ansåg man emellertid att det krävdes samarbetade av mer tvingande och kontrollerande natur. Man ansåg att för att uppnå detta krävdes samarbete i en ny mera integrerande form. Samarbetet skulle bygga på överstatlighet istället för vad som annars var och är gängse, mellanstatlighet. Med anledning av detta skapade man 1957 Romfördraget.<sup>5</sup>

Överstatlighet var förvisso inte ett helt nytt fenomen i Europas historia. Det mest betydande, i historien näraliggande exemplet, det Tysk-romerska kejsarriket byggde också på överstatlighet, med den betydande skillnaden att medlemsstaterna ofta blev mer eller mindre tvingade in i unionen. EU, som det ser ut idag, äger inga egentliga påtryckningsmedel utan bygger på medlemsstaternas vilja att komma överens och frivilligt avstå suveränitet. Den enda egentliga andra bindning som existerar är att medlemsstaternas ekonomier anpassat sig efter den fria Europeiska marknaden och att deras ekonomier, åtminstone gäller det för de små länderna, torde lida av en bristande tillgänglighet till de övriga ländernas marknader.<sup>6</sup> Överstatligheten innebär att staten ger avkall på några av sina annars suveräna rättigheter till förmån för ett överstatligt organ. På detta sätt kom de ursprungliga EU-länderna att först genom EKSG och så småningom genom Romfördraget att överlämna frågor som rörde faktorer som ansågs speciellt känsliga till de överstatliga organ som kom att utgöra EU:s maktorgan, det vill säga främst domstolen, kommissionen och ministerrådet.

Från det att grundstenen till det som idag är EU lades, har successivt allt fler områden kommit att falla in under de pelare som omfattas av överstatligheten. I takt med att samarbetet har tilltagit och övergått från att vara ett samarbete till en gemenskap och vidare till en union har motsvarande inskränkningar i medlemstaternas suveränitet successivt också skett. Vanligtvis har dessa inskränkningar passerat obemärkt förbi, men understundom har de orsakat reaktioner hos enskilda medlemstaters befolkning. Exempel på sådana reaktioner syntes vid de relativt nyligen genomförda voteringarna om gemensam valuta och voteringarna om en

---

<sup>3</sup> [http://en.wikipedia.org/wiki/League\\_of\\_Nations](http://en.wikipedia.org/wiki/League_of_Nations)

<sup>4</sup> <http://en.wikipedia.org/wiki/Un>

<sup>5</sup> [http://en.wikipedia.org/wiki/Treaty\\_of\\_Rome%2C\\_1957](http://en.wikipedia.org/wiki/Treaty_of_Rome%2C_1957)

<sup>6</sup> Kommissionen kan visserligen dela ut böter till medlemsstater, men detta har visat sig tämligen verkningslöst.

gemensam konstitution. Det som främst varit vägledande i samband med att EU:s kompetens ökat är etablerandet av den fria interna marknaden. Etablerandet av den fria marknaden är en pågående process som redan lett till en rad reformer.

Ett av den sista tidens mest känsliga ämnen rör frågan om staternas rätt till beskattning av sig själva. Att frågan om beskattning är särskilt känslig är naturligt. Förutom att beskattningen utgör grunden för den verksamhet som den enskilda staten vill ägna sig åt, är den dessutom nyckeln till den sociala utjämning, som efter andra världskriget varit särskilt populär i Europa. Traditionellt sett har beskattningen ansetts ligga inom den suveräna statens kompetens, vilket EG-domstolen ofta varit noga med att påpeka.<sup>7</sup> Inom skatteområdet i EG är suveräniteten nära sammankopplad med den så kallade territorialitetsprincipen, vilken kommer att behandlas mer ingående i kapitel 2.4.1. På senare tid har det emellertid blivit uppenbart att de nationella skattesystemen kan anses verka hämmande på den grundläggande tanken om den fria marknaden på ett sådant sätt att EG-domstolen inte kunnat acceptera det. Problemet med skatternas hämmande av den fria marknaden blev först uppenbart beträffande de indirekta skatterna.<sup>8</sup> Detta ledde också fram till EG:s skatteharmoniserande direktiv om mervärdesskatter, varav det första trädde i kraft redan 1967.<sup>9</sup>

När EG-domstolen underkänt nationella skattereglers förenlighet med EG-rätten har detta på ett direkt sätt påverkat medlemsstaternas suveränitet. Man har tvingats efterleva EG-domstolens praxis. Inskränkningarna i medlemsstaternas fiskala suveränitet har hittills i stort sett skett med medlemsstaternas konkludenta medgivande. Man kan emellertid tänka sig en situation då inskränkningar i den fiskala suveräniteten leder till att de demokratiskt valda nationella regeringarnas frihet att genomföra politiska program inskränks i sådan omfattning att det verkar störande för de lokala regeringarnas frihetsvana. I detta läge ställs EU:s syfte på sin spets. Meningarna bland ländernas styrande och medborgare synes vara delade om huruvida det ursprungliga syftet med EU ska få stå över lokala regeringars ambitioner att genomföra vad de upplever som nationella förbättringar.

Utvecklingen mot en harmonisering även på de direkta skatternas område tog sin egentliga början 1986 då målet *avoir fiscal*<sup>10</sup> avgjordes. Detta mål utgjorde ett startskott för en rad av prövningar av direkta skatter som fortsatt till vår samtid och som ser ut att fortsätta vidare. Målet kommer tillsammans med ett antal andra mål som berör utvecklingen inom den direkta beskattningen att kommenteras i kapitel 2.

Under våren 2005 meddelade EG-domstolen dom i målet mellan Brittiska skattemyndigheten, Her Majesty's Inspector for Taxes, och Mark & Spencer

---

<sup>7</sup> Se till exempel EG-domstolen, Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, paragraf 26.

<sup>8</sup> Ståhl K, Österman P R, *EG-skatte rätt* s. 165 f..

<sup>9</sup> Direktiv 67/227/EEG.

<sup>10</sup> EG-domstolen, Mål C-270/83 *avoir fiscal*.



Plc.<sup>11</sup> Målet, som kommer att diskuteras mer ingående nedan, rör huruvida ett moderbolag hemmahörande i ett EU-land ska kunna göra förlustavdrag för verksamheter bedrivna vid ett fast driftställe i ett annat EU-land utan att motsvarande intäkter skulle tas upp till beskattning i moderbolagets hemland. Målet syntes kunna få betydande konsekvenser för flera länders nationella skattesystem, däribland Sveriges.

För Sveriges del har särskilt reglerna om koncernbidrag diskuterats. De svenska reglerna som gör det möjligt med resultatutjämning inom en koncern i Sverige skulle kunna anses påverkade av utfallet av domen. Om så inte är fallet tycks det ändå vara diskutabelt huruvida de svenska reglerna kan accepteras på den gemensamma marknaden. Frågan är av viktig principiell betydelse då konsekvensen av en öppning för förlustutjämning/vinst disponering över landsgränserna skulle kunna få till konsekvens att betydande delar av skattebasen flyttar till det skattemässigt förmånligaste medlemslandet vilket i sin tur kan komma att leda till så kallad negativ skattekonkurrens. En dylik utveckling kommer under alla förhållanden att verka menande för den svenska inhemska ekonomin, då de svenska bolagsskatterna inte tillhör de lägsta i EU.<sup>12</sup>

Konsekvenserna av en ovan beskriven fiskal utveckling är svåröverblickade. Kanske har EU uppnått ett sådant mognadsstadium att man borde blicka över Atlanten för att studera ett federalt skattesystem. Detta är politiskt svårt att genomföra och skattetekniskt komplicerat.

## 1.2 Problemformulering

Medlemsstaterna i Europeiska unionen har genom Romfördraget<sup>13</sup> fattat beslut om att skapa en gemensam marknad. Fördraget syftar till att öka integrationen och att minska svårigheterna för handel på den gemensamma marknaden.<sup>14</sup> Att en integration av marknaden medför inskränkningar i de enskilda staternas suveränitet får anses vara något som samtliga stater insett och medgivit vid sitt frivilliga inträde i unionen. Att innebörden av staternas suveränitet genomgår en förändring som pågått åtminstone sedan slutet av första världskriget får också anses som klarlagt.

Det som är diskutabelt är hur långt det medgivande av inskränkning i suveräniteten som staterna gett sträcker sig och kan komma att sträcka sig. Genom en rad hittills accepterade domar i EG-domstolen har det visat sig att medlemsstaterna är beredda att medge inskränkningar i den fiskala suveräniteten. I nuläget har man kommit till vad som tycks vara en kritisk gräns där domstolens beslut kan komma att tvinga fram en integration som

---

<sup>11</sup> EG-domstolen, Mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>12</sup> Se kapitel 2.2.2.

<sup>13</sup> Romfördraget artikel 2.

<sup>14</sup> Romfördraget artikel 3.

kan medföra stora konsekvenser för de enskilda medlemsstaternas direkta skattepolitik

Den regel inom EG-rätten som har haft störst, och troligtvis även fortsättningsvis kommer att få störst inverkan på staternas suveräna beskattningsrätt, är EG-fördragets artikel 43, vilken behandlar etableringsfriheten. Det är också detta lagrum som haft en central roll i en rad förhandsavgöranden som domstolen meddelat. Mot denna artikel som syftar till att undanröja hinder för den fria rörligheten, ställs EG-fördragets artikel 46. Med stöd av artikel 46 tillåts hinder mot etableringsfriheten som grundas på ”hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa”.

Den fråga som främst ska utredas i denna uppsats, är utvecklingen fram till det rättsläge beträffande direkt beskattningen i EU där vi befinner oss idag. I samband med den genomgång som leder fram till dagsläget ska uppsatsen försöka beskriva konsekvenserna av de hittills genomförda inskränkningarna i den fiskala suveräniteten. För att åstadkomma detta granskar uppsatsen de argument som medlemsstaterna använt för att försöka berättiga inskränkningar i etableringsfriheten och hur EG-domstolen ställt sig till dessa.

I sammanhanget ska uppsatsen särskilt fokusera på att utreda konsekvenserna av det nyligen fällda avgörandet i målet *Marks & Spencer*. I anledning av denna dom ska fokus särskilt tas på om målet innebär en kursändring från tidigare domar på samma område och om det då kan innebära att EG-domstolen omvärderat de argument på vilka medlemsstaterna försökt att motivera inskränkningar i etableringsfrihet, det vill säga försökt att bibehålla sin fiskala suveränitet.

### **1.3 Syfte**

Uppsatsen är ämnad att med utgångspunkt i en analys av hittills avgjorda mål i EG-domstolen och särskilt målet *Marks & Spencer* dra slutsatser kring den rådande och den kommande fiskala utvecklingen inom Europeiska unionen. Mer specifikt ska uppsatsen försöka att dra slutsatser om utvecklingen av EG-domstolens praxis på skatterättens område.

Slutsatserna kommer att dras ur ett allmäneuropeiskt perspektiv såväl som ett svenskt perspektiv.

## 1.4 Avgränsingar och perspektiv

Uppsatsen kommer att fokusera på frågan om, och, på vilket sätt den fiskala suveräniteten i EU kommit och kan komma att påverkas. Fokus kommer därvid huvudsakligen att ligga på ett svenskt perspektiv. Detta leder till att uppsatsen inte kommer att dra slutsatser av fiskala återverkningar i specifika andra medlemsländer. Däremot kommer att slutsatser även att dras ur ett allmäneuropeiskt perspektiv. Rådande förhållanden inom EU liknar varandra på många håll. Dock förekommer även stora skillnader. Som exempel på detta kan nämnas de olika nationella skattelagstiftningarna och specialförhållanden som till exempel de före detta kolonialmakternas förhållande till sina mer eller mindre integrerade före detta territorier. Hur dessa medlemsstaters regler skiljer sig åt beträffande koncernutjämning framgår på ett schematiskt sätt i Bilaga A.

När man bedömer den fiskala utvecklingen i EU finns det möjlighet att se på olika rättsområden. Uppsatsen avgränsar sig i detta avseende till att belysa utvecklingen ur ett bolagsrättsligt perspektiv. Anledningen till detta är att företag är mer rörliga och benägna att dra nytta av ekonomiska personer än fysiska personer. Även den skattstruktur som företag, och särskilt koncerner har, gör att de blir ledande när det gäller utnyttjandet och prövandet av den fria marknaden.

Vid betraktande av det fiskala klimatet i samtiden, krävs för en fullständig bild analyser av global karaktär. Detta beror främst på att många av de enskilt mest betydande skattesubjekten utgörs av multinationella företagsgrupper som verkar både inom EU och i större delen av den övriga världen. Tyvärr medger inte uppsatsens storlek en så pass omfattande analys.

## 2 Empiri

*Avsikten med detta kapitel är att på ett relevant sätt belysa och utreda de olika problemområden som är intressanta för uppsatsens syfte. Belysningen och utredningen kommer att göras genom en genomgång av relevanta rättsfall från EG-domstolen, eventuellt berörda svenska lagrum och principer för internationell taxering. I samband med rättsfallsgenomgången presenteras en rättsfallssammanfattning för att läsaren ska få en överblick över det rådande rättsläget.*

### 2.1 Rättsfall

#### Avoir Fiscal

Målet *avoir fiscal* är det banbrytande mål vari EG-domstolen slog fast att man kan angripa nationella skattebestämmelser med stöd av EG-fördraget. I målet prövade EG-domstolen huruvida franska regler som dels inte tillät utländska försäkringsbolag att etablera grenar i Frankrike, dels att utländska försäkringsbolag som hade fasta driftställen eller filialer i Frankrike inte medgavs motsvarande avdragsrätt som gällde för franska försäkringsbolag.

Frankrike hade två grunder för att berättiga sin olikbehandling av försäkringsbolag med säte i andra medlemsstater. Den första invändningen bestod i att försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat befann sig i en objektivt annorlunda situation. Den andra bestod i att man ansåg att olikbehandlingen berodde på skattesystemets inre sammanhang i samspel med dubbelbeskattningsavtalen.<sup>15</sup>

Domstolen invände att en sådan syn som Frankrike begagnade sig av förfelade hela syftet med artikel 43 EG och påminde om att denna regel gällde lika väl för sekundära som primära etableringar.<sup>16</sup> Domstolen slog vidare fast att Frankrike genom att i övrigt behandla utländska dotterbolag och filialer lika, det vill säga att de taxerades på samma sätt som inhemska dito implicit erkände att det inte fanns någon objektiv skillnad och att man således diskriminerade de utländska bolagen.<sup>17</sup> Resultatet blev att domstolen underkände den franska regleringens syn såsom diskriminerande enligt artikel 43 EG.

---

<sup>15</sup> EG-domstolen, Mål C-270/83 *avoir fiscal*, paragraf 12.

<sup>16</sup> Ibid. Paragraf 14.

<sup>17</sup> Ibid. Paragraf 20.

## Bachmann

Målet *Bachmann* rörde rätt till skatteavdrag för fysisk person. Belgien hade en skattereglering som innebar att betalningar erlagda för sjuk- och invaliditetsförsäkringar eller pensions- och livförsäkringar endast kunde reducera skatteunderlaget om betalningarna var gjorda i Belgien.

Hanns-Martin Bachmann var en tysk medborgare med anställning i Belgien. Bachmann hade tidigare i sin karriär arbetat i Tyskland och därvid erlagt premier för sjuk- och invaliditetsförsäkringar. Den tvist som sedermera uppstod gällde de belgiska skattemyndigheternas sätt att sammanräkna inkomsten vid beräkningar av skatteavdrag. Detta gestaltade sig genom att de belgiska skattemyndigheterna inte medgav avdrag för premier som betalats i Tyskland och för vilka avtal hade ingåtts innan Bachmann flyttat till Belgien. I anledning av detta riktade belgiska Cour de cassation en fråga till EG-domstolen om huruvida det faktum att avdrag endast medgavs för betalningar gjorda i Belgien var förenligt med artiklarna 39 och 49 EG-fördraget.<sup>18</sup>

Den huvudsakliga prövningen i målet kom att gälla regelverkets förenlighet med artikel 39 om fri rörlighet för personer. Angående bedömningen av denna artikel hade den belgiska regeringen samt även de danska, nederländska och tyska regeringarna en rad synpunkter att framföra. Främst anfördes att det belgiska regelverket drabbade alla gemenskapens medborgare lika, såväl belgiska som andra av gemenskapens medborgare skulle förvägras avdragsrätt i det här fallet.<sup>19</sup> Domstolen bemötte detta med att hävda att medborgare i Bachmanns situation typiskt sett inte var medborgare i den stat de arbetade i varför dold diskriminering ändå skulle föreligga.<sup>20</sup>

Belgien anförde vidare att medborgare i Bachmanns situation skulle komma att kompenseras genom att man i Belgien ej räknade in utbetalningar från pensionsförsäkringar, räntor, eller annan avkastning på kapital i skatteunderlaget. Det faktum att personer som återflyttar till sitt hemland från Belgien vanligtvis skulle komma att beskattas för dylika utbetalningar medgavs visserligen av Belgien, men man hävdade att det var en följd av bristande harmonisering och således inte beroende på en belgisk diskriminerande regel.<sup>21</sup> Domstolen avfärdade även detta med motivationen att negativa effekter typiskt sett kom att drabba medborgare i andra medlemsländer och tillade att bristande harmonisering inte gjorde att man kunde åsidosätta artikel 39 Romfördraget.<sup>22</sup>

Den tyska regeringen hävdade att reglerna var berättigade med hänsyn till intresset att skydda allmänheten från att placera pengar i utomlandsvarande

---

<sup>18</sup> EG-domstolen, Mål C-204/90 *Bachmann*, paragraf 4.

<sup>19</sup> *Ibid.* paragraf 8.

<sup>20</sup> *Ibid.* paragraf 9.

<sup>21</sup> *Ibid.* paragraf 10.

<sup>22</sup> *Ibid.* paragraf 11.

ickecertifierade förvaltningsbolag. De danska och nederländska regeringarna hävdade att ett underkännande av regelverket skulle medföra praktiska svårigheter och svårigheter att kontrollera uppgifter från skattebetalare. Båda dessa invändningar avfärdade EG-domstolen genom att upplysa om att dylika praktiska problem inte kunde tillåtas hindra utövandet av de fundamentala friheterna. Gentemot den tyska invändningen hänvisade man dessutom till rådets direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på den direkta beskattningens område.<sup>23</sup>

Domstolen förde vidare ett resonemang där den tog upp problematiken för en medlemsstat att på ett tillbörligt sätt kontrollera pensions- eller försäkringsutbetalningar från en annan stat. Man tog härvid särskilt upp de olika ländernas varierande tillåtelse att tillgodogöra sig information om de enskilda skattesubjekten och möjligheterna för försäkringsbolagen att ställa säkerhet.<sup>24</sup>

Kontentan av resonemanget blev att domstolen bedömde att EG-rätten under dåvarande förhållanden inte kunde begära att medlemsstaterna hade mindre restriktiv lagstiftning än Belgien för att säkerställa det inre sambandet i skattesystemet, det vill säga skattesystemets kongruens.<sup>25</sup> I sammanhanget är det viktigt att minnas att EG-domstolen lade vikt vid att man under EG-rättens dåvarande förhållanden inte kunde begära mer. Med andra ord tycks domstolen ha insinuerat att domen var av interimistisk karaktär.

## Schumacker

*Schumacker* var det första av de mål inom den direkta beskattningens område som anhängiggjordes vid EG-domstolen under 1990-talet.

Målet rörde beskattning av fysisk person som hade förvärvat inkomst i Tyskland men varken var medborgare eller stadig bosatt därstädes, utan bosatt i Belgien. Tyskland hade nationella skatteregler som innebar att personer som varken var medborgare eller stadigvarande bosatta i Tyskland var begränsat skattskyldiga på så sätt att de beskattades endast för de inkomster de uppbar från Tyskland. Reglerna för beskattning av dessa personer skiljde sig på en rad punkter från reglerna för beskattning av de oinskränkt skattskyldiga. Det rörde sig framförallt om en skillnad för beskattning av sammanlevande äkta par som för oinskränkt skattskyldiga beskattades genom en formel som innebar att parens respektive inkomst lades ihop och därefter delades på två.<sup>26</sup> Detta för att lindra progressiviteten i fall där den ena äkta hälften tjänade avsevärt mer än den andra. Vidare gällde för oinskränkt skattskyldiga att de hade rätt till årlig avstämning av

---

<sup>23</sup> Ibid. paragraf 18.

<sup>24</sup> Ibid. paragraf 24 och 25.

<sup>25</sup> Ibid. paragraf 27.

<sup>26</sup> EG-domstolen. *Schumacker* paragraf 7.

skatten både från arbetsgivarens och statens sida. Ingenting av dessa rättigheter åtnjöts av de inskränkt skatteskyldiga.

Det som EG-domstolen skulle klargöra enligt begäran om förhandsavgörande av Bundesfinanzhof i Tyskland var dels om artikel 48 i EG-fördraget kunde begränsa Tysklands rätt att uppbära skatt från en annans medlemsstats medborgare, dels om artikel 48 överhuvudtaget medgav att Tyskland beskattade en person hårdare som inte var bosatt i Tyskland, än en i övrigt jämförbar person, bosatt i Tyskland. Vidare ställde man frågan om det var av betydelse att Schumacker uppbar 90% av sin inkomst från Tyskland och beskattning för övrigt skedde i enlighet med det Belgisk-Tyska dubbelbeskattningsavtalet. Slutligen ställdes frågan till domstolen huruvida det var förenligt med artikel 48 EG-fördraget att utesluta de begränsat skattskyldiga från rättigheterna till årligt skattefastställande och avstämning.<sup>27</sup>

Domstolen påminde inledningsvis om att trots att den direkta beskattningen inte ligger inom EG:s behörighet, medlemsstaterna icke desto mindre är tvungna att respektera gemenskapsrätten vid utövande av nationell direkt beskattning.<sup>28</sup> Som svar på de frågor Bundesfinanzhof riktade till EG-domstolen angav domstolen först att artikel 48 kunde begränsa staternas rätt att föreskriva villkor som verkar missgynnande för en person som nyttjat rätten till fri rörlighet inom unionen såsom angivits i aktuellt fall.<sup>29</sup> Domstolen svarade på den andra och tredje frågan gemensamt genom att hänvisa till fast praxis som angav att inte heller någon dold form av diskriminering ansetts vara förenlig med EG-rätten.<sup>30</sup> Beträffande de andra och tredje frågorna angav domstolen efter hänvisande till OECD:s modellavtal och diverse praktiska omständigheter att beträffande åtnjutande av vissa rättigheter inom skattesystemet skillnader i behandling av inom staten bosatta och utom staten bosatta inte är diskriminerande eftersom de ej befinner sig i objektivt jämförbara situationer.<sup>31</sup> Emellertid angav domstolen att i föreliggande fall, där skattesubjektet uppbar den absolut största delen av sina inkomster i en annan medlemsstat än den i vilken han var bosatt, så att det leder till att den stat i vilken han var bosatt inte kunde medge motsvarande skatteförmåner, vilka han annars skulle ha varit berättigad till, ovannämnda får anses vara diskriminerande.<sup>32</sup> Angående den sista frågan slog domstolen, efter en skälighetsbedömning, fast att artikel 48 i EG-fördraget inte medgav olika behandling av inrikes och i annan medlemsstat bosatta vad gäller de tyska reglerna om avstämning av källskatteavdrag på lön och myndigheternas skattefastställande av inkomster i inkomstslaget lön.<sup>33</sup>

---

<sup>27</sup> Ibid. para. 19.

<sup>28</sup> Ibid. para. 21.

<sup>29</sup> Ibid. para. 24.

<sup>30</sup> Ibid. para. 26.

<sup>31</sup> Ibid. paragraf 31, 32, 33, 34.

<sup>32</sup> Ibid. paragraf 36.

<sup>33</sup> Ibid. paragraf 59.

Målet Schumacker visade alltså att EG-domstolen var snäv i sin bedömning av artikel 48. Domstolen avfärdade utan vidare de invändningar om praktiska tillämpningssvårigheter som de tyska representanterna framförde. Visserligen medgav domstolen att den typen av förmåner som den andra, tredje och fjärde frågan rörde kunde vara tillåtna, men då under förutsättning att skattesubjektet intjänade en så stor del av sin inkomst i det land vari han var bosatt att han skulle kunna åtnjuta motsvarande förmåner där.

## Futura Participations

Futura Singer var ett mål som rörde omständigheterna kring avdrag för förluster gjorda i annat EG-land.

Futura Participations SA var ett företag med säte i Frankrike. En verksamhetsdel var förlagd i Luxemburg under namnet Singer. Tvisten mellan å ena sidan Futura Singer och å andra sidan Luxemburg rörde sig om, och i sådant fall i vilken utsträckning Futura skulle medges avdrag för förluster man haft i sin verksamhet i Luxemburg.

Enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Frankrike stadgades att staterna fick inkomstbeskatta endast sådana inkomster som var direkt hänförliga till verksamheter belägna i det egna territoriet. För företag som hade verksamheter i bägge staterna gällde således att staten endast fick beskatta den del av verksamheten som var belägen i det egna territoriet.<sup>34</sup> En sådan verksamhetsgren utgjorde alltså ett fast driftställe. Enligt den Luxemburgska inhemska lagstiftningen var utgångspunkten att alla i Luxemburg registrerade företag var skattepliktiga för samtliga sina inkomster. Emellertid gällde att för företag som erlagt skatt i annan stat varmed Luxemburg hade dubbelbeskattningsavtal företaget fick undanta sådana inkomster som var hänförliga till företagets verksamhet i den andra staten. Vidare fick företaget även göra avdrag för förluster man haft tidigare år, förutsatt att man hade regelenlig bokföring för de år då förlusterna inträffat.<sup>35</sup>

Företag med verksamhet i Luxemburg men med säte i annan stat var enligt den Luxemburgska lagstiftningen inte tvungna att hålla separat bokföring för den i Luxemburg belägna delen av verksamheten. Om de inte hade bokföring för den i Luxemburg belägna delen av verksamheten fick de avgöra den del av inkomsterna som ska beskattas i Luxemburg med en proportioneringsmetod, där man räknade ut den del av företagets totala inkomster som kan hänföras till Luxemburg. Vidare krävdes för förlustavdrag enligt det Luxemburgska regelverket att förlusterna skulle vara ekonomiskt relaterade till inkomster intjänade i och befintliga på

---

<sup>34</sup> EG-domstolen, Mål C-250/95, *Futura Participations*, paragraf 3.

<sup>35</sup> Ibid. Paragraf 6.



konton i landet.<sup>36</sup> Detta innebar att företaget i praktiken var tvunget att föra enligt Luxemburg godtagbar bokföring för den del av verksamhet som bedrevs i landet.

Futura Participations hade ingen, av Luxemburg, godtagbar bokföring för sin verksamhet i Luxemburg under den aktuella perioden 1981-1986.<sup>37</sup> När Futura Participations skulle beskattas för inkomster 1986 bedömdes denna skatt enligt den ovan nämnda proportioneringsmetoden. Futura Participations begärde då också avdrag för förluster gjorda mellan 1981 och 1986 enligt samma metod. Avdraget förvägrades Futura Participations då man inte hade den begärda bokföringen. I detta läge hävdade Futura Participations att man kränkt deras rätt till frihet av etableringen enligt fördragets 52 artikel varför Conseil d'État i Luxemburg valde att hämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Conseil D'État begärde förhandsavgörande i följande fråga:

Om det var förenligt med gemenskapsrättens artikel 43 att den luxemburgska skattelagstiftningen och det fransk-luxemburgska dubbelbeskattningsavtalet krävde samband mellan sparade förluster och korresponderande framtida inkomster för att få göra avdrag samt om det var i enlighet med gemenskapsrätten att man var tvungen att föra bok för fast driftställe i enlighet med Luxemburgska normer?<sup>38</sup>

Domstolen slog fast att ett sådant system som tillämpas av Luxemburg, att alla skattesubjekt som utgångspunkt är obegränsat skattskyldiga men att man med hjälp av dubbelbeskattningsavtal kan få räkna av skatt erlagd för verksamhet bedriven i andra stater är helt i enlighet med territorialitetsprincipen. Domstolen kommenterade vidare att ett sådant system inte kan sägas utgöra någon diskriminering och därmed brott mot artikel 43 EG-fördraget.<sup>39</sup>

Beträffande den andra delen av frågan framförd av Conseil d'État vägde domstolen olika skäl mot varandra. Å ena sidan vägs den praktiska belastning som det innebär för ett företag att föra en extra bok för ett fast driftställe, å andra sidan den svårighet som uppstår för en stat att genomföra effektiv skattekontroll om man måste söka tillgång till böcker från andra stater varje gång man vill genomföra kontroll.

Slutsatsen av domstolens resonemang blev att man ansåg att det var rimligt att kräva ekonomiskt samband mellan förluster och senare avdrag mot korresponderande vinster. Man ansåg emellertid inte att man, som Luxemburg, kunde kräva att ett företag skulle föra bok för fast driftställe situerat i annan medlemsstat. Detta eftersom att man ansåg att staten som vill uppbära skatt med lätthet kan kräva av företaget som vill göra avdrag de

---

<sup>36</sup> Ibid. paragraf 9.

<sup>37</sup> Ibid. Paragraf 10.

<sup>38</sup> Ibid. Paragraf 13.

<sup>39</sup> Ibid. Paragraf 22.

uppgifter ur företagets redovisning man anser sig behöva. Dessutom, menade domstolen, kan staten i sista hand alltid använda sig av EG:s direktiv 77/779 om ömsesidig hjälp på den direkta beskattningens område, skulle detta behövas.<sup>40</sup>

## ICI Imperial Chemical Industries

ICI bildade tillsammans med Wellcome Foundation Ltd. ett konsortium som ägde ett holdingbolag, Coopers Animal Health (Holdings) Ltd. ICI ägde 49 procent och Wellcome Foundation 51 procent. Holdings verksamhet var att äga andra bolag. Av de 23 bolag Holdings ägde, hade fyra säten i Förenade kungariket, sex i andra medlemsstater och 13 i tredje land.<sup>41</sup> Ett av bolagen med säte i Förenade kungariket hette Coopers Animal Health Ltd. (nedan kallat CAH).

CAH gjorde förluster under åren 1985, 1986 och 1987. Med anledning av detta begärde ICI avdrag för förlusterna enligt Förenade kungarikets inkomstskattelag.<sup>42</sup> Förenade kungarikets skatteverk avslog ICI:s begäran med hänvisning till att Holdings inte var att anse som en holdingbolag enligt Förenade kungarikets skattelagstiftning. Som skäl för avslaget angav Förenade kungarikets skatteverk att Holdings inte uppfyllde rekvisiten, som innefattade att merparten av dess dotterbolag skulle bedriva handel och ha sitt säte i Förenade kungariket.

ICI godtog inte Förenade kungarikets tolkning vilket föranledde överklagande från båda parterna upp till House of Lords som begärde förhandsavgörande från EG-domstolen. Frågorna som skulle prövas i EG-domstolen var:

För det första om det stred mot artikel 43 EG-fördraget att det i nationell skattelagstiftning föreskrevs att för att koncernfördelar skulle uppstå ett moderbolag var tvunget att huvudsakligen inneha dotterbolag i den egna hemstaten?<sup>43</sup>

För det andra om det, under förutsättning att ovanstående nationella lagstiftning inte stred mot fördraget, var då innebörden av artikel 10 EG-fördraget att det då var tvunget för den nationella domstolen att så långt som möjligt tolka den nationella rätten i ljuset av fördraget? Detta trots att inget av bolagen vid nationell domstol yrkat detta och en sådan tolkning skulle innebära att skattelättnad beviljades trots att ”holdingbolaget” huvudsakligen ägde dotterbolag utanför EU. Slutligen frågade man om

---

<sup>40</sup> Ibid. Paragraf 43.

<sup>41</sup> EG-domstolen, Mål C-264/96, *ICI Imperial Chemical Industries*, paragraf 4.

<sup>42</sup> Ibid. paragraf 5.

<sup>43</sup> Ibid. paragraf 13.

artikel 10 innebar att man hade frihet att tolka den inhemska rätten utan beaktande av denna artikel när inte gemenskapsrätten var i fråga.<sup>44</sup>

Som motivering för de rådande förhållandena framhöll den brittiska regeringen att bolag som är etablerade i Förenade kungariket inte befann sig i jämförbara situationer med bolag etablerade i andra medlemsstater. Detta utvecklade man med två argument. Det första bestod i att man ville undvika upprättandet av dotterbolag i andra stater för undvikande av skatt. Det andra argumentet bestod i att man var orolig för en minskning av skattebasen genom brist till förmåga att taxera intäkter från dotterbolag i andra stater vilka genererade taxerbara inkomster utomlands.<sup>45</sup>

I anledning av den första frågan slog domstolen fast att det här var frågan om en differentierad skattebehandling av konsortiebolag etablerade inom det egna territoriet jämfört med etableringar i andra medlemsstater.<sup>46</sup> Följaktligen undersökte man vidare om en sådan differentiering kunde vara berättigad. För denna bedömning tog man ställning till de brittiska motiveringarna. Angående den brittiska regeringens motivering med hänvisning till skatteflykt konstaterade man endast att den ifrågavarande lagstiftningen inte alls hade till syfte att begränsa skatteflykt.<sup>47</sup> Som kommentar till den andra brittiska motiveringen, att lagstiftningen syftade till att undvika urholkning av skattebasen, konstaterade domstolen att detta argument inte ingår bland dem som godtagits i artikel 46 utom när det gällde direkta samband inom det nationella skattesystemet.<sup>48</sup>

Domstolens svar på den första frågan blev följaktligen att den brittiska bestämmelsen som gjorde koncernfördelar beroende av om moder- eller konsortiebolagets verksamhet uteslutande eller huvudsakligen bestod i att inneha aktier i den egna medlemsstaten stred mot artikel 43 EG-fördraget.<sup>49</sup>

Beträffande den andra frågan konstaterade domstolen att denna inte föll inom gemenskapsrättens tillämpningsområde.<sup>50</sup> Följaktligen var inga av fördragets artiklar tillämpliga vid bedömning av denna fråga.

## **X AB & Y AB**

X & Y AB utgör den hittills enda prövningen i EG-domstolen av svenska koncernbidragsregler.

---

<sup>44</sup> Ibid.

<sup>45</sup> Ibid. paragraf 25.

<sup>46</sup> Ibid. paragraf 23.

<sup>47</sup> Ibid. paragraf 26.

<sup>48</sup> Som exempel på detta, se EG-domstolen, Mål C-204/90, *Bachmann*.

<sup>49</sup> EG-domstolen, Mål C-164/96, *ICI Imperial Chemical Industries*, paragraf 30.

<sup>50</sup> Ibid. paragraf. 32

X AB var moderbolag till Y AB med 58 procent direkt innehav och 41,8 procent ägdes indirekt, det vill säga genom dotterbolag.<sup>51</sup> X AB ville göra avdrag för förluster i Y AB enligt de svenska koncernbidragsreglerna, då kodifierade i 2 § 3 kapitlet lagen om statlig inkomstskatt. Med anledning av detta ansökte X AB om ett förhandsbesked från skatterättsnämnden. Syftet med de svenska koncernbidragsreglerna är att uppnå en enhetlig syn, det vill säga en koncern ska behandlas som en enhet.

X AB ställde frågor angående om avdrag kunde medges under något av följande alternativ till skatterättsnämnden. I det första fallet skulle X tillsammans med ett helägt svenskt dotterbolag helt äga Y AB. I det andra fallet skulle X AB överlåta 15 procent av aktierna i Y AB till ett helägt nederländskt dotterbolag. I det tredje fallet skulle X AB överlåta 15 procent till det nederländska bolag och 15 procent till ett helägt tyskt dotterbolag.<sup>52</sup>

Skatterättsnämnden svarade att i det första fallet kunde koncernbidrag inte medges, då det enligt den svenska lagen krävs att moderbolaget äger 90 procent för att reglerna ska vara tillämpliga. Trots detta kunde koncernbidrag medges under förutsättning att moderbolag under taxeringsåret absorberade dotterbolaget. Beträffande den andra frågan angav skatterättsnämnden att koncernbidragsreglerna i princip bara gällde för svenska företag, men att dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna enligt regeringsrättens praxis angav att ett förbud mot koncernbidrag mellan länderna skulle verka diskriminerande på ett otillåtet sätt, varför koncernbidrag måste medges. I det tredje fallet angav skatterättsnämnden att koncernbidrag inte kunde medges, då det enligt Regeringsrättens praxis inte var avsett att bruka två dubbelbeskattningsavtal kumulativt.<sup>53</sup>

X AB överklagade skatterättsnämndens beslut angående den tredje frågan till Regeringsrätten som i sin tur genom följande fråga begärde förhandsavgörande från EG-domstolen. Under förutsättning att den svenska skattelagstiftningen tillåter koncernbidrag, vid bolagskonsolidering, till bolag endast då dotterbolaget är beläget i Sverige eller till ett dotterbolag i en stat med vilket Sverige har ett dubbelbeskattningsavtal med en diskrimineringsförbudsklausul. Är det då otillåtet enligt artikel 43, 48, 56 och 58 EG-fördraget att då dotterbolagen inte är belägna i två eller fler främmande medlemsstater med vilket Sverige har motsvarande dubbelbeskattningsavtal medge koncernbidrag?<sup>54</sup>

EG-domstolen slog fast att angående fråga tre rådde en olikbehandling av dotterbolag beroende på var deras säte var beläget. Man sökte härefter efter ett eventuellt berättigande till olikbehandlingen.<sup>55</sup> Sverige försökte inte berättiga sin lagstiftning och erkände öppet att denna stod i strid med artikel 43 EG-fördraget. Domstolen slog således fast att olikbehandling av

---

<sup>51</sup> EG-domstolen, Mål C-200/98, *X AB & Y AB*, paragraf 5.

<sup>52</sup> Ibid. paragraf 7.

<sup>53</sup> Ibid. paragraf 8,9 och 10.

<sup>54</sup> Ibid. paragraf 12.

<sup>55</sup> Ibid. paragraf 28.

dotterbolag beroende på vilken medlemsstat de skulle vara belägna i, med vilken moderbolagsstaten hade samma typ av dubbelbeskattningsavtal inte kunde godtas.<sup>56</sup>

## Lankhorst-Hohorst

Målet Lankhorst-Hohorst rörde en i Tyskland gällande lagstiftning som innebar att i utlandet bosatta personer saknade rätt till skattecredit på utdelning på motsvarande sätt som personer bosatta i Tyskland.

Lankhorst-Hohorst GmbH var ett företag i Tyskland som var helägt av ett holländskt bolag, Lankhorst-Hohorst BV, som i sin tur var helägt av holländska Lankhorst Taselaar BV. Det tyska bolaget, med ett aktiekapital på DEM 2 000 000 hade dålig ekonomi och erhöll ett lån av moderbolagets moderbolag om DEM 3 000 000. Lånet skulle amorteras på 10 år och ränta utgå på 4,5 procent. Enligt de tyska reglerna om underkapitalisering var räntebetalningarna på ett dylikt lån att se som förtäckt utdelning.<sup>57</sup> Av denna anledning taxerades det tyska bolaget räntebetalningarna med 30 procent. Det tyska bolaget överklagade beslutet, dels för att man ansåg att syftet inte var förtäckt utdelning, dels för att man ansåg att bestämmelsen var diskriminerande och därmed bröt mot artikel 43 EG-fördraget. Grunden för diskrimineringen var att det tyska bolaget inte beviljades kredit på motsvarande sätt som skett om dess ägare vore tyska.<sup>58</sup>

Efter överklagande till högre instans beslutade tyska Finanzgericht Münster att begära förhandsavgörande om ovanstående regel mot underkapitalisering, ämnad att förhindra att kapital fördes ut ur Tyskland genom förtäckt utdelning, var förbjuden enligt artikel 43 EG-fördraget.<sup>59</sup>

EG-domstolen konstaterade att de tyska bestämmelserna medförde att moderbolag belägna utomlands fick en mindre gynnsam taxering till följd av de inte kunde begagna sig av skattecrediten på samma sätt som de inrikes belägna moderbolagen. Domstolen konstaterade vidare att detta utgjorde ett hinder som i princip var förbjudet enligt artikel 43 EG-fördraget.<sup>60</sup> Med tanke på att den tyska lagen i princip var regelvidrig fortskred man till att undersöka huruvida den eventuellt kunde vara berättigad enligt artikel 46 EG-fördraget.

Den tyska regeringen, tillsammans med Danmarks och Förenade kungarikets regeringar, påpekade i anledning av bedömningen att regler om

---

<sup>56</sup> Ibid. paragraf 31.

<sup>57</sup> EG-domstolen, Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, paragraf 5,6,7 och 9.

<sup>58</sup> Ibid. paragraf 14.

<sup>59</sup> Ibid. paragraf 25.

<sup>60</sup> Ibid. paragraf 32.

underkapitalisering såsom beskrivits ovan har till syfte att förhindra skatteflykt.<sup>61</sup>

EG-domstolen konstaterade att den tyska lagstiftningen inte var ämnad att förhindra rent konstlade överföringar för att undvika tysk skatt. Domstolen menade vidare att en situation som den här, i vilket fall inte medförde någon risk för skatteflykt eftersom moderbolagsstaten i vart fall hade regler för att förhindra detta.<sup>62</sup>

Tyskland et al anförde vidare att en bestämmelse som den här beskrivna var nödvändig för att bibehålla skattesystemets kongruens. Man konstaterade här att problemet har lösts i OECD:s modellavtal genom att överföringar skall återföras till beskattning när avtal har ingåtts på icke marknadsmässiga grunder. Så har problemet emellertid inte lösts i den tyska lagstiftningen.<sup>63</sup>

EG-domstolen konstaterade slutligen att efter sammanvägningar det inte fanns något allmäntvingande hänsyn som skulle kunna föranleda att underkapitaliseringsreglerna, såsom de var utformade i Tyskland skulle berättiga en inskränkning av artikel 43 EG-fördraget.<sup>64</sup>

## Bosal Holding

Bosal Holding var det mål som närmast föregick Marks & Spencer när det gällde prövning av direkta skattefrågor och etableringsfriheten.

Det som föranledde tvisten mellan Bosal och den nederländska skattemyndigheten var att Bosal hade yrkat avdrag för kostnader hänförliga till finansiering av nio dotterbolag i andra medlemsstater. I anledning av detta riktade den nederländska högsta domstolen så småningom två frågor till EG-domstolen.<sup>65</sup>

Innebörden av den första frågan var att om det var i enlighet med EG-rätten att medge avdrag för kostnader för dotterbolag endast om dotterbolagen genererat inkomster i det land vari avdragen gjorts?

Innebörden av den andra frågan var om svaret på den första frågan var beroende på om en medlemsstat vid beskattning av ett dotterbolag beaktar kostnader hänförliga till dotterbolaget eller inte?

---

<sup>61</sup> Ibid. paragraf 34.

<sup>62</sup> Ibid. paragraf 37.

<sup>63</sup> Ibid. paragraf 39.

<sup>64</sup> Ibid. paragraf 45.

<sup>65</sup> EG-domstolen, Mål C-168/01, *Bosal Holding*, paragraf 11.

Nederländerna motiverade sin inställning i första hand genom att hänvisa till territorialitetsprincipen och att denna fiskala princip skulle ge att bolag med dotterbolag i den egna staten inte skulle befinna sig i objektivet jämförbara situationer med dotterbolag i en annan medlemsstat.<sup>66</sup>

Man argumenterade i andra hand att det med tanke på nödvändigheten av att upprätthålla kongruens i det egna skattesystemet var nödvändigt att inte medge avdrag i föreliggande fall.<sup>67</sup>

Som tredje argument presenterades nödvändigheten av att i minsta möjliga mån erodera den egna skattebasen.<sup>68</sup>

Som fjärde och sista invändning presenterade man en invändning som bygger på en tolkning av Moder/dotterbolagsdirektivets artikel 4 där det sägs ”det är tillåtet för medlemstaterna att föreskriva att kostnaderna för innehav inte alls får dras av”, vilket tolkas som att det även står medlemstaterna fritt att i viss mån begränsa avdragsmöjligheten.

Angående det fjärde av Nederländerna presenterade argumentet gav domstolen Nederländerna rätt. Emellertid, menade domstolen, måste direktivet tolkas i ljus av EG-fördragets artikel 43, vilket i princip gör direktivets artikel 4.2 verkningslös.<sup>69</sup> Domstolen konstaterade vidare, för att berättiga sin inställning, att en tillämpning av direktivets artikel 4.2 på det sätt som Nederländerna tänkt sig skulle strida mot direktivets syfte.<sup>70</sup>

Beträffande det andra argumentet om nödvändigheten av att bibehålla kongruens inom det nationella skattesystemet har domstolen invänt att detta argument endast godtagits när det gäller beskattningen av en och samma skattskyldig. Det vill säga argumentet om kongruens inte är tillämpligt när det gäller beskattning av olika subjekt, som i föreliggande fall med moder- och dotterbolag.<sup>71</sup>

Domstolens inställning till det första argumentet om territorialitetsprincipen var att Nederländernas argumentation byggde på en misstolkning av tidigare i domstolen avgjorda mål angående nämnda princip. Domstolen förklarade sin inställning genom att hänvisa till Futura-målet<sup>72</sup> och påpeka skillnaden att det i Futura-målet förelåg annorlunda förhållande, då det där rörde sig om en person som var enskilt skattskyldig i en stat och annars endast bedrev verksamhet genom filialer i andra medlemsstater.<sup>73</sup> Domstolen förklarade vidare att territorialitetsprincipen är irrelevant på grund av att moderbolag

---

<sup>66</sup> Ibid. Paragraf 18.

<sup>67</sup> Ibid. Paragraf 19.

<sup>68</sup> Ibid. Paragraf 20.

<sup>69</sup> Ibid. Paragraf 25 och 26.

<sup>70</sup> Ibid. Paragraf 28.

<sup>71</sup> Ibid. Paragraf 30, 31 och 32.

<sup>72</sup> EG-domstolen, Mål C-250/95, *Futura Participations*.

<sup>73</sup> EG-domstolen, Mål C-168/01, *Bosal Holding*, Paragraf 38.

varken med dotterbolag i eller utanför Nederländerna kan beskattas för dotterbolagens vinster och någon objektiv skillnad föreligger därför inte.<sup>74</sup>

Slutligen bemötte domstolen Nederländernas tredje argument om befarad erosion av skattebasen. Beträffande detta argument konstaterar domstolen endast att det enligt domstolens rättspraxis inte utgör en sådan berättigandegrund som anges i artikel 46.1 EG-fördraget och därför saknar relevans.<sup>75</sup>

Konsekvensen av domstolens anförda argumentation blev att den fastslog att moder/dotterbolagsdirektivet tolkat mot bakgrund av artikel 43 EG-fördraget utgör hinder för nationella bestämmelser som villkorar avdragsrätt för moderbolags kostnader för andel i kapital i dotterbolag i annan medlemsstat med att dotterbolaget måste generera beskattningsbara inkomster i det land där moderbolaget har sin skattemässiga hemvist.<sup>76</sup>

## Manninen

Fallet *Manninen* rörde en finsk fysisk person. Prövningen gällde huruvida de finska inkomstskattebestämmelserna stred mot den fria rörligheten för kapital, det vill säga artikel 56 EG-fördraget, med eventuell inskränkingsgrund i artikel 58.

Enligt den finska skattelagstiftningen var utdelning som en obegränsat skattskyldig fick i Finland föremål för inkomstbeskattning, oavsett var den härrörde ifrån. Finland tillämpade vidare ett system där en mottagare av utdelning från ett finskt företag fick göra avdrag med 29/71-delar på inkomstskatten. Detta för att undvika dubbelbeskattning då finska företag erlägger 29 procent skatt på vinst.<sup>77</sup>

Manninen ägde aktier på Stockholmsbörsen. För utdelning från dessa aktier fick Manninen till följd av ovanbeskrivna lagstiftning inte göra avdrag för av de svenska bolagen tidigare erlagd skatt på vinst.<sup>78</sup> I anledning av detta och därpå följande överklaganden hamnade ärendet hos den högsta finska förvaltningsdomstolen som ställde följande frågor till EG-domstolen.

Den första frågan var om huruvida artikel 56 EG-fördraget förbjöd en lagstiftning av den modell Finland använde sig av.<sup>79</sup> Den andra frågan var ställd så att om den första frågan besvarades jakande, skulle det då kunna

---

<sup>74</sup> Ibid. Paragraf 39.

<sup>75</sup> Ibid. paragraf 42.

<sup>76</sup> Ibid. paragraf 43.

<sup>77</sup> EG-domstolen, Mål C-319/02, *Manninen*, paragraf 8 och 9 .

<sup>78</sup> Ibid. paragraf 13.

<sup>79</sup> Ibid. paragraf 17.



vara så att den finska lagstiftningen var tillåten med stöd av artikel 58 EG-fördraget.<sup>80</sup>

EG-domstolen slog fast att den finska lagstiftningen verkade till nackdel för finska medborgare som ägde aktier i andra medlemsstater och således verkade avskräckande för finländska medborgare som vill investera i andra medlemsstater.<sup>81</sup>

Efter att det fastslagits att lagstiftningen verkade menande ur diskrimineringssynpunkt fortskred domstolen med att undersöka om en sådan diskriminering kunde vara motiverade med hänsyn till artikel 58 EG-fördraget. Finland med Förenade kungadömet och Frankrike invände att man ansåg att en person som fick utdelningen från ett inhemskt bolag inte befann sig i en objektivt jämför situation jämfört med en person som fick utdelning från ett bolag i en annan medlemsstat.<sup>82</sup> Frankrike påpekade även att den finska lagstiftningen var i enlighet med territorialitetsprincipen.<sup>83</sup>

EG-domstolen konstaterade att en person som investerat pengar ur ett objektivt perspektiv befann sig i jämförbar situation oavsett om hon investerat pengar i Finland eller i Sverige.<sup>84</sup> Beträffande territorialitetsprincipen hävdade domstolen att den inte förbjöd att Finland skulle medge avdrag för skatt på utdelningar från andra stater.<sup>85</sup>

Finland et al fortsatte vidare med att invända att de finska bestämmelserna syftade till att behålla den interna koherensen i skattesystemet. Man påpekade härvid det direkta samband som förelåg mellan att företagen verkligen betalat skatt på sina vinster och att avdrag sedan medgavs för utdelningen.<sup>86</sup> EG-domstolen medgav visserligen att ett sådant direkt samband förelåg, men hävdade ändå att koherensen inom det finska skattesystemet var ohotad. Anledningen till detta var att det direkta sambandet rörde finska bolag och utdelningsmottagare, medan i fallet med ett en svensk utdelare systemet ändå inte kom att påverkas med mer än att utdelningsmottagaren i Finland skulle uppnå samma situation som om utdelaren varit finsk.<sup>87</sup>

---

<sup>80</sup> Ibid.

<sup>81</sup> Ibid. paragraf 20.

<sup>82</sup> Ibid. paragraf 30.

<sup>83</sup> Ibid. paragraf 31.

<sup>84</sup> Ibid. paragraf 36.

<sup>85</sup> Ibid. paragraf 38.

<sup>86</sup> Ibid. paragraf 40.

<sup>87</sup> Ibid. paragraf 44, 45 och 46.

## Marks & Spencer

Målet *Marks & Spencer* ansågs vara ett av det dittillsvarande viktigaste målet på den direkta beskattningens område som EG-domstolen avgjort.<sup>88</sup>

Marks & Spencer var ett bolag, bildat och registrerat i England och Wales.<sup>89</sup> Bolaget, som var en av de största detaljisterna inom livsmedel, konfektion och andra konsumtionsvaror var moderbolag till flera dotterbolag med säten i flera olika europeiska stater. I slutet av 1990-talet drev bolaget verksamheter i mer än 36 länder.<sup>90</sup>

I början av 2001 meddelade bolaget, till följd av dåliga resultat, att man tänkte upphöra med sin verksamhet på den europeiska kontinenten. Den verksamhet man bedrev i Frankrike överläts till utomstående part medan verksamheterna i Belgien och Tyskland lades ner.

Till följd av de förluster som uppstod vid nedläggningarna och avyttringen ansökte bolaget om avdrag för förlusterna i Storbritannien enligt artikel sex i bilaga 17 A till ICTA, den brittiska inkomstskattelagen. Marks & Spencer räknade om förlusterna på det sätt som anges i nämnda lagstiftning.<sup>91</sup>

Den brittiska skattemyndigheten underkände avdraget med motiveringen att koncernavdrag endast kan beviljas för förluster som uppstått inom det Förenade kungariket.<sup>92</sup> Marks & Spencer överklagade beslutet till den brittiska högsta förvaltningsdomstolen för England och Wales.

Den brittiska högsta förvaltningsdomstolen beslutade att vilandeförklara målet varefter man ställde följande frågor till EG-domstolen:

- Om det var i överensstämmelse med EG-fördragets artikel 43 och artikel 48 att neka avdrag under förhållande att man beskattar företag med hemvist i Förenade Kungariket för hela dess vinst, inklusive filialer i andra medlemstater, med beaktande av dubbelbeskattningsavtal? Vidare att man ej beskattade, ej utdelad vinst, i dotterbolag med hemvist i annan stat samtidigt som man beskattar moderbolag för vinst utdelad från dotterbolag i utlandet, dock med medgivande för avräkning av källskatt betald i dotterbolagets hemland. Detta att jämföra med att man inte överhuvudtaget beskattar vinst utdelad från dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket.

Om ovanstående inte stod i överensstämmelse med gällande EG-rätt:

---

<sup>88</sup> Martin P, "The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal of the "taxing jurisdiction" argument", EC Tax Review 2/2005 s. 61.

<sup>89</sup> Med Storbritannien avses i detta stycke egentligen Förenade kungariket.

<sup>90</sup> EG-domstolen, Mål C 446/03, *Marks & Spencer*, paragraf 19.

<sup>91</sup> Ibid. paragraf 22.

<sup>92</sup> Ibid. paragraf 24.

- Var det av betydelse huruvida dotterbolaget på något sätt kunde begagna sig av förlustavdragsrätt i dess hemstat?

Och om så var fallet, vilken vikt ska då tillmätas:

- Att dotterbolag som lagt ner sin verksamhet i en annan medlemsstat inte kan styrka att man har eller inte har utnyttjat tillgänglig avdragsrätt i den staten?
- Att dotterbolag som blivit avyttrat i en medlemstat där förvärvaren under vissa omständigheter kan utnyttja förluster i dotterbolaget inte framgår att förvärvet skett på så sätt att dessa rättigheter kan utnyttjas?
- Att moderbolag kan göra avdrag för förlust i sin hemviststat oberoende av om avdrag för samma förlust görs i annan medlemsstat?
- Och slutligen om bedömningen skulle bli densamma om bevis fanns för att dotterbolaget hade medgivit avdrag i sin hemvistsstat eller om det har betydelse att en koncern till vilket dotterbolaget har överlåtits senare begagnar sig av dotterbolagets förlust för avdrag?

Domstolen konstaterade att frågan gällde huruvida lagstiftningen i det Förenade Kungariket utgjorde en inskränkning av den fria etableringsrätten som följer av artiklarna 43 och 48 Romfördraget.<sup>93</sup> Man illustrerade vidare dilemmat med att direkta skatter egentligen inte faller under gemenskapens pelare, men att medlemsstaterna ändå är tvugna att beakta gemenskapsrätten vid utformningen av de direkta skatterna.

Domstolen konstaterade att koncernutjämning innebär en skattemässig fördel och att skillnader i behandling av inhemska och utländska dotterbolag kan utgöra ett hinder för ett moderbolag att utöva sin etableringsfrihet, då det verkar mindre fördelaktigt och därmed avskräckande att etablera sig i annan medlemsstat.<sup>94</sup> Vidare konstaterade man att en dylik inskränkning i etableringsfriheten förelåg i detta fall och att en sådan bara kan medges under särskilda förhållanden, såsom tvingande allmänintresse. Domstolen fastslog att territorialitetsprincipen gäller inom gemenskapen, vilken i detta fall angav att dotterbolaget enligt denna princip är skattskyldigt i den stat vari det har sitt säte och att Förenade kungariket på ett tillfredställande sätt tillämpar detta.<sup>95</sup> Förhållandet att Förenade kungariket inte beskattar vinsterna i utländska dotterbolag motiverar i sig inte att avdrag inte medges för förluster i sådana bolag, det vill säga kongruens i skattesystemet är inte tillräcklig anledning för att neka avdrag.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> Ibid. paragraf 34.

<sup>94</sup> EG-domstolen, Mål C-446/2003, *Marks & Spencer*, paragraf 33.

<sup>95</sup> Ibid. Paragraf 36 och 39.

<sup>96</sup> Ibid. paragraf 40.

Förenade kungariket och sju andra medlemstater presenterade tre grunder för berättigande av inskränkning i etableringsfriheten. Det första utgjordes av ett argument rörande kongruens i skattesystemet, att vinster och förluster är ”två sidor av samma mynt”, vilka ska behandlas lika för att inte skatteintäktsfördelningen ska bli sned mellan medlemsstaterna.<sup>97</sup> För det andra hävdade man att det fanns en risk, för det fall att Marks & Spencer fick rätt, att koncerners förluster skulle användas flera gånger i olika medlemstater för resultatsänkning.<sup>98</sup> Slutligen menade man, utan att precisera närmare, att om förluster inte beaktades i den stat vari dotterbolag hade hemvist, det fanns en risk för skatteundandragande.<sup>99</sup>

Domstolen svarade på den första invändningen genom att påminna om att en eventuell minskning av skatteintäkter inte är ett gångbart argument för att medge inskränkningar i etableringsfriheten.<sup>100</sup> Man godkände emellertid Förenade kungarikets argument att på grund av att skattemedelsfördelningen mellan medlemsstaterna kunde det vara nödvändigt att skatteutjämning skedde inom samma stat.<sup>101</sup>

Vad beträffar Förenade kungadömet, med biträdande länders, andra invändning ansåg domstolen att problemet kunde förhindras enkelt genom att man helt enkelt införde en regel i den nationella lagstiftning innebärande ett förbud mot nyttjande av förlustavdrag som redan använts i annan medlemsstat.<sup>102</sup>

Angående den sista berättigande-grunden instämde domstolen i Förenade kungadömet, med biträdande länders, farhågor att ett system där förluster fritt kunde överföras skulle kunna medföra att koncerner flyttar förluster till medlemsstater där förlusterna betingar högst värde. Domstolen menade att genom att förbjuda avdrag för förluster uppståndna i dotterbolag i andra medlemsstater, av den karaktär som här förelåg, förhindrar man att koncerner flyttar förluster till den förmånligaste medlemsstaten.

Domstolen ansåg slutligen att genom att väga samman de tre argument som Förenade kungadömet presenterat man kom fram till att en inskränkande lagstiftning av den typ som Förenade Kungadömet tillämpar är förenlig med gemenskapsrätten, med tanke på det tvingande allmänintresset och att syftet med inskränkningen är att uppnå just detta.<sup>103</sup>

Kommissionen och Marks & Spencer gjorde slutligen gällande att man kunde tänka sig en variant där ett moderbolag skulle kunna göra avdrag

---

<sup>97</sup> Ibid. paragraf 43.

<sup>98</sup> Ibid.

<sup>99</sup> Ibid.

<sup>100</sup> Ibid. paragraf 44.

<sup>101</sup> Ibid. paragraf 45 och 46.

<sup>102</sup> Ibid. Paragraf 48.

<sup>103</sup> EG-domstolen, Mål C-446/2003, *Marks & Spencer*, paragraf 51.

för förluster i ett dotterbolag i en annan medlemstat om man därstädes av någon anledning inte kunde begagna sig av förluster till avdrag.<sup>104</sup>

Domstolen godtog detta argument med förtydligandet att det utländska dotterbolaget, för att få överföra sina förluster till moderbolaget, måste ha uttömt egna möjligheter till förlustavdrag för innevarande år och dessutom det inte finnas några möjligheter för dotterbolaget eller eventuell förvärvare att senare begagna sig av förlusterna.<sup>105</sup>

Således blir domstolens slutliga bedömning av detta mål att moderbolag, för att göra avdrag för utländska döttrar i andra medlemsstater krävs att samtliga möjligheter till avdrag är uttömda för dotterbolaget i det land där det har sin hemvist. Följaktligen, om dotterbolaget inte kan göra avdrag för sina förluster så har moderbolaget rätt att göra det i sin hemvistsstat. För Förenade kungadömet del innebar det att dess lagstiftning ansågs utgöra en onödig inskränkning i etableringsfriheten.<sup>106</sup>

---

<sup>104</sup> Ibid. Paragraf 54.

<sup>105</sup> Ibid. Paragraf 55.

<sup>106</sup> Ibid. Paragraf 59.

## 3 Sammanfattning av rättsläget

*Syftet med detta kapitel är att med stöd av de rättsfall som ovan gåtts igenom göra en övergripande sammanfattning av rättsläget. Sammanfattningens ändamål är att försöka klarlägga den tråd vilken sträcker sig genom utvecklingen på den direkta beskattningens område.*

### 3.1 Allmänt

#### Fram till domen i Marks & Spencer

Sedan EG-domstolen tog upp sitt första mål som kom att påverka den direkta beskattningen genom etableringsfriheten har rättsläget ständigt förändrats till följd av ständigt återkommande prejudicerande mål.

Genom målet *avoir fiscal* klarlades att direkta skattebestämmelser som förhindrar etableringsfriheten enligt artikel 43 EG-fördraget kan angripas med hjälp av EG-fördraget.<sup>107</sup> I målet *Schumacker* angav EG-domstolen att diskriminering kan uppstå ”endast då man använder olika regler på samma situation eller då man använder samma regel på olika situationer”.<sup>108</sup> Efter detta mål har det kommit en rad avgöranden som utvidgar innebörden av etableringsfriheten. När de stater, vilka stått till svars för sina inhemska skatteregler, har sökt berättiga dessa har man använt sig av i stort sett samma återkommande berättigande grunder baserade på artikel 46 EG-fördraget. Dessa grunder har varit:

- Att det egna skattesystemet är uppbyggt i enlighet med territorialitetsprincipen.
- Att moderbolag i det egna landet befinner sig i en objektivt annorlunda situation än de med säte i en annan medlemsstat.
- Att en likabehandling av bolag med säte i och utanför den egna staten skulle medföra en orimlig rubbning av kongruensen i det egna skattesystemet.
- Att en likabehandling av bolag med säte i och utanför landet skulle försvåra skattekontrollen.

---

<sup>107</sup> Ståhl K och Österman P R, *EG-skatterätt*, s. 59.

<sup>108</sup> EG-domstolen, Mål-C279/93 *Schumacker* paragraf 30.

- Att en likabehandling av bolag med säte i och utanför landet skulle medföra en urholkning av skattebasen.

Det är alltså dessa grunder som används för att söka upprätthålla den nationella fiskala suveräniteten. Som påvisats genom genomgången av rättsfall ovan är det endast i två fall som några av dessa argument i sak har erkänts av EG-domstolen, åtminstone fram till målet *Marks & Spencer*.

Det argument som har erkänts är för det första att det i vissa fall finns fog för att bibehålla koherens inom skattesystemet.<sup>109</sup> I detta fall grundade sig EG-domstolens beslut på det faktum att det rörde sig om en enda fysisk person, som för det fall att EG-stolen gått emot den belgiska staten, enligt domstolen, blivit alltför svår att kontrollera. I övriga refererade fall har det rört sig om juridiska personer som, åtminstone i teorin till följd av sin bokföringsskyldighet ska vara betydligt lättare att kontrollera. Det bör dessutom påpekas att domstolens avgörande i nämnda fall framställs som om det vore av interimistisk natur.

I det andra refererade fallet där EG-domstolen har godtagit en inskränkning rörde det sig om att domstolen ansåg att skattesystemet var utformat i enlighet med territorialitetsprincipen.<sup>110</sup> I detta fall rörde det sig emellertid om en och samma juridiska person med fast driftställe i en annan medlemsstat. På så vis skiljer sig fallet från en situation med en koncern med företag i olika medlemsstater.

## Marks & Spencer

I de övriga ovan refererade målen har det emellertid rört sig om transfereringar mellan olika personer, i regel moder och dotterbolag. I inget av dessa fall, utom i det färskaste, det vill säga Marks & Spencer har domstolen godkänt inskränkningar på ovanstående grunder.

Ställningstagandet som domstolen gjort i Marks & Spencer ger, som ovan refererats, att man vid en sammanvägning av argumenten som Förenade kungariket presenterat godtar en inskränkning i etableringsfriheten. Detta har EG-domstolen resonerat sig fram till genom att man accepterar tre grunder för berättigande av inskränkning.

## Två sidor av samma mynt – Skattekohrens

Den första var att koherens i skattesystemet är ett hållbart argument med anledning av risken för att skattebasen ska bli ojämnt fördelad mellan

<sup>109</sup> EG-domstolen, Mål C-204/90, *Bachmann*.

<sup>110</sup> EG-domstolen, Mål C-250/95, *Futura Singer*.

medlemsstaterna.<sup>111</sup> EG-domstolen instämde i detta argument och motiverade sitt ställningstagande med att hävda att om man skulle ge bolag möjligheten att fritt välja var man skulle beskatta sina vinster skulle detta betydligt äventyra en balanserad allokering av skattemedel mellan staterna.

Denna ståndpunkt har blivit kritiserad.<sup>112</sup> Kritiken har drabbat flera delar av EG-domstolens slutsats. Till att börja med gäller det domstolens tolkning att om koncernbeskattningen i Förenade kungariket skulle användas för koncerner med dotterbolag i andra medlemsstater skulle detta leda till att koncerner fick valfrihet om var man skulle skatta av vinster. Denna ståndpunkt kritiserar på grund av att man anser att en avdragsmöjlighet för moderbolaget i dess hemstat inte automatiskt leder till att dotterbolagets hemstat inte beskattar dotterbolagets vinst. Med andra ord skulle en rätt till koncernavdrag i moderbolagsstaten inte leda till någon valfrihet för koncerner beträffande preferens av stat att skatta av i.<sup>113</sup>

Vidare finns det kritik mot EG-domstolens syn på makten om allokering av skattemedel. Domstolen har en syn som innebär att allokeringen av skattemedel äventyras, om den skulle medge gränsöverskridande koncernavdrag. Denna ståndpunkt kritiserar utifrån en annan syn på den fiskala suveräniteten, där kritiker anser att i vilket fall står staterna fritt att implementera vilka skatteregler de önskar.<sup>114</sup>

## **Faran för dubbel användning av förluster**

Det andra argument EG-domstolen har ansett det finnas grund i gäller faran att avdrag kan komma att utnyttjas två gånger.<sup>115</sup> Domstolen konstaterar att faran är reell om man medger gränsöverskridande koncernavdrag. Slutligen konstaterar man att faran avvärjs genom att medlemsstaterna inför lagar som förbjuder dubbel användning av förluster. Ställningstagandet ger vid handen att domstolen anser att det är viktigare att förhindra dubbel användning av förluster än att upprätthålla etableringsfriheten.<sup>116</sup>

Kritiken mot detta argument är inte alls lika stark, utan bygger mest på en syn att det inte är motiverat för medlemsstaterna att vara så angelägna om att förhindra dubbla avdrag samtidigt som dubbelbeskattningsavtal kan ge den effekten att ingen beskattas.<sup>117</sup>

---

<sup>111</sup> EG-domstolen, Mål C-446/2003, *Marks & Spencer*, paragraf 43.

<sup>112</sup> Lang M, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, European Taxation, 2/2006, s. 57.

<sup>113</sup> Ibid.

<sup>114</sup> Ibid.

<sup>115</sup> EG-domstolen, *Marks & Spencer*, paragraf 47-48.

<sup>116</sup> Lang M, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, European Taxation, 2/2006, s. 58.

<sup>117</sup> Ibid.



## Risken för skatteundandragande

Den sista grund varpå EG-domstolen godkände Förenade kungadömetns inskränkning i etableringsfriheten var risken för skatteundandragande. Domstolen motiverande sitt ställningstagande genom att hävda att ett exkluderande av gränsöverskridande koncernavdrag skulle förebygga ett beteende som gick ut på att koncerner överförde förluster till den medlemsstat där de betingade högst värde.<sup>118</sup>

Att risken för skatteundandragande utgjorde ett sådant tvingande allmänhänsyn som avses i artikel 46 EG-fördraget var en total nyhet inom praxis.<sup>119</sup> Tidigare hade denna grund alltid avfärdats, oftast tämligen kortfattat.<sup>120</sup> Då situationen nu har förändrats kan en effekt bli att medlemsstaterna får betydligt lättare att försvara sin CFC-lagstiftning.<sup>121</sup>

## Slutsatser angående målet Marks & Spencer

Bedömningen i *Marks & Spencer* vilade alltså på de tre ovan kommenterande argumenten, sammanvägda.<sup>122</sup> Bedömningen är en nyhet, då inget av argumenten, som visats ovan, enskilt, tidigare har räckt till för inskränkningar i etableringsfriheten.

Det faktum att EG-domstolen har använt sig av en ny metod och vägt samman olika argument, istället för att som tidigare bryta ner och se på dem enskilt är en nyhet med långtgående konsekvenser. Detta förfarande har mött stark kritik, och vissa kritiker menar att det är i det närmaste en akt av desperation för att försöka dölja att man ändrat sin rättspraxis.<sup>123</sup>

## 3.2 Svenskt perspektiv

Det finns ett antal delar av det svenska regelverket som kan tänkas påverkas av olika syner på etableringsfriheten. Den del som har störst betydelse för den svenska inhemska beskattningen är reglerna om koncernbidrag. Koncernbidrag som företeelse är något unikt nationellt för Sverige såtillvida att man fritt får allokera både vinster och förluster inom en äkta koncern. De

---

<sup>118</sup> EG-domstolen, *Marks & Spencer*, paragraf 49-50.

<sup>119</sup> Lang M, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, European Taxation, 2/2006, s. 58.

<sup>120</sup> Se till exempel EG-domstolen, *ICI Imperial Chemical Industries*, paragraf 27

<sup>121</sup> Lang M, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, European Taxation, 2/2006, s. 59.

<sup>122</sup> EG-domstolen, *Marks & Spencer*, paragraf 49-50.

<sup>123</sup> Lang M, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, European Taxation, 2/2006, s. 59.

svenska reglerna medger som bekant endast dessa skattemässiga fördelar förutsatt att koncernens delar är belägna i Sverige.<sup>124</sup>

Omständigheterna beträffande den svenska koncernutjämnings jämfört med de brittiska har vissa skillnader. Grunden för koncernutjämnings är förvisso densamma, det vill säga att avdrag endast kan medges då korresponderande vinster hade beskattats. Skillnaderna består i att i Sverige är koncernbidraget skattskyldigt hos mottagaren och avdragsgillt hos givaren medan i Förenade kungadömet moderbolag medges avdrag för dotterbolags förluster. I båda fallen blir konsekvensen emellertid att vinstbolagets vinst skattemässigt minskas. En ytterligare skillnad ligger i att man i Sverige kan resultatutjämna mellan två svenska vinstbolag vilket i sig skulle kunna innebära att helsvenska koncerner har en fördel jämfört med koncerner av blandad nationalitet.<sup>125</sup>

Att den svenska och den brittiska lagstiftningen företer vissa skillnader i sin utformning innebär inte att EG-domstolens bedömning av de svenska reglerna hade varit annorlunda jämfört med de brittiska. Det är kanske snarare osannolikt då de svenska och de brittiska reglerna i stort syftar till samma ändamål. För det fall att domstolen skulle göra en annan bedömning kommer en fingervisning att ges i och med avgörandet i målet *Oy Esab*<sup>126</sup> där de finska koncernbidragsreglerna, vilka i stor utsträckning är identiska med de svenska, är under prövning.<sup>127</sup>

Det fall av svensk direkt beskattningsrätt som närmast blivit prövat av EG-domstolen är det ovan refererade *X och Y AB*. I detta fall medgav emellertid den svenska regeringen öppet att man diskriminerade utländska dotterbolag under förevarande omständigheter, utan att ställa några konstruktiva frågor till EG-domstolen.<sup>128</sup> I anledning av detta klargjorde EG-domstolen ingenting mer än att de svenska reglerna var en otillåten inskränkning i etableringsfriheten.

Den svenska regeringen genomförde år 2001 förändringar i inkomstskattelagen som syftade till att anpassa lagen till EG-rättslig praxis. Dessa anpassningar inskränkte sig emellertid till att omfatta koncernbidragsrätt för utländska bolags dotterbolag eller fasta driftställen belägna i Sverige.<sup>129</sup> Med tanke på vad som visats i ovan refererade rättsfall, kan denna omständighet ändå inte ses som att Sverige inte diskriminerar bolag med säte i andra medlemsstater.<sup>130</sup> Dessutom har domstolen som regel tagit sin jämförande utgångspunkt ur moderbolagens synpunkt, och då kommit fram till att det är för moderbolagen mindre fördelaktigt att etablera

---

<sup>124</sup> Inkomstskattelagen 2 kap. § 5.

<sup>125</sup> Pelin L, *Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv*, Skattenytt, 2006, s.449.

<sup>126</sup> EG-domstolen, Mål C-231/05 *OY Esab*.

<sup>127</sup> *Ibid.* s. 450.

<sup>128</sup> EG-domstolen, *X & Y AB*, paragraf 31.

<sup>129</sup> Prop. 2000/01:22 s.2.

<sup>130</sup> Bergström S och Bruzelius A, *Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Law Perspective\**, Intertax 6/7, 2001, s. 239.

dotterbolag i andra medlemsstater, vilket har ansetts verka inskränkande på etableringsfriheten.

För det fall att svenska koncernbidragsregler skulle anpassas så att de blev tillämpliga för bolag i andra medlemsstater på samma sätt som för svenska bolag uppstår frågan vad det skulle få för effekter på den svenska skattebasen. Det brukar i sammanhanget påstås att de svenska bolagsskatterna tillhör de förmånligare i EU och faran för erosion av skattebasen skulle därför kunna synas vara överdriven. Emellertid visar det sig vid en iakttagelse att det under de senaste åren förekommit en utveckling med allmänna skattesänkningar inom EU som lett till att Sverige inte längre är ett särskilt förmånligt land ur företagstaxeringshänseende.<sup>131</sup>

Vilka implikationer Marks & Spencer-målet får för de svenska reglerna om koncernbidrag är ingalunda klarlagt. Skatteverket har genom en intern skrivelse tolkat domen så att koncernbidrag till utländska bolag medges endast om ”det är klart visat att det inte föreligger några möjligheter för det utländska dotterbolaget att utnyttja underskott vare sig bakåt eller framåt i tiden eller att underskottet kan komma att utnyttjas av någon annan skatteskyldig och inte heller i något annat land bör avdrag för utgivet koncernbidrag motsvarande detta underskott komma ifråga”.<sup>132</sup>

Skatteverkets tolkning innebär att de har en generell syn på underskotten. Det är möjligt att se det som att skatteverket avser att inga avdragsmöjligheter ska kunna utnyttjas för förluster som hypotetiskt kan uppstå i framtiden för att avdrag ska kunna medges. Under sådana omständigheter behöver koncernbidrag i princip aldrig medges till utländska bolag.<sup>133</sup>

Den syn som skatteverket presenterat är emellertid inte helt okontroversiell. Det finns andra som menar att det räcker med att förluster *de facto* inte kan utnyttjas i en annan medlemsstat för att skatteverket ska tvingas medge koncernavdrag.<sup>134</sup> Med detta avses att skatteverket inte ska ta hänsyn till hypotetiska ställningstaganden, utan att det räcker med att den som vill göra avdraget ska visa att det inte medgivits i den andra staten. Skatteverkets inställning att man ska se på förlustutjämningsmöjligheterna både bakåt och framåt i tiden har tidigare även kritiserats internationellt.<sup>135</sup> Enligt denna syn är ett hänsynstagande till tid, bakåt och eller framåt, i vilket fall diskriminerande, då just möjligheten till omedelbara avdrag utgör en fördel i sig.

---

<sup>131</sup> Lodin S-O, *Skattestrukturen i EU och Sverige*, Skattenytt 2006, s. 275.

<sup>132</sup> Lindsröm-Ihre L och Nilsson A, *Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer – några synpunkter på Skatteverkets tolkningar av domen*, Skattenytt 2006 s. 464.

<sup>133</sup> Ibid.

<sup>134</sup> Ibid.

<sup>135</sup> Meussen GTK, *Cross-Border Loss Relief in the European Union following the Advocate General's Opinion in the Marks & Spencer Case*, European Taxation, 7/2005, s. 284.

Det har även framförts kritik mot skatteverkets bedömning av domen med avseende på att man tolkat Förenade kungarikets argument om skattekoherens enskilt, allt för starkt. Kritikerna menar härvid att skatteverket missat att se att EG-domstolen faktiskt endast gör en sammanvägning, och att man istället fastslagit att var och en av berättigandegrunderna i sig är otillräcklig för en inskränkning i etableringsfriheten, även om man i och för sig godkänt att Förenade kungarikets oro för skattekoherensen, faktiskt är berättigat.<sup>136</sup>

Ytterligare ett tillfälle när koncernbidrag till utländskt dotterbolag enligt vissa måste medges, är när det är uppenbart att dotterbolagets hemstat kommer att beskatta det mottagna koncernbidraget.<sup>137</sup> Detta eftersom det då inte kan föreligga någon risk för dubbelt utnyttjande av förlust.

### 3.3 EG-rättsliga problemområden

*Syftet med detta underkapitel är att beskriva och utreda vissa EG-rättsliga principer och begrepp som är relevanta för bedömningen av den fiskala situationen och utvecklingen inom unionen.*

#### Territorialitetsprincipen

Territorialitetsprincipen är en global princip som innebär att en stat får beskatta personer inom dess territorium. Som nämnts i inledningen är territorialitetsprincipen den princip som den fiskala suveräniteten i EU främst vilar på. Principen har sitt ursprung i den subjektssyn som enskilda personer och företag hade i förhållande till suveränen i äldre tider. Principens moderna och exakta innebörd är inte klar, men den tycks innebära att en stat äger uppbringa skatt från samtliga subjekt, det vill säga personer på dess område.

I den senare tidens skattemål i EG-domstolen kom territorialitetsprincipen först att diskuteras i domen i målet *Futura*.<sup>138</sup> I detta mål konstaterade domstolen att Luxemburgs nationella skatteregler varken utgjorde dold eller öppen diskriminering, då reglerna var utformade i samstämmighet med territorialitetsprincipen. Således utvecklas inte innebörden av territorialitetsprincipen, utan det fastslås endast att den gäller.

---

<sup>136</sup> Lindsröm-Ihre L och Nilsson A, *Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer – några synpunkter på Skatteverkets tolkningar av domen*, Skattenytt 2006, s. 465.

<sup>137</sup> Ibid. s. 466.

<sup>138</sup> EG-domstolen, *Futura*, paragraf 22.

Traditionellt sett har territorialitetsprincipen använts för att beskriva en inkomstbeskattning med territoriellt begränsad jurisdiktion i motsats till beskattning av universell inkomst.<sup>139</sup> Vad som avses med territorialitetsprincipen i EG-rättens sammanhang är som nämnts ovan inte klart. En teori går emellertid ut på att principen ska ses som ett rättfärdigande för att hålla symmetri i det nationella skattesystemet.<sup>140</sup> Med symmetri avses i detta fall att den enskilda staten får medge avdrag för kostnader där de kan beskatta korresponderande intäkter.

En viss utveckling av territorialitetsprincipen har skett i och med domen i målet *Bosal Holding*.<sup>141</sup> Den nederländska staten utgick i sin argumentation i målet från att principen hade den innebörd som framkommit i målet *Futura*. EG-domstolen menade dock att Nederländerna skulle medge avdrag för kostnader som *Bosal Holding* haft för dotterbolag med residens i andra EG-länder. En möjlig tolkning av innebörden i denna dom är att EG-domstolen lämnat territorialitetsprincipen därhän och funnit att den i sin helhet inte är kompatibel med EG-fördraget. En annan möjlig tolkning som framförts är att EG-domstolen menade att eftersom kostnaderna för dotterbolagen situerade i andra EG-länder verkligen är genuina och per definition att hänföra till moderbolaget den enda staten som kan medge avdrag för dessa är moderbolagets hemstat.<sup>142</sup> Med detta resonemang kan territorialitetsprincipen bedömas fortfarande vara aktuell. Resonemanget är dock inte oproblematiskt, då dotterbolag enligt gängse mening är att betrakta som egna juridiska personer och därmed skattesubjekt.

I målet *Marks & Spencer* förde EG-domstolen vidare resonemanget om territorialitetsprincipen.<sup>143</sup> Man fastslog att en medlemsstat genom att beskatta sina skattesubjekt för samtliga vinster och beskatta utländska skattesubjekt endast för de vinster som var hänförliga till det egna territoriet, på sätt som Förenade kungadömet gjort, handlade i enlighet med territorialitetsprincipen och att denna var gällande<sup>144</sup> i internationell rätt. Man fastslog även att detta faktum i sig inte berättigade att Förenade kungadömet inte medgav avdrag för inhemska bolags förluster i andra medlemsstater.

Det kan diskuteras vilken huruvida territorialitetsprincipen har någon reell betydelse som grund för beskattning inom unionen. Principens kärna kringgås i vilket fall vanligen genom dubbelbeskattningsavtal som gör den

---

<sup>139</sup> European Taxation, *The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead (Part Two)*. Sid 220.

<sup>140</sup> Ibid.

<sup>141</sup> EG-domstolen, *Bosal Holding*, paragraf 37.

<sup>142</sup> European Taxation, *The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead (Part Two)*. s. 221.

<sup>143</sup> EG-domstolen, *Marks & Spencer*, paragraf 39-40.

<sup>144</sup> I den engelska versionen av domen använd här ordet "enshrined", vilken måste anses ha en starkare betydelse än den svenska översättningen "gällande".

verkningslös.<sup>145</sup> Den slutsats som man synes kunna dra beträffande territorialitetsprincipen är att den i varje fall inte ensamt kan berättiga en inskränkning i etableringsfriheten.<sup>146</sup>

## Den interna koherensen

Traditionellt sätt har länder försökt att hålla sina skattesystem symmetriska eller koherenta som termen blivit i EG-skatterättsliga sammanhang. Med det menas att man har beviljat avdrag eller andra skattelättnader för förluster i de fall där en korresponderande vinst skulle ha beskattats fullt ut. Historiskt har inte problemen med detta varit så påtagliga, då företags hemvist varit enklare att bestämma och de enskilda länderna kunnat reglera efter egen vilja. Allvarliga problem har i Europa tillstött först när man etablerat den inre marknaden. Anledningen till det är att som visats i målet *avoir fiscal*<sup>147</sup> det inte längre står länderna fritt att stifta lagar inom den direkta beskattningens område, utan man måste ta hänsyn till EG-rättslig reglering om den fria rörligheten på den inre marknaden.

Att behålla den interna koherensen har, som visats ovan i kapitel 2.2 varit ett argument som EG:s medlemstater återkommande har använt sig av för att berättiga inskränkningar i etableringsfriheten. Argumentet godtogs också i fallet *Bachmann*.<sup>148</sup> Här framstod det dock som att för att argumentet skulle vara bärigt det krävdes att det rörde sig om ett och samma skattesubjekt som blivit diskriminerat och att det rörde sig om ett avdrag som korresponderade mot ett lagrum i samma stat.

När den interna koherensen har varit uppe för diskussion i EG-domstolen har det blottats en perspektivskillnad mellan medlemsstaterna och domstolen. Detta illustreras mycket väl i fallet *Manninen*.<sup>149</sup> Medlemsstaternas tycks se den interna koherensen som ett argument som innebär att i fall där avdrag medges ska en vinst kunna beskattas, oavsett om det rör sig om två olika skattesubjekt. Medlemsstaterna tar härvid perspektiv utifrån sin egen stat och beaktar inte om skattesubjektet har verksamheter i andra medlemsstater. EG-domstolen, å andra sidan, tar perspektiv ur det enskilda skattesubjektets synvinkel och tycks då inte alls beakta om skattesystemen är avsedda att medge avdrag för korresponderande vinst hos ett annat skattesubjekt.

---

<sup>145</sup> Lang M, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, European Taxation, 2/2006, s. 60.

<sup>146</sup> Isenbaert M och Valjemark C, *M&S Judgment: The ECJ Caught Between a Rock and a Hard Place*, EC Tax Review 2006/1 s. 13.

<sup>147</sup> EG-domstolen, Mål C-270/83 "*avoir fiscal*"

<sup>148</sup> EG-domstolen, Mål C-204/90 *Bachmann*.

<sup>149</sup> EG-domstolen, Mål C-319/02 *Manninen*.

Ovanstående resonemang har dock grumlats av EG-domstolens resonemang i målet *Marks & Spencer*.<sup>150</sup> I sitt resonemang angående den interna koherensen angav generaladvokat Poiães Maduro att begreppet använd för att "korrigera verkan av att den fria rörligheten utsträcks till att omfatta skattesystemen, vilkas utformning i princip uteslutande avgörs av medlemsstaterna".<sup>151</sup> Poiães Maduro föreslog vidare att EG-domstolen skulle omdefiniera sin tidigare tolkning av begreppet så att det kunde användas som grund för inskränkning av etableringsfriheten endast om förluster i ett utländskt dotterbolag kunde erhålla samma avdragsmöjligheter i sin hemstat.<sup>152</sup> Genom Poiães Maduros förslag skulle samma resultat uppnås som det som EG-domstolen senare gav, med den skillnaden att resultatet skulle baseras på den interna koherensen istället för EG-domstolens sammanvägda skäl.

EG-domstolen väljer att i sitt ställningstagande inte använda sig av begreppet koherens. I stället använder man sig av uttrycket "två sidor av samma mynt". Anledningen till detta är oklar, en teori går ut på att man inte öppet vill ändra sin praxis.<sup>153</sup>

Sammanfattningsvis är alltså värdet av den interna koherensen som berättigandegrund för inskränkning i etableringsfriheten oklart. Men det verkar ändå som att domstolen, i nuläget, under omständigheter med risk för skatteundandragande tycker att det är rimligt att stater använder argumentet för att berättiga inskränkningar.

## Etableringsfriheten

För att uppnå den integration mellan länder som man ansett nödvändig för att uppnå syftet med EU, som nämnts i introduktionen, har man som också nämnts bedömt det vara nödvändigt med en fri och rörlig intern marknad inom unionen. För att uppnå detta är det av yttersta vikt att varor och kapital kan röra sig fritt mellan länder och i minsta möjliga utsträckning vara begränsade av sitt geografiska ursprung. En betydelsefull del av rörligheten för kapital och personer är möjligheten att med minsta möjliga problem starta nya eller flytta juridiska personer över gränserna i Unionen. En del av denna frihet för rörlighet av fysiska och juridiska personer är kodat i EG-fördraget genom den så kallade etableringsfriheten.

Innebörden av friheten att etablera sig är stadgat i artikel 43 EG-fördraget. Artikeln lyder som följer:

---

<sup>150</sup> EG-domstolen, Mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>151</sup> Poiães Maduro M, *Förslag till avgörande*, EG-domstolen, Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, paragraf 66.

<sup>152</sup> Ibid. paragraf 76.

<sup>153</sup> Lang M, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, *European Taxation*, 2/2006 s. 60.

”Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.”

I artikel 48 förtydligas innebörden av etableringsfriheten genom att man uttryckligen säger att reglerna i andra kapitlet Romfördraget beträffande etableringsfriheten likställer fysiska personer med juridiska personer. När det gäller etablering av juridiska personer kan denna vara av primär eller sekundär natur.<sup>154</sup> Med primär natur förstås nyetablering eller överflyttning av en hel verksamhet till ett nytt land. Med sekundär etablering förstås att ett dotterbolag, en filial eller liknande etableras i medlemsstat. Som man kan utläsa av första stycket artikel 43 EG-fördraget krävs för sekundär etablering att man redan är etablerad i någon annan medlemsstat.

Det finns emellertid situationer då en strikt tolkning av ovannämnda artiklar kunde leda till starkt negativa konsekvenser för medlemsstaterna. Av den anledningen finns EG-fördragets artikel 46 som anger att medlemsstater får inskränka etableringsfriheten om det grundas på hänsyn till ”allmän ordning, säkerhet eller hälsa”.

Där problemet ställs på sin spets, som illustreras väl genom målet Marks & Spencer, är när det förbud mot inskränkningar som stadgas i artikel 43 ställs gentemot den inskränkingsrätt grundad på allmän ordning som stagas i artikel 46. Särskilt är det ordet ”ordning” som gång efter annan har prövats.

## Dotterbolag och fasta driftställen

En intressant aspekt för EG-domstolens bedömning av huruvida en nationell regel har varit diskriminerande är om det har betydelse vilken etableringsform som använts.<sup>155</sup> Då domstolen behandlat ett antal olika fall där det dels rör sig om fasta driftställen, dels om dotterbolag uppstår frågan om det gör någon skillnad vilken etableringsform som valts. Det är i detta sammanhang intressant att se vilka skillnader EG-domstolen ansetts finna gentemot alternativet att flytta över en del av sin verksamhet, det vill säga upprätta ett fast driftställe.

---

<sup>154</sup> Ståhl, Österman, *EG-skatterätt*, s. 83.

<sup>155</sup> M. Poiares Maduro, *Förslag till avgörande i mål C-446/03 Marks & Spencer*, paragraf 42.



Det föreligger naturligtvis en grundläggande juridisk skillnad mellan ett fast driftställe och ett dotterbolag, då dotterbolaget utgör en egen juridisk person medan det fasta driftstället endast är en gren av en juridisk person. Skatterättsligt sett behöver dock inte skillnaden vara så betydande, särskilt inte som många stater tillämpar en skatterättslig enhetssyn på koncerner som innebär att man ser dem som ett enda skattesubjekt.

Huruvida EG-domstolen anser att ett fast driftställe och ett dotterbolag befinner sig i ett ur diskrimineringshänsyn jämförbar situation framkommer inte direkt ur dess rättspraxis.<sup>156</sup> Trots det kan man konstatera att en situation med ett fast driftställe på många sätt är likartat med ett dotterbolag i en annan medlemsstat. Av denna anledning finns det anledning att titta på om behandlingen blivit likadan.

Skillnaderna mellan dotterbolag och fasta driftställen är olika mellan de olika medlemsstaterna. I generaladvokat Poiares Maduros genomgång av EG-domstolens praxis i frågan konstaterar han att det inte får finnas någon diskriminering mellan olika företagsformer.<sup>157</sup> I Förenade kungadömet, den aktuella staten beträffande *Marks & Spencer*, kan man konstatera att det föreligger en skattemässig diskriminering beroende på val av etableringsform som består i att intäkter och förluster från ett fast driftställe utjämnar det skattemässiga resultat i Förenade kungadömet oavsett var inom EG det är situerat, medan ett utländskt dotterbolag drabbas av de skattemässiga nackdelar som konstaterats ovan.<sup>158</sup>

Sammanfattningsvis kan sägas att det konstaterats att åtminstone i Förenade kungadömet förekommer en diskriminering av utländska dotterbolag, jämfört med fasta driftställen.<sup>159</sup> EG-domstolen har dock inte tagit ställning till denna fråga då i målet *Marks & Spencer* det var ett dotterbolags situation som var under prövning. Då andra nationella skatteregler gällde för fasta driftställen kom frågan kom frågan aldrig att prövas.<sup>160</sup>

---

<sup>156</sup> Lang M, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, European Taxation, 2/2006 s. 56.

<sup>157</sup> M. Poiares Maduro, *Förslag till avgörande i mål C-446/03 Marks & Spencer*, paragraf 43.

<sup>158</sup> Ibid. paragraf 48.

<sup>159</sup> Ibid. paragraf 53.

<sup>160</sup> Lang M, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, European Taxation, 2/2006 s. 56.

## 4 Analys och slutsatser

*Detta tvådelade kapitel avser att genom slutsatser, främst av EG-domstolens praxis och i ämnet publicerade artiklar lämna klargörande kommentarer om det rådande och den kommande situationen på det fiskala området.*

### 4.1 Analys

#### Utvecklingen fram till Marks & Spencer

Den direkta beskattningen ansågs ligga inom medlemsstaternas egen kompetens. Det fanns visserligen EG-direktiv som berörde den direkta beskattningen, men dessa kan knappast anses ha påverkat dess utformning på ett mer genomgripande sätt, i det avseendet att de skulle ha någon betydande inverkan på den nationella skattebasen.<sup>161</sup> Att så inte var fallet klarlades i och med målet *avoir fiscal* 1986.<sup>162</sup> Detta faktum förtydligades ytterligare i målet *Schumacker* genom passusen ”Direkt beskattning ligger inom medlemsstaternas kompetens, men den måste utövas på ett sådant sätt att den inte verkar inskränkande på EG-rätten”.<sup>163</sup> Efter detta mål har ett antal mål rörande direkt beskattning i förhållande till EG:s fundamentala friheter avgjorts. Ett urval av dessa har återgivits i denna uppsats.

Rent allmänt kan sägas om utvecklingen mellan målen *avoir fiscal*, 1986, och målet *Marks & Spencer*, 2005, att EG-domstolen har varit mycket restriktiv med att tillåta några inskränkningar i etableringsfriheten med stöd av ett antal olika motiveringar, baserade på EG-fördragets artikel 49, som olika medlemsstater använt sig av i olika mål. Detta har troligtvis berott på att man ansett att själva poängen med en intern marknad är att det inte ska finnas några hinder att etablera sig på olika ställen på marknaden.<sup>164</sup> Från denna utveckling har det emellertid funnits två undantag.

Det första undantaget var målet *Bachmann*.<sup>165</sup> I detta mål förelåg emellertid en fundamental skillnad jämfört med övriga i denna uppsats refererade mål. Det rörde sig om ett enda skattesubjekt, en fysisk person som skulle kunna dra uppenbarliga otillbörliga personliga fördelar av att EG-domstolen hade

<sup>161</sup> Rådets direktiv 77/799/EEG angående ömsesidig hjälp vid utredning av direkta beskattningsfrågor.

Rådets direktiv 90/434/EEG angående fusioner, fissioner och överförande av tillgångar och aktier mellan bolag med hemvist i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 2003/48 och 49/EEG angående räntor och royalties mellan företag i intressegemenskap med hemvist i olika medlemsstater.

<sup>162</sup> EG-domstolen, mål 270/83 *Avoir Fiscal*.

<sup>163</sup> EG-domstolen, mål C-279/93 *Schumacker*.

<sup>164</sup> Martin P, *The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal of the “taxing jurisdiction argument”*, EC Tax Review, 2/2005, s. 66.

<sup>165</sup> EG-domstolen, mål C-204/90 *Bachmann*.

tvingat Belgien att ändra sin lagstiftning. Av domen kan man dessutom uttolka att domstolen lämnat avgörandet därför att man inte kunnat lösa problemet på något mer praktiskt sätt, det vill säga att avgörandet egentligen inte var önskvärt.

Det andra undantaget utgörs av målet *Futura Singer* där EG-domstolen slog fast att en enskild medlemsstat kan förneka avdrag för förluster uppkomna i andra medlemsstater, det vill säga man har rätt att kräva ett territoriellt ekonomiskt samband mellan uppkomna vinster och förluster.<sup>166</sup> En betydande skillnad mellan *Futura Singer* och övriga refererade mål är dock att det i *Futura Singer* rör sig om ett enda bolag med fast driftställe i en annan medlemsstat. Vad EG-domstolen följaktligen säger är att territorialitetsprincipen anger att när det gäller en och samma person, det då är rimligt att varje medlemsstat beskattar, och medger avdrag, för den verksamhet som är hänförlig till respektive stat.

Dessa två undantag ger att fram till målet *Marks & Spencer* hade domstolen alltså medgivit inskränkningar i etableringsfriheten två gånger. Inskränkningar hade godtagits, i det första fallet på grund av koherensen i det nationella skattesystemet och i det andra fallet på grund av territorialitetsprincipen.

De övriga argument som medlemsstaterna har använt sig av för att rättfärdiga sina nationella skattesystem, punktlistade i kapitel 2.2, har domstolen konsekvent förklarat för antingen för ringa vägande, eller osakliga för att medge inskränkningar i etableringsfriheten.<sup>167</sup>

## Efter Marks & Spencer

Det EG-rättsliga läget som uppstått efter domen i Marks & Spencer är allt annat än klart. Många hade förväntat sig att EG-domstolen skulle lämna en dom som i större utsträckning skulle klarlägga förhållandena mellan medlemsstaternas rätt att bedriva enskild skattepolitik avseende direkt beskattning och de EG:s fundamentala friheter, som utgör en förutsättning för den fria inre marknaden.<sup>168</sup> Förhoppningar kunde också hysas om att EG-domstolen i detta sammanhang skulle klargöra värdet av de rättsliga principer, som EG-rätten åtminstone i teorin vilar på. Inte heller dessa förhoppningar infriades.

I målet gjorde Förenade kungariket et al gällande att utländska dotterbolag inte befann sig i en jämförbar ställning med inhemska dotterbolag med hänvisning till territorialitetsprincipen. Detta argument godkänner dock inte

---

<sup>166</sup> EG-domstolen, mål C-250/95, *Futura Participations*.

<sup>167</sup> Wathelet M, "Direct taxation and EU law: integration or disintegration?" EC Tax Review, 2004/1 s. 3.

<sup>168</sup> Isenbaert M, och Valjemark C, *M&S judgment: the ECJ caught between a rock and a hard place*, EC Tax Review, 2006/1 s.10.

domstolen i sig. Det är helt enkelt inte tillräckligt för att inskränka etableringsfriheten.

Förenade kungariket et al argumenterade vidare att vinster och förluster utgör två sidor av samma mynt och måste behandlas symmetriskt för att behålla en balanserad allokering av skattemedel mellan medlemsstaterna. Detta argument godtog EG-domstolen. EG-domstolen godtog vidare Förenade kungariket et als argument om att det är nödvändigt att tillse att dubbla förlustavdrag inte kan genomföras i två olika stater. Man godtog också argumentet om att det föreligger en risk att företag förflyttar sina förluster till den stat där de är mest värda, det vill säga staten med den högsta skatten/avdragsrätten. Dessa tre argument tillsammans kom att bli avgörande för målets utgång.

Innebörden av detta är svårtolkad. Det är svårt att förneka att EG-domstolen har gjort en kursändring.<sup>169</sup> Precisionen i domstolens argument är svag och man delar till och med upp basen på tre var och en i sig oidentifierbara delar. Hur tungt väger skattesystemets inre koherens? Detta har i tidigare domar i sig inte varit tillräckligt för en inskränkning av artikel 43. Hur tungt väger faran för skatteflykt? Detta argument har avfärdats mycket kortfattat i flera domar. Är det då faran för dubbla skatteavdrag som kommit att fälla domstolens utslag. Denna fara, som är av uppenbar natur kan knappast vara något som domstolen inte beaktat i tidigare domar. Den måste snarast vara att betrakta som den svårighet till effektiv skattekontroll som domstolen likväl har avfärdat som argument för inskränkning i EG-fördragets artikel 43.

Det är som konstaterats i kapitel 2.2 inte vidare klarlagt hur tungt var och ett av de argument som framlagts i målet Marks & Spencer väger. Med tanke på detta kan inga vidare slutsatser dras genom detta mål än vad som i detalj var vid handen.

## 4.2 Slutsatser

### Allmänna slutsatser

Som visats ovan i analysen tycks EG-domstolens praxis ha gjort en plötslig sväng. Från 1986 då målet *avoir fiscal* avgjordes har domstolen i mål efter mål utvidgat innebörden av etableringsfriheten på ett sätt som verkat i motsvarande mån inskränkande i statsuveräniteten. Domstolens agerande

---

<sup>169</sup> För samma analys se: Lang M, "The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word", European Taxation, 2/2006 s. 60.

har inte skett utan betydande kritik, både från jurister och från medlemsstaterna.<sup>170</sup>

Kritiken har huvudsakligen riktats mot två områden, framför allt mot att det under nuvarande förhållande är uppenbart svårt att förutse EG-domstolens bedömningar. Kritiken riktar sig också mot att EG-domstolen inte förmår att bygga upp ett regelverk anpassat för den gemensamma marknaden genom att skapa konstruktiva regler, utan endast slår ner på icke kompatibla nationella regler.<sup>171</sup>

Det går inte göra några iakttagelser på den direkta beskattningens område utan att slås av juridikens nära sammankoppling med politiken. 2005 genomfördes omröstningar angående kommissionens förslag till konstitution för EU. De påföljande omröstningarna i Frankrike och Nederländerna gav som bekant vid handen att konstitutionen saknade folklig förankring hos dessa båda grundarstater. Det finns spekulationer om EG-domstolens kursändring kan bero på att domstolens sammansättning ändrats efter de tio ny staternas inträde i unionen eller att kursändringen skulle bero på direkta uttalanden från medlemsstaterna. Det som då verkligen skulle dölja sig som grund för domstolens dom är medlemsstaternas rädsla för att få sina skattebaser minskade.<sup>172</sup>

I ljuset av detta och den allmänt tveksamma folkliga opinionen i förhållande till Unionen finns det anledning att fundera på om EG-domstolen har känt sig pressad att avvakta med att påtvinga medlemsstaterna ytterligare inskränkningar i den fiskala suveräniteten. Man kan föreställa sig ett scenario där EG-domstolen genom att påtvinga medlemsstaterna en oönskad integration skulle kunna framkalla en politisk kris för EU. Det förefaller inte vara en önskvärd situation för domstolen.

Det som med all önskvärd tydlighet klargjorts genom den hittillsvarande utvecklingen på den direkta beskattnings område inom EU är att den nuvarande lagstiftningsprocessen är bristfällig och att utvecklingen varit oklar.<sup>173</sup> Med den struktur för normgivande som EU har idag, blir konsekvensen att den enda effektiva normgivaren är EG-domstolen. EG-domstolen har dock inte möjlighet att på samma sätt som till exempel en folkvald församling i en stat vara normgivande, utan har endast möjlighet att negativt bestämma de normer vilka den erhållit genom de fördrag och direktiv som antagits. Konsekvensen av detta har blivit synnerligen uppenbar i och med avgörandet i målet *Marks & Spencer*. EG-domstolen har hamnat i en situation där det kan tyckas att den agerar som om den vore inklämd i ett hörn. Domen den meddelat bringar förvisso klarhet i hur

---

<sup>170</sup> Se exempelvis Hinnekens L, *European court goes for robust tax principles for treaty freedom. What about reasonable exceptions and balances?*, EC Tax Review, 2/2004, s. 67.

<sup>171</sup> Se exempelvis Wathelet M, *Direct Taxation and EU Law: Intergration or Disintegration?* EC Tax Review 2004/1 s. 3.

<sup>172</sup> Se exempelvis Lang M, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, European Taxation, 2/2006 s. 66-67.

<sup>173</sup> Winther- Sørensen N, *Beskatning af international erhvervsindkomst* s.701.

Storbritannien ska hantera sin lagstiftning i det specifika fallet men hur de principer som EG-rätten byggts upp på bringas ingen klarhet. Med den situation som föreligger idag kan dessa knappast kallas principer då konsekvensen vid deras användning är allt för dålig.

Med anledning av detta synes det som om de flesta rättsvetare, med den synen att unionen skall bestå och utvecklas, har kommit fram till att det i dagens läge endast finns en gångbar väg att ta. Denna väg innefattar att unionen får en utökade harmonisering på den direkta beskattningens område.<sup>174</sup> För att uppnå en sådan harmonisering med den europeiska normgivarens nuvarande utformning krävs det att unionen 25 länder kommer överens i rådet om ett direktiv för att reglera den direkta beskattningen inom hela området. Huruvida detta överhuvudtaget är en möjlig väg är svårt att bedöma. I detta avseende tål det att påpekas att det hade underlättat avsevärt om unionens normgivande kunde omskapas på ett sådant sätt att det förenklades, och därmed förtydligades.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att utvecklingen med försvagning av de individuella staternas suveränitet som konstaterats i inledningen stoppats, åtminstone på det betydelsefulla fiskala området. Om detta stopp är permanent kan man endast spekulera i, men det förefaller osannolikt med tanke på den annars allmänt pågående globaliseringen och integrationen.

## Effekter för den direkta beskattningen i Sverige

Som visats i kapitel 2.3 är effekterna av den hittillsvarande utvecklingen på den direkta beskattningens område föremål för tolkning. Innan målet *Marks & Spencer* var inställningen bland svenska experter på området att det var mycket tveksamt om de svenska reglerna om koncernbidrag var i enlighet med EG-rätten.<sup>175</sup> I och med den senaste utvecklingen på den direkta beskattningens område kan man inte längre med säkerhet säga är att de svenska reglerna om koncernbidrag står i strid med EG-domstolens praxis.

Den svenska lagstiftningen skiljer sig förvisso från den i *Marks & Spencer* prövade brittiska lagstiftningen. Emellertid har de brittiska och de svenska koncernutjämningsreglerna i stort sett samma syfte, nämligen att åstadkomma en skattemässig subjektssyn på hela koncerner. Trots detta ifrågasätter vissa bedömare om de sätt på vilket det svenska skatteverket tänkt sig att tolka EG-rätten ändå inte kommer att strida mot EG-rätten.

---

<sup>174</sup> Se exempelvis Meussen GTK, *Cross-Border Loss Relief in the European Union following the Advocate General's Opinion in the Marks & Spencer Case*, European Taxation, 7/2005, s. 286 och Pelin L, *Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv*, Skattenytt, 2006, s. 451.

<sup>175</sup> Se exempelvis Bergström S och Bruzelius A, *Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Law Perspective\**, Intertax 6/7, 2001, s. 239.

Sammanfattningsvis kan sägas att det inte ligger i den svenska regeringens intresse att få reglerna om koncernbidrag prövade i EG-domstolen. De som eventuellt skulle kunna tjäna på en sådan bedömning är svenska och internationella större koncerner. För dessa är det emellertid en prövning av de svenska reglerna en vanskelig väg att gå. Anledning till det är dels att en prövning i sig är dyrbar, dels att konsekvenserna av att EG-domstolen skulle underkänna de svenska koncernbidragsreglerna kan bli att Sverige tar bort möjligheten till koncernbidrag överhuvudtaget.

En EG-rättslig prövning av de svenska koncernbidragsreglerna syns idag inte vara aktuell. I och med målet *Marks & Spencer* synes aktualiteten för en sådan prövning ha sänkts avsevärt. Det närmaste som kommer att ge någon vägledning om de svenska koncernbidragsreglernas status gentemot EG-rätten är den prövning som för närvarande sker av de mycket likartade finska reglerna i målet *Oy Esab*.<sup>176</sup> Det finns vissa bedömare som trots allt tror att EG-domstolen på grund av de juridiska systemens strukturella skillnad, i Finland jämfört med Förenade kungariket, kan komma att göra en annorlunda bedömning i detta mål.<sup>177</sup>

---

<sup>176</sup> EG-domstolen, Mål C-231/05 *Oy Esab*.

<sup>177</sup> Scheunemann M P *Decision in the Marks & Spencer Case: a Step Forward, but No Victory for Cross-Border Group Taxation in Europe*, Intertax 2/2006, s. 57.

# Bilaga A

## Översikt över koncernbeskattning och förlustöverföringsmöjligheterna i EGs medlemsstater<sup>178</sup>

Medlemsstat	Nationella koncernavdrag	Gränsöverskridande koncernavdrag	Förlustöverföringsmöjlighet	Max tidsperiod för förlustöverföring	Andra större restriktioner för förlustöverföring
Belgien	Nej	Nej	Ja	Obegränsad	Vissa förändringar i kontrollen
Cypern	Ja	Nej	Ja	Obegränsad	Vissa förändringar i kontrollen/förändring av verksamhet
Danmark	Ja	Ja	Ja	Obegränsad	Vissa förändringar i kontrollen/vissa förlustkällor/ begränsning för förluster uppkomna före 2001
Estland	Nej	Nej	Nej	N/A	Vissa förändringar i kontrollen
Finland	Ja	Nej	Ja	10 år	Vissa förändringar i kontrollen/ vissa förlustkällor
Frankrike	Ja	Ja (efter prov)	Ja	Obegränsad	Vissa förändringar i verksamhet
Grekland	Nej	Nej	Ja	5 år	Vissa förändringar i kontrollen
Irland	Ja	Nej	Ja	Obegränsad	Vissa förändringar av källan till förlust
Italien	Ja	Ja	Ja	5 år	Vissa förändringar i kontrollen
Lettland	Ja	Nej	Ja	5 år	Vissa förändringar i kontrollen
Litauen	Nej	Nej	Ja	5 år	Vissa förändringar i kontrollen
Luxemburg	Ja	Nej	Ja	Obegränsad	Vissa förändringar i kontrollen
Malta	Ja	Nej	Ja	Obegränsad	Vissa förändringar i kontrollen
Polen	Ja	Nej	Ja	5 år	Vissa förändringar i kontrollen/beloppsgrens
Portugal	Ja	Nej	Ja	6 år	Vissa förändringar i kontrollen/ vissa förändringar av verksamhet
Slovakien	Nej	Nej	Ja	5 år	Vissa förändringar i kontrollen
Slovenien	Ja	Nej	Ja	5 år	Vissa förändringar i kontrollen
Spanien	Ja	Nej	Ja	15 år	Vissa förändringar i kontrollen
Storbritannien	Ja	Nej	Ja	Obegränsad	Vissa förändringar i kontrollen
Sverige	Ja	Nej	Ja	Obegränsad	Vissa förändringar i kontrollen
Tjeckien	Nej	Nej	Ja	5 år	Vissa förändringar i kontrollen
Tyskland	Ja	Nej	Ja	Obegränsad	Vissa förändringar i kontrollen/beloppsgrens
Ungern	Nej	Nej	Ja	Obegränsad	Endast med godkännande
Österrike	Ja	Ja	Ja	Obegränsad	Företag med förlustsyfte/minsta beskattningsregel

<sup>178</sup> Tabellen är en förenklad sammanställning gjord av de europeiska Baker & McKenzie-kontoren i april 2005 och publicerad i Intertax 2/2006 s. 56



# 5 Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Inkomstskattelagen (1999:1229)

EG-fördraget

Regeringens proposition 2000/01:22 s.2

Rådets direktiv 67/227/EEG

Rådets direktiv 77/799/EEG

Rådets direktiv 90/434/EEG

Rådets direktiv 2003/48/EEG

Rådets direktiv 2003/49/EEG

## Böcker

Ståhl Kristina                    *"EG-skatterätt"*, Iustus Förlag AB,  
Persson Österman Roger      Uppsala 2003

Winther- Sørensen Niels      *"Beskatning af international  
erhvervsindkomst"* Forlaget Thomson  
A/S, Köpenhamn 2000

## Artiklar

Bergström Sture                *"Home-State Restrictions on the  
Freedom of Establishment in a Swedish  
Income Law Perspective\*"* Intertax  
Bruzelius Anette                2001 6/7, s. 233

Cordewener Axel                *"The Tax Treatment of Foreign Losses:  
Ritter, M & S, and the Way Ahead (Part  
Two)"*, European Taxation, 4/2004 s.  
Dahlberg Mattias                135  
Pistone Pasquale  
Reimer Ekkehart  
Romano Carlo

- English Joachim                      *“The European Treaties’ Implication for Direct Taxes” Intertax 2005 8/9, s. 310*
- Lindström-Ihre Lena  
Nilsson Annelie                      *”Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer – några synpunkter på Skatteverkets tolkning av domen”*, Skattenytt 2006, s. 462
- Hinnekens Luc                      *”European court goes for robust tax principles for treaty freedom. What about reasonable exceptions and balances?”*, EC Tax Review, 2/2004, s. 65
- Isenbaert Mathieu  
Valjemark Caroline                      *”M&S judgment: the ECJ caught between a rock and hard place”*, EC Tax Review 2006/1 s. 10
- Lang Michael                      *“The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word”*, European Taxation, 2/2006 s. 54
- Meussen Gerhard T.K.                      *”Cross-Border Loss Relief in the European Union following the Advocate General’s Opinion in the Marks & Spencer Case”*, European Taxation, 7/2005, s. 282
- Lodin Sven-Olof                      *”Skattestrukturen i EU och Sverige”*, Skattenytt 2006, s. 272
- O’Shea Tom                      *”Marks & Spencer v Halsey (HM Inspector of Taxes): restriction, justification and proportionality”* EC Tax Review 2/2006, s. 66

- Pelin Lars *"Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv"*, Skattenytt 2006, s. 441
- Scheunemann Marc P. *"Decision in the Marks & Spencer Case: a Step Forward, but No Victory for Cross-Border Group Taxation in Europe"*, Intertax 2/2006, s. 54
- Wathelet Melchior *"Direct taxation in EU law: integration or disintegration?"*, EC Tax Review, 2004/1, s. 2

## **Internet**

[www.en.wikipedia.org](http://www.en.wikipedia.org)

2006-12-03

## 6 Rättsfallsförteckning

Mål C-270/83 *avoir fiscal* [1986] ECR 273

Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR s. I-249

Mål C-279/93 *Schumacker* REG 1995 s. I-225

Mål C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471

Mål C-164/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695

Mål C-200/98 *X AB och Y AB* s. I-8216

Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH* REG 2002 s. I-11779

Mål C-168/01 *Bosal Holding* REG 2003 s. I-09409

Mål C-319/02 *Manninen* REG 2004 s. I-7477

Mål C-446/03 *Marks & Spencer* REG 2005 s. I-10837

Mål C-231/05 *Oy Esab* REG 2005 s.00000

