



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Mariam Lahdo

# Gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU

Examensarbete  
20 poäng

Lars Pelin

Skatterätt

VT 2007

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Syfte	6
1.2 Avgränsningar	6
1.3 Metod och Material	7
1.4 Disposition	7
<b>2 BAKGRUND</b>	<b>9</b>
<b>3 MARKS &amp; SPENCER</b>	<b>11</b>
3.1 Bakgrund	11
3.2 EG-domstolens dom	12
3.3 Sammanfattning	16
<b>4 MÅLET ESAB/OY (OY AA)</b>	<b>17</b>
4.1 Omständigheterna i målet	17
4.2 Frågan som ställdes till EG-domstolen	18
4.3 Generaladvokatens bedömning	18
4.4 Sammanfattning	23
<b>5 OLIKA STATERS NATIONELLA SKATTELAGSTIFTNING MOT BAKGRUND AV ETABLERINGSFRIHETEN</b>	<b>25</b>
5.1 Etableringsfriheten	25
5.2 Svensk lagstiftning	25

5.3	Brittisk lagstiftning	25
5.4	Finsk lagstiftning	26
5.5	Sammanfattning	27
<b>6</b>	<b>DIREKTIVFÖRSLAG</b>	<b>28</b>
6.1	Direktivförslagens innehåll	29
6.2	Sammanfattning	33
<b>7</b>	<b>AVSLUTNING</b>	<b>35</b>
	<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>37</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>39</b>

# Summary

One of the most important goals in the European Union, is to promote a functional inner market. Therefore it's necessary for the member states of the European Union to have rules which eliminates restrictions on the freedom of establishment. The cross-boarder group relief rules are also included in the freedom of establishment. The EEC-court have on later years got to try whether member states group relief rules represents a restriction on the freedom of establishment.

In one of the time's most attentive tax-cases, Marks & Spencer, did the EEC-court took a stand on whether the British group relief rules made a restriction on the freedom of establishment. The court came to the conclusion, that the British rules were not proportionate, by pointing out that the subsidiary's capabilities to use deficit must be empty. With ECC-court's position in this question, the member states can admit deduction for contributions that companies transfers cross-border in exceptional cases.

Another case, the Esab-case, which is on the ECC-court table, is about the Finnish group relief rules and whether those rules make a restriction on the freedom of establishment. The advocate general stated, that the Finnish group relief rules don't make a restriction on the freedom of establishment. She made that statement by referring to the judgement in Marks & Spencer.

Member states, including Sweden do not admit for companies in a group to redact transferred cross-boarder contributions.

Currently it is an uncertainty among the member states, about how to form their group relief rules in the future. It is because of this uncertainty the central of this paper is to work out a proposal for a directive. The directive proposal will contribute to a more competitive European Union on a global level.

The central in the directive proposal is to eliminate discrimination, double taxation and cheating with taxation. Another central thing in the directive proposal is to distribute the taxation power between the member states.

# Sammanfattning

Att främja en fungerande inre marknad är en av EU:s främsta mål. För att uppnå målet skall enligt EG-fördraget alla hinder för den fria rörligheten undanröjas. Detta innefattar även gränsöverskridande inkomstöverföringar mellan närstående bolag. EG-domstolen har på senare år fått pröva huruvida medlemsstaters resultatutjämningsregler utgör en inskränkning i den fria rörligheten.

I ett av tidens mest uppmärksammade skattemål, Marks & Spencer fick EG-domstolen ta ställning till huruvida de brittiska reglerna utgjorde hinder mot etableringsfriheten. Domstolen kom fram till att de brittiska reglerna var oproportionerliga. Detta mot bakgrund av att moderbolag vid gränsöverskridande situationer inte medges avdragsrätt för dotterbolag som har förluster i dess etableringsstat, vilket inte är fallet vid inhemska situationer. EG-domstolen framförde genom domen i M & S, att medlemsländer i undantagsfall skall medge moderbolag avdrag för dotterbolagsförluster.

I ett annat mål, Esab-målet som är uppe för prövning i EG-domstolen, handlar det om huruvida de finska resultatutjämningsreglerna utgör hinder i etableringsfriheten. Generaladvokaten framhöll i sitt förslag till avgörande, att de finska reglerna utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten, men att de kunde rättfärdigas. Detta motiverade generaladvokaten genom att hänvisa till domen i Marks & Spencer. Undantagsfall som var aktuellt i M & S- målet, var ej tillämplig i förevarande fall.

Det är flera medlemsstater inklusive Sverige som ej medger avdragsrätt vid gränsöverskridande resultatutjämnning inom en koncern. I dagsläget råder en stor ovisshet bland medlemsstaterna om hur de i framtiden skall utforma sina koncernbidragsregler. Mot bakgrund av denna ovisshet, är det centrala i denna uppsats, ett direktivförslag. Direktivförslaget kommer att bidra till att EU blir mer konkurrenskraftig på en global nivå.

Direktivförslaget kommer att i huvudsak vara koncentrerat på att diskriminering undanröjs, likaså dubbelbeskattning. Direktivet kommer även att ha i syfte att motverka utebliven beskattning eller skattefusk samt att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna uppnås.

# Förord

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare, Lars Pelin, för en utomordentlig vägledning under uppsatsens gång och för hans idéer och åsikter.

Jag vill även tacka min underbara mor, Farida Maroge, för hennes stöd, uppmuntrande ord och böner under min tid som student vid Lunds universitet. Tack vare hennes stöd har jag uppnått mina mål. Jag vill även tacka min bortgångna far, som jag vet är otrolig stolt över det jag har åstadkommit.

Jag vill även tacka mina syskon, Elias, Abboud, Farid och Hanan Lahdo för deras uppmuntrande ord och stora stöd.

Slutligen vill jag även passa på att tacka alla mina släktingar och vänner som har stöttat mig genom hela utbildningen.

Lund 2007-04-16

Mariam Lahdo

# Förkortningar

AL	Anslutningslagen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapens fördrag
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EU	Europeiska unionen
ICTA	Income and Corporation Taxes Act 1988
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Esab	Mål C-231/05 Esab/Oy (Oy AA)
M & S	Mål C-446/03 Marks & Spencer

# 1 Inledning

Ett av EU:s grundläggande mål är en fungerande inre marknad. För att kunna uppfylla målsättningen, skall enligt EG-fördraget, hinder för den fria rörligheten mellan medlemsstater undanröjas.<sup>1</sup> Detta innebär att hinder skall undanröjas även vid gränsöverskridande transaktioner mellan närstående bolag.<sup>2</sup>

Gränsöverskridande inkomstöverföringar mellan närstående bolag har varit på EG-domstolens bord för prövning. I målen fick EG-domstolen bedöma huruvida gränsöverskridande transaktioner mellan närstående bolag utgjorde hinder mot etableringsfriheten, artikel 43, EG-fördraget. I Marks & Spencer plc- målet<sup>3</sup> avgjorde EG-domstolen om den brittiska skattelagstiftningen stred mot artikel 43, EG-fördraget. I ett annat mål som är på EG-domstolens bord och som ännu inte har avgjorts, är det så kallade Esab-målet.<sup>4</sup> Målet handlar om de finska resultatutjämningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten i artikel 43 EG. Att dessa båda mål är intressanta för Sveriges resultatutjämningsregler, finns det ingen tvekan om. Sverige medger inte, i likhet med både Storbritannien och Finland, avdragsrätt för gränsöverskridande resultatutjämningsregler.

De svenska reglerna ställer krav på att både det givande och mottagande bolaget skall ingå i samma koncern. Moderbolaget skall äga direkt eller indirekt över 90 procent av andelarna i ett eller flera dotterbolag. Moderbolaget kan vara ett svenskt bolag, eller ha sin skattemässiga hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Moderbolag som har sin skatterättsliga hemvist inom EES-området, skall ha ingått ett dubbelbeskattningsavtal med den staten. Dubbelbeskattningsavtalet skall även innefatta en diskrimineringsklausul. Sammantaget innebär det att både det givande och mottagande bolaget måste vara skattskyldiga i Sverige, för att avdragsrätt skall medges för det givande bolaget.<sup>5</sup>

Vid en jämförelse mellan de svenska resultatutjämningsreglerna och EG-domstolens ställningstagande i M & S, är slutsatsen att de svenska resultatutjämningsreglerna utgör en inskränkning av etableringsfriheten inom EU. Inskränkningen återfinns i skillnaden av behandlingen av moderbolaget, vilken baseras på var dotterbolaget har sin skatterättsliga hemvist. Huvudfrågan i sammanhanget är, huruvida EG-domstolen godtar medlemsstaternas försök att rättfärdiga inskränkningen?

Genom EG-domstolens avgörande i M & S- målet samt generaladvokatens förslag till avgörande i Esab-målet, skall frågan besvaras. I likhet med

---

<sup>1</sup> Se artikel 2 och artikel 3.1.c EG.

<sup>2</sup> Se Persson Österman, R. SN/Årgång 54, s. 146.

<sup>3</sup> Se mål C-446/03 Marks & Spencer.

<sup>4</sup> Se mål C-231/05 Esab/Oy (Oy AA).

<sup>5</sup> 35 kap. 2 § IL och 35 kap. 2a § IL.



Sverige, Storbritannien och Finland finns det andra medlemsstater som påverkas av EG-domstolens ställningstagande på området.

## 1.1 Syfte

Det centrala i uppsatsen är att utforma ett förslag på en gemensam lagstiftning i form av ett direktiv, gällande gränsöverskridande resultatutjämnning, detta inom ramen för medlemsstaternas åtaganden gentemot gemenskapsrätten. Ett direktiv på området är nödvändigt, detta på grund av att det är fler medlemsstater än bara Sverige som berörs av reglerna för gränsöverskridande resultatutjämnning mellan närstående bolag. Detta kommer att genomföras mot bakgrund av en jämförelse av svenska, finska och brittiska resultatutjämningsregler. Med anledning av detta, kommer uppsatsen att belysa de rättfärdigande grunder Storbritannien och Finland har åberopat i målen<sup>6</sup>. Storbritannien och Finland har valts på grund av att de båda länderna är/varit aktuella i EG-domstolen, gällande deras resultatutjämningsregler vid gränsöverskridande situationer.

För att kunna urskilja vilka rättfärdigande grunder Storbritannien och Finland har åberopat i målen, kommer en kortfattad analys, innefattande kommentarer, att genomföras av domen i M & S.

Nästa steg i uppsatsen är ett genomförande av en analys av generaladvokatens förslag till avgörande i Esab-målet, gällande de finska resultatutjämningsreglerna.

## 1.2 Avgränsningar

Som nämnts ovan skall ett direktivförslag utformas genom denna uppsats. Detta kommer att genomföras genom beaktandet av svensk, finsk, och brittisk skattelagstiftning mot bakgrund av artikel 43 EG-fördraget, domen i M & S och generaladvokatens förslag till avgörande i Esab-målet. Jag har valt att inte lyfta fram andra än de ovannämnda medlemsstaters resultatutjämningsregler, på grund av utrymmesskäl.

Jag har avsiktligt valt att kortfattat redogöra för omständigheterna samt EG-domstolens resonemang kring Storbritanniens rättfärdigande grunder i M & S-målet, på grund av att målet har diskuterats i stor omfattning av erfarna författare på området. Jag valde att skriva om målet på grund av att det har varit ett omdiskuterat mål och haft betydelse på området.

Jag har valt att analysera generaladvokatens förslag till avgörande i Esab-målet, på grund av att målet ännu inte har avgjorts i EG-domstolen samt att målet ännu inte har varit föremål för diskussion i lika stor omfattning som

---

<sup>6</sup> Se mål C-446/03 Marks & Spencer och Juliane Kokott, förslag till avgörande, 2006.

M & S-målet. En annan intressant aspekt är att de finska resultatutjämningsreglerna har många likheter med de svenska.

I denna uppsats gjorde jag avvägningen av att inte lyfta fram andra tidigare relevanta mål på området, än i begränsad omfattning. Detta är främst på grund av att målen har diskuterats flitigt av andra författare samt på grund av utrymmesskäl. I den grad läsaren är intresserad av mer information kring dessa mål finns hänvisningar i tillhörande fotnoter.

På grund av utrymmesskäl kommer endast relevanta lagrum och artiklar att belysas. Andra lagrum och artiklar har jag valt att utelämna helt eller skriva om i en begränsad omfattning.

### **1.3 Metod och Material**

Den juridiska metoden som kommer att tillämpas i denna uppsats, är av rättsdogmatisk modell. Rättsdogmatisk modell innebär att en utredning av gällande rätt kommer att äga rum, detta med hjälp av accepterade rättskällor.

Material som ligger till grund för denna framställning är främst relevant lagstiftning, jämförande praxis, doktrin samt relevanta artiklar skrivna av erfarna författare.

Uppsatsen kommer att innefatta både ett deskriptivt och ett normativt perspektiv. Det deskriptiva perspektivet består i en genomgång av gällande rätt, ett de lege lata perspektiv. Det normativa perspektivet i uppsatsen kommer att bestå i direktivförslaget, de lege ferenda perspektiv. Direktivförslaget skall ange hur reglerna gällande gränsöverskridande resultatutjämnning bör utformas i framtiden.

### **1.4 Disposition**

Uppsatsen är uppdelad i sju kapitel. I det första kapitlet presenteras inledning till uppsatsen, uppsatsens syfte, avgränsningar och metodologiska ställningstaganden

I kapitel två beskrivs bakgrund till varför Sverige måste fullgöra sina åtaganden gentemot gemenskapsrätten.

I nästkommande kapitel genomförs en kortfattad analys innefattande diskussion på domen i M & S.

I kapitel fyra genomförs en analys av generaladvokatens J. Kokott, förslag till avgörande i Esab-målet.

I det efterföljande kapitlet genomförs en redogörelse för brittisk, finsk och svensk skattelagstiftning gällande gränsöverskridande resultatutjämning, mot bakgrund av etableringsfriheten.

I kapitel sex presenteras direktivförslaget mot bakgrund av M & S, Esab-målet, etableringsfriheten och olika staters nationella skattelagstiftning.

I kapitel sju anges sammanfattning av de resultat som denna uppsats har lett till.

## 2 Bakgrund

Genom EG samverkar suveräna stater, samverkan blev möjlig genom det folkrättsliga bindande avtalet, EG-fördraget. Genom detta har suveräna stater avstått från en del av sin suveräna makt.<sup>7</sup>

Sverige blev medlem av den Europeiska unionen 1995, genom att EG-rätten införlivades med svensk rätt, genom en särskild anslutningslag (AL). Genom AL överförde Sverige beslutanderätten till EG i enlighet med EG-fördragets innehåll. Det införlivade EG-fördraget är en del av svensk nationell rätt. I 3 § AL anges det, att beslut som är fattade inom gemenskapen skall ha samma rättsverkan i Sverige som i andra medlemsländer.

Medlemsstater är förpliktade att se till att nationella bestämmelser är förenliga med gemenskapsrätten. Nationella domstolar måste i största mån tolka nationella regler i enlighet med EG-direktiven.<sup>8</sup>

I EG-fördraget finns det inte bestämmelser om tillnärmning av lagstiftningen på det direkta beskattningsområdet. Däremot finns det i en allmän harmoniseringsartikel i avdelning VI, kapitel 3 stadgad om ”tillnärmning av lagstiftning”. Genom denna artikel har medlemsstaterna förbundit sig att följa direktiv, även på det direkta beskattningsområdet.<sup>9</sup>

Principen om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet, innebär att medlemsstater måste behandla medborgare från andra medlemsländer på samma sätt som de behandlar sina egna medborgare. Även EG-domstolens praxis är grundad på denna princip. I ett antal mål har EG-domstolen tagit ställning till relationen mellan artikel 12, det allmänna diskrimineringsförbudet och förbudet mot restriktioner gällande de grundläggande friheterna i EG-fördraget (fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital). Fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfrihet (artikel 43) ligger under den fria rörligheten för personer.<sup>10</sup>

Etableringsfriheten i artikel 43 stadgar om likhet i etableringsförutsättningar. Etableringsfriheten omfattar bland annat "rätten att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätten till att bilda

---

<sup>7</sup> Se vidare om definitionen av folkrättsliga bindande avtal i Wienkonventionen om traktaträtt (1969).

<sup>8</sup> Ett direktiv är en rättsakt med bindande verkan gällande uppställda mål. Medlemsstaterna har fått möjligheten att själva bestämma hur direktivet skall implementeras i nationell lagstiftning. Implementeringen av direktivet måste ske inom en viss tidsram. När direktivet inte implementeras inom den angivna tiden kan kommissionen samt andra medlemsstater föra fördragsbrottsalan inför EG-domstolen. Se Lars Pelin, 2006 Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 308.

<sup>9</sup> Se Lars Pelin, 2006 Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 308.

<sup>10</sup> Ibid.

och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare”. Vidare anges det att ”en nationell skattebestämmelse som gör det mindre attraktivt för bolag med säte i en annan medlemsstat att utöva etableringsfriheten och som kan få till följd att de avstår från att förvärva, bibehålla eller bilda ett dotterbolag i den medlemsstat där en sådan bestämmelse strider enligt EG-domstolen mot etableringsfriheten”.<sup>11</sup>

EG-domstolen prövar bland annat mot bakgrund av de grundläggande friheterna i EG-fördraget, om huruvida en gränsöverskridande transaktion hindras utifrån en stats nationella lagstiftning. Enligt artikel 43 är sådana hinder förbjudna. Artikel 43 omfattar både hinder för etableringsfriheten i verksamhetsstaten samt hinder i hemviststaten.

En skatteregel som är fördragsstridig har EG-domstolen accepterat, då hindret kunnat rättfärdigas, genom tillräckliga starka skäl. Ett exempel på en rättfärdigande grund som domstolen godtar är om den anses vara motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>12</sup> I M & S, prövades de brittiska resultatutjämningsreglerna mot bakgrund av EG-fördragets artikel 43 gällande etableringsfriheten. De brittiska reglerna ifrågasattes på grund av att resultatutjämningsreglerna medgavs mellan inhemska koncernbolag, motsvarande medgavs inte vid gränsöverskridande situationer. EG-domstolen ansåg att de brittiska reglerna inskränkte etableringsfriheten men kunde rättfärdigas förutom vid undantagsfall.<sup>13</sup>

Om huruvida Sverige kan rättfärdiga de svenska resultatutjämningsreglerna mot bakgrund av M & S- målet och generaladvokatens förhandsavgörande i Esab-målet, kommer att belysas genom denna uppsats.

---

<sup>11</sup> Se artikel 43, EG.

<sup>12</sup> Se bland annat mål C-446/03 Marks & Spencer, p.51.

<sup>13</sup> Se mål C-446/03 Marks & Spencer.

## 3 Marks & Spencer

Uppmärksamheten kring M & S målet har aldrig varit så enorm som i något annat tidigare skattemål. Under de senaste åren har målet varit ett ämne som många har diskuterat flitigt. EG-domstolens avgörande i målet meddelades den 13 december 2005. Målet handlar om huruvida de brittiska resultatutjämningsreglarna utgör inskränkning av EG-fördragets artikel 43, etableringsfriheten. De brittiska reglarna ifrågasattes på grund av att resultatutjämnning medgavs mellan inhemska koncernbolag men inte vid gränsöverskridande situationer.<sup>14</sup> När domen behandlas i fortsättningen används enligt den svenska översättningen av domen begreppen vinster och förluster i stället för överskott och underskott.

M & S är ett mål som har haft en stor betydelse på området, även för Sveriges del. Det kan man bevittna bland annat genom att Lindex-målet<sup>15</sup> i Sverige avgjordes, grundad på generaladvokaten Poiars Maduros utlåtande i M & S- målet. Med sin dom den 30 maj 2005 hade länsrätten i Vänersborg beslutat att ge AB Lindex avdrag för koncernbidrag, jmf 35:2 IL, till ett tyskt dotterbolag, och detta med åberopande av etableringsfriheten i EU. Avgörandet i Lindex-målet fattades innan dom hade meddelats av EG-domstolen i M & S-målet.

### 3.1 Bakgrund

Marks & Spencer plc var ett bolag bildat och hemmahörande i Storbritannien. Bolaget var en av de största detaljisterna inom konfektion, livsmedel, hushållsartiklar och finansiella tjänster. Bolaget var ett moderbolag för dotterbolag i både Storbritannien och dotterbolag i andra stater. Det var år 1975 bolaget började etablera sig i andra stater. I slutet av 1990- talet hade bolaget, inom ramen för ett nätverk av dotterbolag och franchisingsystem, försäljningsställen i mer än 36 länder.<sup>16</sup>

I mitten av 1990-talet började verksamheten att gå dåligt i Frankrike, Belgien och Tyskland. Den 31 december 2001 överläts dotterbolaget i Frankrike till en utomstående person och dotterbolagen i Tyskland och Belgien upphörde med sin verksamhet. Alla tre dotterbolag hade förluster. M & S yrkade i Storbritannien koncernavdrag för förlusterna. Yrkandet avslogs med motiveringen, att brittisk skattelagstiftning endast medgav avdrag för förluster som har uppkommit i Storbritannien.<sup>17</sup> M & S

---

<sup>14</sup> Se Dahlberg, M. SN 2005/årgång 55, s. 472 och se Persson Österman, R. SN 2006/Årgång 56, s.142.

<sup>15</sup> Se mål nr 652-04 och 438-05 Lindex mot Skatteverket, 2005-05-30.

<sup>16</sup> Se p.18-19.

<sup>17</sup> Se p.20-21 och p.24-25.

överklagade avslagsbeslutet till the Special Commissioners of Income Tax, som i sin tur ogillade talan.<sup>18</sup>

M & S överklagade beslutet till High Court of justice, som beslutade att vilandeförklara målet för att ställa tolkningsfrågor till EG-domstolen.<sup>19</sup>

### 3.2 EG-domstolens dom

Enligt brittisk lagstiftning medges inte koncernavdrag för förluster som är hänförliga till dotterbolag i andra medlemsstater.<sup>20</sup> EG-domstolen fastställde att det brittiska systemet ifråga utgör ”en inskränkning” av etableringsfriheten. EG-domstolen uttryckte: ”Att inte bevilja en sådan förmån beträffande förluster som uppkommit i ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat och som inte bedriver någon ekonomiskt verksamhet i moderbolagets stat, kan utgöra ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet, genom att bolaget avskräcks från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater”.<sup>21</sup> Genom att EG-domstolen intog ståndpunkten av att det brittiska systemet utgör en inskränkning av etableringsfriheten, stämmer ståndpunkten överens med EG-domstolens tidigare praxis.

EG-domstolen fortsatte sitt resonemang med att anföra att inskränkningen av etableringsfriheten kan bli tillåten om den är legitim och överensstämmer med EG-fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Den inskränkande åtgärden skall uppfylla kravet på proportionalitet, dvs. att det eftersträvade syftet inte skall gå utöver vad som är nödvändigt för uppnåendet av syftet.<sup>22</sup> Mot bakgrund av detta anförde domstolen att i vissa situationer var de brittiska reglerna oproportionerliga.

EG-domstolen motiverade de brittiska reglernas oproportionerlighet med att framhålla, att dotterbolagets möjligheter att utnyttja förluster skall vara uttömda, dvs. att dotterbolaget inte skall kunna få avdrag för förluster och inte heller skall ha möjlighet att överföra förluster till ett senare beskattningsår eller skattesubjekt i det egna hemlandet. Under sådana omständigheter ansåg EG-domstolen att det brittiska systemet stred mot EG-fördraget. EG-domstolen ställde upp två krav på när en nationell åtgärd gällande inskränkning av etableringsfriheten skall anses vara oproportionerlig. I första hand hävdade EG-domstolen att dotterbolag som är etablerad i utlandet skall ”ha uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och även beträffande tidigare beskattningsår”. Med detta åsyftas att utjämning sker genom att förluster överförs till en

---

<sup>18</sup> Se p. 24-25.

<sup>19</sup> Se p. 25-26.

<sup>20</sup> Se p. 24.

<sup>21</sup> Se p. 33.

<sup>22</sup> Se p. 35, och se för liknande resonemang, dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95 Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, p.26.

utomstående eller att förlusterna utjämnas mot vinster som under tidigare beskattningsår uppkommit i dotterbolaget. I andra hand hävdade EG-domstolen att det inte skall finnas någon möjlighet vid framtida beskattningsår att utnyttja förlusterna i dotterbolagets etableringsland, varken av självaste dotterbolaget eller någon utomstående.

Om dessa två villkor uppfylls är den nationella åtgärden som hindrar resultatutjämnning vid gränsöverskridande situationer, hinder mot etableringsfriheten.<sup>23</sup> Dessa två krav måste jag ifrågasätta. Om vi antar att en medlemsstat implementerar dessa krav i sin nationella lagstiftning, så måste dessa krav vara uppfyllda för att gränsöverskridande resultatutjämnning skall medges. EG-domstolen anger inte hur den skatteskyldige skall gå tillväga för att uppvisa att denne uppfyller villkoren. Ett exempel vore att utgå utifrån Persson Östermans modell som han föreslog i sin artikel.<sup>24</sup> Modellen innebär att en skatteskyldig skall uppvisa för nationell skattemyndighet att denne uppfyller kraven som EG-domstolen har ställt upp i förevarande mål. I likhet med Persson Österman anser jag att denna modell, trots att den är lämpligast, skulle vara problematiskt. En skatteskyldig som vill resultatutjämnas över gränserna måste uppvisa att denne uppfyllt villkoren, medan motsvarande krav inte behöver uppfyllas vid en inhemsk situation. Detta anser jag skulle resultera i en inskränkning av etableringsfriheten. För att undvika en sådan situation, tycker jag att krav skall ställas även för en skatteskyldig som resultatutjämnar vid en nationell situation.

Ytterligare ett frågetecken i EG-domstolen resonemang gällande uppställda krav, är att domstolen inte definierade innebörden av slutlig förlust, eller under vilka förhållanden moderbolaget kan utnyttja förlusten. Domstolen anger inte om beräkning av förluster skall ske på grundval av moderbolagets lagstiftning eller dotterbolagets. I domen anger domstolen enbart att parterna vid den nationella domstolen hade enats om att förlusten skulle fastställas och beräknas enligt de brittiska reglerna. Det är viktigt att fastställa vilken reglering beräkningen av förluster skall utgå ifrån. Följderna gällande val av lagstiftning i ett visst land kan bland annat vara att förluster istället blir vinster. Denna skillnad blir gällande på grund av att olika länder har olika fondmöjligheter, avskrivningsmöjligheter och värderingsmöjligheter. Storleken på förluster påverkas även av etableringslandets regler om resultatutjämnning, tillämplig dubbelbeskattningsavtal eller om förlusten efter flera år kan ackumuleras.<sup>25</sup> I likhet med Pelin anser även jag att förluster borde naturligtast beräknas enligt regleringen i det land där skattebasen är lägst<sup>26</sup>, på grund av att det är det gynnsammaste valet för den skatteskyldige. Domstolen tog inte heller ställning till huruvida förlusten kan utnyttjas i en icke medlemsstat eller i en tredje medlemsstat. Enligt EG-domstolen är det moderbolaget som skall

---

<sup>23</sup> Se p. 55-56.

<sup>24</sup> Se Persson Österman, R. SN 2006/Årgång 56, s. 145.

<sup>25</sup> Se Pelin, L. SN 2006/Årgång 56, s. 443.

<sup>26</sup> Se Pelin, L. SN 2006/Årgång 56, s. 443.



bevisa att villkoren för gränsöverskridande resultatutjämning är uppfyllda. EG-domstolen anförde inte under vilken tidpunkt moderbolaget skall bevisa att möjligheterna är uttömda och vilka krav som skall ställas. Dessa frågor är av stor betydelse, för att avdragsrätt skall medges.

Innan EG-domstolen påbörjade prövningen av rättfärdigandegrunderna diskuterade domstolen den skatterättsliga territorialitetsprincipen. EG-domstolen tog ställning till att den skatterättsliga territorialitetsprincipen skall tillämpas inom gemenskapsrätten och inom internationell rätt. Med hänvisning till principen fastställde domstolen att moderbolagslandet inte har rätt att beskatta dotterbolag med hemvist i en annan stat.<sup>27</sup> Domstolen kom fram till att territorialitetsprincipen i mål C-250/95 Futura<sup>28</sup>, berättigar att en medlemsstat vid beskattningen av utländska bolags inhemska fasta driftställen skall vägra avdrag för förluster i den verksamhet som bedrivs i bolagets hemland, detta på grund av att inkomsterna inte beskattas i den stat driftstället är beläget. Vid jämförelse mellan Futura målet och M & S målet, tillämpade EG-domstolen i M & S ett strängare synsätt på territorialitetsprincipen. I M & S målet anförde EG-domstolen det faktum att moderbolagsstaten inte beskattar vinster som uppkommer i utländska dotterbolag inte i sig motiverar att avdrag vägras för förluster som uppkommer i dessa bolag.<sup>29</sup> Det framgår inte av domen varför detta synsätt tillämpas i förevarande mål men inte i Futura- målet.

Gällande bedömningen av huruvida inskränkningen av etableringsfriheten kan rättfärdigas, hänvisar EG-domstolen till tvingande hänsyn till allmänintresset. I målet anger domstolen tre rättfärdigandegrunder, som domstolen ansåg vara uppfyllda.<sup>30</sup> Domstolens argumentation skiljer sig i denna aspekt från vad denne har tillämpat i tidigare skattemål. Domstolen beaktade tre berättigandegrunder och en helhetsbedömning genomfördes av de grunderna tillsammans. Domstolen framhöll att de tre rättfärdigandegrunderna tillsammans kunde motivera inskränkningen av etableringsfriheten, som det brittiska systemet bidrog till, mot bakgrund av hänsyn till allmänintresset. Sådan helhetsbedömning finns inte i tidigare praxis. I tidigare praxis inordnade domstolen regelmässigt parternas argument under separata, mer tydliga definierade rättfärdigandegrunder.<sup>31</sup>

Den första av de tre rättfärdigandegrunderna behandlar symmetrin av vinst och förlustbeskattningen. Denna symmetriska behandling ”skall äga rum inom ramen för ett och samma skattesystem i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna”. Domstolen anger om förluster beaktas i moderbolagsstaten, skulle det medföra en risk för att de skulle beaktas två gånger. Om förluster inte beaktades i dotterbolagsstaten skulle det föreligga

---

<sup>27</sup> Se p.36.

<sup>28</sup> Se för vidare läsning dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95 Futura Participations och Singer.

<sup>29</sup> Se p. 40.

<sup>30</sup> Se p. 51.

<sup>31</sup> Se p. 51.

en risk för skatteundantagande.<sup>32</sup> Enligt EG-domstolen kan inte minskade skatteintäkter utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som strider mot en grundläggande frihet. Slutligen gällande den första rättfärdigande grunden anser domstolen att bolagen inte skall kunna få välja var förlusten skall dras av.<sup>33</sup>

Gällande den andra rättfärdigandegrunden uttalade EG-domstolen, att syftet är att förhindra att en förlust beaktas två gånger. Domstolen menar att dubbla förlustavdrag skall från medlemsstaternas sida vara möjligt att hindra.<sup>34</sup>

Vad gäller den sista och tredje rättfärdigandegrunden är syftet att förhindra skatteundandragande. Denna grund är sedan tidigare accepterad av EG-domstolen. Domstolen hävdar att möjligheten att överföra förlust från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande, medför en risk att förlusten utnyttjas i den stat där skattesatserna är högst. Förfarandet kommer att resultera i minskade skatteintäkter i den staten.<sup>35</sup> EG-domstolen ansåg på grundval av dessa rättfärdigandegrunder att den brittiska lagstiftningens inskränkning av etableringsfriheten var ägnad att ”åstadkomma ett legitimt syfte som överensstämmer med EG-fördraget och som kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset”. EG-domstolen ansåg att det brittiska systemet var utformat för att säkerställandet av det eftersträvade syftet skulle uppnås.<sup>36</sup>

Marks & Spencer är det första målet sedan Bachmann-domen 1992, där domstolen godtar en inskränkning av en grundläggande frihet, som företagits av en nationell åtgärd som kan rättfärdigas. EG-domstolen åberopade sammanfattningsvis tre grunder för rättfärdigande av inskränningen av etableringsfriheten som det brittiska systemet gjorde sig skyldig till. 1) symmetrisk behandling av vinster och förluster inom ramen för ett och samma skattesystem, 2) att förhindra att förluster beaktas två gånger och 3) att förhindra skatteundandragande.

Det är första gången EG-domstolen tillämpar den tredje grunden i ett mål inom den direkta beskattningens område, men det är inte att anse som en ny rättfärdigandegrund. EG-domstolen valde att inte gå i generaladvokatens linje och laborera med den rättfärdigandegrund som benämns ”skattesystemets inre sammanhang”.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Se p. 43.

<sup>33</sup> Se p. 44 och p. 46.

<sup>34</sup> Se p. 47.

<sup>35</sup> Se p.49.

<sup>36</sup> Se p.51.

<sup>37</sup> Se M. Poyares Maduro, förslag till avgörande i mål C-446/03 Marks & Spencer, 2005, p.65-76, 79-81.

### 3.3 Sammanfattning

Slutsatsen av förevarande dom är att medlemsstater inom gemenskapen skall medge gränsöverskridande resultatutjämning om ett dotterbolag har uttömt alla möjligheter för att utnyttja förlusten i hemviststaten. Om detta uppfylls skulle det strida mot etableringsfriheten att inte ge ett bolag möjlighet att få göra avdrag för förluster som har uppkommit i dess utländska dotterbolag.

I vissa hänseenden lämnar domen i M & S ingen ledning alls. Domen förmedlar en begränsad ledning till att omfatta inskränkningen av etableringsfriheten utifrån de brittiska reglerna. Domen är i vissa aspekter motsägelsefullt och tydliggör inte om den ändrar tidigare praxis. Ett exempel på hur den är motsägelsefull, är att domstolen vid upprepande gånger tog upp att en minskning av skatteintäkter inte kan utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som medlemsstater kan åberopa för att rättfärdiga en åtgärd. Däremot kan man se att argumentet hade betydelse för domen i målet. En annan viktig fråga som inte behandlades i målet är om det finns anledning att bedöma rätten till resultatutjämning olika beroende på om bidraget lämnas från moder- till dotterbolag, eller mellan systerbolag?

De svenska resultatutjämningsreglerna skulle bedömas med stor säkerhet på ett liknande sätt som de brittiska reglerna och skulle kunna rättfärdigas på samma sätt.

Genom domen i M & S belyses att det grundläggande problemet på det direkta beskattningsområdet är å ena sidan medlemsstaternas intresse av att skydda sina skattebaser och å andra sidan gemenskapsrättens intressen. Det som kan förmedlas efter domen i M & S, är behovet av ett gemensamt regelverk som skulle underlätta för medlemsstater att agera inom gemenskapsrättens ramar. Genom ett gemensamt regelverk skulle de ekonomiska aktörerna gynnas, då de bättre skulle dra nytta av gemenskapsrätten.

För Sveriges del är Esab-målet, gällande de finska resultatutjämningsreglerna, av ett stort intresse och förhoppningsvis kommer bättre ledning att förmedlas efter EG-domstolens avgörande i målet.

## 4 Målet Esab/Oy (Oy AA)

Generaladvokaten Juliane Kokott tog ställning i sitt förslag till avgörande i Esab-målet, om huruvida de finska resultatutjämningsreglerna är förenliga med gemenskapsrätten. Om huruvida EG-domstolen kommer att argumentera på samma sätt som generaladvokaten Kokott, får vi vänta med att se. Dom i målet förväntas att fattas av EG-domstolen under 2007.

### 4.1 Omständigheterna i målet

Moderbolaget AA Ltd. som är hemmahörande i England äger inom AA-koncernen bolaget Oy AA, som är etablerat i Finland. Ägandet består i att AA Ltd. genom två mellanliggande bolag med hemvist i Nederländerna indirekt äger 100 procent av aktierna i Oy AA.<sup>38</sup>

Oy AA har på senare år redovisat vinst, vilket är skillnaden från AA Ltd. AA Ltd:s verksamhet är av väsentlig betydelse för Oy AA, därför vill bolaget genom en överföring från Oy AA till AA Ltd. stödja AA Ltd:s verksamhet. I målet ställer i en ansökan om förhandsavgörande, Oy AA en fråga till Keskuseverolautakunta<sup>39</sup> om huruvida överföringen anses utgöra ett koncernbidrag i den mening som avses i 3 § i den finska lagen om koncernbidrag.<sup>40</sup>

Keskuseverolautakunta besvarade frågan i sitt förhandsavgörande beträffande beskattningsår 2004 och 2005, att en överföring som Oy AA gjorde till förmån för AA Ltd. inte utgjorde ett koncernbidrag i den mening som avses i 3 § i lagen om koncernbidrag. Keskuseverolautakunta anförde även att överföringen inte utgör någon avdragsgill kostnad vid inkomstbeskattningen av Oy AA, på grundval av att AA Ltd. är ett utländskt bolag.<sup>41</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen i Finland som behandlade Oy AA:s överklagande av förhandsavgörandet, beslutade den 23 maj 2005 att vilandeförklara målet och med stöd av artikel 234 EG-fördraget ställa en tolkningsfråga till EG-domstolen.<sup>42</sup>

Sammantaget innebär detta att det finska bolaget som har redovisat vinst, vill överföra ett koncernbidrag till sitt förlustbringande brittiska moderbolag, samtidigt vill det finska bolaget göra avdrag för betalning från sin skattepliktiga vinst. Det finska systemet i likhet med det svenska

---

<sup>38</sup> Se p. 9.

<sup>39</sup> Den finska centralskattenämnden.

<sup>40</sup> Se p.10.

<sup>41</sup> Se p. 11.

<sup>42</sup> Se p. 12.

systemet sätter som villkor för avdragsrätt vid överföring av koncernbidrag, att bidraget beskattas i den stat där avdraget verkställs.

## 4.2 Frågan som ställdes till EG-domstolen

Högsta förvaltningsdomstolen ställde följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

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

## 4.3 Generaladvokatens bedömning

Generaladvokaten Juliane Kokott börjar sin bedömning av målet genom att rätta till den finska högsta förvaltningsdomstolens formulering av den underställda rättsfrågan. Kokott uppger i förslaget att målet inte rör sig om vinstutdelning från ett dotterbolag till ett moderbolag som direkt äger andel i dotterbolag, utan om bidrag som lämnas från ett bolag ur dess obeskattade förmögenhet till ett moderbolag som endast indirekt äger andel i dotterbolaget. Det är synd att generaladvokaten i sina slutsatser har missat ändringarna som gjordes i direktivet 2003, då dess tillämpning utvidgades att beakta även indirekta andelsinnehav.<sup>44</sup>

Generaladvokaten fortsätter med att anföra att i direktivet fastställs endast regler för skattemässig behandling av utdelning när det gäller moderbolag, men inte vilka skattekonsekvenser utdelningen har för dotterbolaget.<sup>45</sup> Överföringen av medel till ett moderbolag svarar mot räkenskapsmässigt och juridiskt en aktieutdelning. I enlighet med artikel 4 i nämnda direktiv skall detta tillämpas i moderbolagets hemviststat genom ett förbud mot ekonomisk dubbelbeskattning av mottagna utdelningar, i förevarande fall är moderbolagets hemviststat Storbritannien. Även artikel 5 i direktivet skulle kunna tillämpas i förevarande fall. Artikel 5 i direktivet förbjuder källskatt på vinstutdelning från dotterbolagsstaten. Frågan här är om koncernbidrag skall betraktas som vinstutdelningar då bidraget inte blir avdragsgillt? Generaladvokaten har inte behandlat detta i förslaget.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> Se p.12.

<sup>44</sup> Se p. 14 och se artikel 4:1 andra strecksatsen Moder/dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG, punkt 1 ändrad genom 2003/123/EG.

<sup>45</sup> Se p.14.

<sup>46</sup> Se artikel 4:1 andra strecksatsen Moder/dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG, punkt 1 ändrad genom 2003/123/EG.

Härefter fortsätter generaladvokaten med att framhålla att direkta skatter inte omfattas av gemenskapens behörighet, men att medlemsstaterna skall beakta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet, detta grundar hon på EG-domstolens tidigare rättspraxis.<sup>47</sup>

Fortsättningen på resonemanget är att generaladvokaten ser över vad den finska lagen om koncernbidrag<sup>48</sup> föreskriver. Enligt denna får skatteavdrag endast göras för bidrag som inhemska bolag lämnat till moderbolag som också har hemvist i Finland, men inte för koncernbidrag som inhemska bolag lämnat till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat.<sup>49</sup> Med detta menar generaladvokaten mot bakgrund av etableringsfriheten i artikel 43 EG, att transnationella koncerner missgynnas i förhållande till inhemska koncerner.<sup>50</sup> Genom denna skattemässiga särbehandling menar Kokott att det kan bli svårare för utländska moderbolag att utöva etableringsfriheten, eftersom den kan medföra att utländska moderbolag avskräcks från att bilda dotterbolag i Finland.<sup>51</sup>

I förslaget hänvisar generaladvokaten till vad som framkom i M & S-domen, där det fastställdes att ”den skatteskyldiges hemvist inom skatterätten kan utgöra en omständighet som motiverar nationella bestämmelser enligt vilka skatteskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten behandlas annorlunda än skattskyldiga personer med hemvist i en annan medlemsstat”. I M & S-domen angavs att hemvistet inte alltid utgör en omständighet som motiverar sådana skillnader. Vidare anförde generaladvokaten att om en sådan åtgärd godtogs, det vill säga att den medlemsstat där etablering skett, fritt kunde tillämpa en särbehandling enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle göra artikel 43 helt innehållslös.<sup>52</sup> Jag håller med generaladvokaten i hennes ställningstagande mot bakgrund av vad som framkom i domen i M & S. Jag anser att hennes resonemang framhävde syftet med artikel 43 och motiverade varför medlemsstater inte skall särbehandla bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat.

Generaladvokaten fortsätter sitt resonemang gällande de finska bestämmelserna mot bakgrund av etableringsfriheten och anför att de finska bestämmelserna inte anknyter till den skattemässiga behandlingen av bidrag i det land i vilket det mottagande bolaget har sitt säte. Avdrag medges redan från början endast för koncernbidrag som lämnats till inhemska koncernbolag. Vidare anger generaladvokaten att huruvida en nationell

---

<sup>47</sup> Detta argument framfördes även i bland annat i domen M & S och Metallgesellschaft m.fl. målet, se Kokott, förslag till avgörande, 2006, p.15 och jfr även med mål C-446/03 Marks & Spencer. p. 29 och de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. p. 37.

<sup>48</sup> Se Vertotuksessa konserniavustuksetsa annettu laki (825/1986) (lag om koncernbidrag vid beskattning).

<sup>49</sup> Se p. 23.

<sup>50</sup> Se p.24.

<sup>51</sup> Se p.25 och artikel 43 samt artikel 48 EG-fördraget.

<sup>52</sup> Se p.28 och se mål C-446/03 Marks & Spencer, p. 37.

bestämmelse som inte är ansluten till det mottagande bolagets säte, utan till skattskyldigheten för bidrag i det land där bolaget har sitt säte skulle bedömas, menar hon inte är föremål för prövning i förevarande mål.<sup>53</sup> Detta argument som generaladvokaten anför, anser jag vara tvivelaktigt. Om vi antar att det lämnade koncernbidraget skulle vara föremål för beskattning i Storbritannien, ser inte jag någon anledning till varför Finland skulle förvägra avdragsrätt för det lämnade bidraget. Den grund Finland skulle kunna vägra avdrag på, är att Finland skulle kunna anföra att avdragsrätt skulle medföra en förlust för beskattningsbar inkomst för den finska skattebasen. Denna grund har diskuterats i bland annat i domen M & S, där EG-domstolen inte ansåg det vara en berättigande grund som kan rättfärdiga en inskränkning i en grundläggande frihet. Jag tvivlar på att EG-domstolen skulle godta argumentet om bevarandet av den finska skattebasen, som en legitim grund för inskränkning av etableringsfriheten.

I detta skede på förslaget framhåller Kokott att de finska resultatutjämningsreglerna utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Härefter försöker hon att undersöka om huruvida inskränkningen är motiverad mot bakgrund av EG-domstolens tidigare praxis. Enligt EG-domstolen kan inskränkning av etableringsfriheten tillåtas, om syftet med den är legitim och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Inskränkningen skall vara proportionerlig i strikt mening, dvs. att den tillämpade bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att bestämmelsen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.<sup>54</sup>

I generaladvokatens förslag har olika regeringar yttrat sig samt kommissionen, om olika grunder som kan motivera inskränkningen. Generaladvokaten började med att behandla den första grunden som framfördes, bevarandet av skattesystemets inre sammanhang. Generaladvokaten hänvisade till EG-domstolens ställning i frågan, bland annat anförde Kokott att domstolen enligt Bachmann-målet funnit att upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang i ett skattesystem kan motivera en inskränkning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget.<sup>55</sup> Generaladvokaten framhåller att EG-domstolen godtar ovannämnda motivering, om det finns ett direkt samband mellan den berörda skatteförmånen och compensationen för denna genom viss beskattning.<sup>56</sup> Denna rättfärdigande grund har enbart accepterats en enda gång av EG-domstolen i Bachmann-målet. Jag är tveksam till att denna grund skulle vinna framgång när EG-domstolen prövar målet.

---

<sup>53</sup> Se p.31.

<sup>54</sup> Se p 32 och mål C-446/03 Marks & Spencer p. 35 och mål C-250/95, Futura Participations och Singer. p. 26.

<sup>55</sup> Se mål C-204/90, Bachmann. p.28.

<sup>56</sup> Se p.34-36 och förslag till avgörande av den 7 april 2005 i målet Marks & Spencer, p.66 och generaladvokaten Geelhoed har med rätta i sitt förslag till avgörande av den 29 juni 2006 i mål C-524-04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation. p.89 påpekat att domstolen vid bedömningen av det inre sammanhanget gett uttryck för de grundläggande icke-diskrimineringsprinciperna.

Generaladvokaten anför att gränsöverskridande koncerner är i princip jämförbara med inhemska koncerner, då dessa båda har intresse av att utjämna vinster och förluster i olika koncernbolag. På grundval av det, menar generaladvokaten, mot bakgrund av EG-domstolens ställningstagande i frågan, att avdrag skall medges även för gränsöverskridande resultatutjämning.<sup>57</sup> Kokott framhåller att Finland skall medge avdrag för koncernbidrag som givits till moderbolaget i Storbritannien, om det kan bevisas att bidraget har beskattas hos det mottagande bolaget. Mot bakgrund av fast rättspraxis kan Finland inte hävda att en sådan avdragsrätt skulle minska landets skatteintäkter, då ett sådant argument inte utgör en sådana tvingande hänsyn till allmänintresset, som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet.<sup>58</sup> EG-domstolen har aldrig ansett att en minskning av en stats skatteintäkter kan rättfärdiga en diskriminerande regel. Generaladvokaten ger inte någon definition av systemets inre sammanhang utan går över till rättfärdigandets andra punkt, bevarandet av fördelningen av beskattningsmakten mellan medlemsstaterna.

Generaladvokaten fortsätter med att resonera kring behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Jag anser att hon besvarade denna fråga ovan i samband med hennes resonemang kring skattesystemets inre sammanhang. I denna del av förslaget till avgörandet försöker generaladvokaten genom sin juridiska analys att precisera de rättfärdigande grunder som anfördes i M & S-domen<sup>59</sup>, samtidigt som hon ser över å ena sidan skattesystemets inre sammanhang, å andra sidan de rättfärdigande grunder som anger att skattekonkurrens skulle bli resultat av denna dom.

I samband med sitt resonemang gällande säkerställande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, definierar generaladvokaten territorialitetsprincipen såsom den fastslogs i Futura-målet och som användes i domen M & S. Generaladvokaten anförde att genom territorialitetsprincipen undgår det brittiska moderbolaget den finska beskattningsmakten, om denne inte har något fast driftställe i Finland. Genom att Finland förvägrar avdragsrätt för givande av koncernbidrag till moderbolaget i Storbritannien, sker denna fördelning av beskattningsmakten i enlighet med skatteavtalet mellan Finland och Storbritannien.<sup>60</sup> Generaladvokaten anför gällande den andra berättigande grunden som fastställdes i domen M & S, undvikande av att förlusterna beaktas två gånger, har ett mycket nära samband med fördelningen av beskattningsrätten. Syftet med fördelningen av beskattningsrätten enligt

---

<sup>57</sup> Se p.40-41.

<sup>58</sup> Se p.44.

<sup>59</sup> Behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken för att förlusterna beaktas två gånger och risken för skatteundandragande. Se mål C-446/03 Marks & Spencer p.43 och p.51. Se även Juliane Kokott, förslag till avgörande, 2006, p.46-48.

<sup>60</sup> Se p.51 och mål C-446/03 Marks & Spencer, p. 39.



territorialitetsprincipen är att ge en medlemsstat beskattningsrätt för vissa typer av inkomster. Tillsammans med bestämmelserna för undvikande av dubbelbeskattning, uppstår därmed ett internationellt system om behörighet för beskattning. Generaladvokaten i likhet med EG-domstolen, anger att syftet med detta system är att i princip säkerställa att alla inkomster beskattas en enda gång.<sup>61</sup>

Slutligen resonerar generaladvokaten kring den tredje berättigandegrunden, risken för skatteundandragande, som fastslogs i domen M & S. Generaladvokaten anser på samma sätt som EG-domstolen, att även denna berättigandegrund har ett nära samband med de andra två som framfördes. Generaladvokaten anför när skatteundandragande skall anses ha uppstått. Kokott anger att skatteundandragande verkställs redan av den omständighet att koncernbidrag lämnas till bolag med hemvist i medlemsstater, i vilka sådana bidrag inte är skattepliktiga, eller att överföring av förluster från en medlemsstat med låg skattenivå till en medlemsstat med hög skattenivå, kan anses utgöra skatteundandragande.<sup>62</sup>

Generaladvokaten framhåller att i strikt mening är förhindrandet av ett sådant skatteundandragande inte att anse som en självständig berättigandegrund som kan motivera en inskränkning av en grundläggande frihet. Generaladvokaten förslår en definition i punkterna 62-63, hon menar att företag kan vinna på skillnaderna mellan de nationella systemen och detta är en legitim form av ekonomiskt agerande så länge en skatteharmonisering inte finns inom gemenskapsrätten. Vidare anger hon att så länge denna skatteoptimering inte underminerar fördelningen av beskattningsmakten är de nationella bestämmelserna berättigande. Frågan här är utifrån generaladvokatens ställningstagande om skatteoptimering är legitim så länge man betalar skatt även om det är mindre skatt man betalar än om man inte betalar någon skatt alls.<sup>63</sup>

Sammantaget konstaterade generaladvokaten att en inskränkning av avdragsrätten för resultatutjämnning till att endast omfatta bidrag till inhemska bolag är avsedd att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utesluta ickebeskattning av överförd inkomst och att motverka skatteundandragande. Med denna inskränkning säkerställs att vinster som uppkommit i koncernbolag i Finland, beskattas i enlighet med territorialitetsprincipen.<sup>64</sup>

Slutligen prövar generaladvokaten om huruvida åtgärden inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas och om den är proportionerlig i strikt mening. Generaladvokaten drar följande slutsats. Medlemsstaters vägran att medge avdragsrätt för resultatutjämnning till bolag etablerade i utlandet skall vara proportionerlig med ändamålet att bevara

---

<sup>61</sup> Se p.54-55.

<sup>62</sup> Se p.60-61 och jfr Mål C-446/03 Marks & Spencer.p.49.

<sup>63</sup> Se p.62-63.

<sup>64</sup> Se p.65.

fördelningen av beskattningsmakten mellan medlemsstaterna. Generaladvokaten menar att avdragsrätt skall medges vid resultatutjämnning, om villkoret är uppfyllt dvs. att det mottagande bolaget kan bevisa att det mottagande bidraget beskattas.<sup>65</sup> Jag ifrågasätter om inte detta kan anses utgöra diskriminering, dvs. att det mottagande bolagets får erhålla bidrag om denne kan bevisa att den har beskattat bidraget. Ställs sådant krav på ett mottagande bolag i inhemska koncerner? Mot bakgrund av det som har framförts anger generaladvokaten att det finska systemet för koncernbidrag är proportionerlig i strikt mening.<sup>66</sup>

## 4.4 Sammanfattning

Vid en jämförelse mellan förevarande mål och domen i M & S, rättfärdigas inskränkningen i etableringsfriheten i båda målen av den grund som dessutom förespråkas av generaladvokaten Kokott, bevarandet av fördelningen av beskattningsmakten. Det måste framhåvas att omständigheterna i Esab och M & S-målen inte är helt lika, men denna berättigande grund hade betydelse i båda målen.

I domen M & S ansåg EG-domstolen att de brittiska reglerna var oproportionerliga genom att framhålla, att dotterbolagets möjligheter för att utnyttja underskotten var uttömda, dvs. att dotterbolaget inte kunde medges avdrag för underskotten och inte heller hade möjligheten att överföra underskotten till ett senare beskattningsår eller skattesubjekt i det egna hemlandet. Under sådana omständigheter ansåg EG-domstolen att det brittiska systemet stred mot EG-fördraget.

I Esab-målet var Finlands vägran att medge avdragsrätt för lämnade koncernbidrag acceptabelt, med hänsyn till vikten av att staten ville bevara beskattningsmakten. I Esab-målet är det lagstiftningen i mottagarbolagslandets dvs. för den sekundära etableringen som är aktuell och det är överföringen av skattebaser som vägras och inte som i M & S-målet vägran av överföring av slutliga underskott.

Efter domen i M & S ville jag att generaladvokaten Kokott, i sitt förslag till förhandsavgörande utvecklade det EG-domstolen missade i domen M & S. Kokott gjorde inte ansträngning till det, utan mestadels hänvisade till domen i M & S och anförde det mesta i samma linje som domstolen. Kokott hävdade i enlighet med domen i M & S, att gränsöverskridande resultatutjämnning enbart skall accepteras i undantagsfall, i annat fall skall avdragsrätt för resultatutjämnning vägras mot bakgrund av rättfärdigande grunden bevarandet av fördelningen av beskattningsmakten. Jag tycker inte att generaladvokatens förslag till avgörande i förevarande mål varit revolterande, utan Kokott mestadels upprepade vad som anfördes i domen M & S.

---

<sup>65</sup> Se p.66-67.

<sup>66</sup> Se p.69.

Generaladvokaten framhöll att alla medlemsstater verkar vara eniga om att EG-rätten inte bör tillåta skatteskyldiga undkomma medlemsstaternas beskattningsmakt genom kryphål som är resultatet av kombinationen av europeiska skattesystem. Jag anser att lösningen för detta är att utforma en gemensam lagstiftning på området.

Hur EG-domstolen kommer att föra sitt resonemang i förevarande fall är av högsta intresse. Frågan är om domstolen kommer att argumentera på samma linje som generaladvokaten Kokott eller om domstolen kommer att argumentera för en annan lösning. Jag tror att domstolen kommer att hålla sig på samma linje som generaladvokaten Kokott och domstolens tidigare praxis på området. Jag tror inte att EG-domstolen kommer att resonera kring ”skattesystemets inre sammanhang”, denne undvek att resonera kring den grunden i domen M & S. Det återstår för oss att se, hur EG-domstolen ställer sig till frågan gällande de finska resultatutjämningsreglerna.

# 5 Olika staters nationella skattelagstiftning mot bakgrund av etableringsfriheten

## 5.1 Etableringsfriheten

I ett flertal rättsfall har EG-domstolen slagit fast att medlemsstaters skattesuveränitet innefattar den direkta beskattningen. Vid utövandet av den direkta beskattningen inom ramen av medlemsstaters skattesuveränitet skall den fria etableringsfriheten som finns stadgad i EG-fördraget respekteras.<sup>67</sup> Enligt EG-fördraget skall medlemsstater beakta nationella skatteregler så att de inte utgör diskriminering eller hinder för de ekonomiska aktörernas möjligheter att utnyttja etableringsfriheten. Etableringsfriheten finns stadgad i artiklarna 43-48 EG, där den centrala bestämmelsen finns stadgad i artikel 43 EG. Artikel 43 förbjuder inskränkningar av medborgares rätt att fritt etablera sig i en annan medlemsstat.

## 5.2 Svensk lagstiftning

Resultatutjämningsreglerna i svensk skattelagstiftning finns stadgade i 35 kap. IL. Enligt 1 § anger att koncernbidrag får dras av under vissa förutsättningar. Nämda paragraf stadgar att koncernbidrag skall dras av hos givaren och tas upp av mottagaren.

De svenska resultatutjämningsreglerna ställer krav på att både det givande och mottagande bolaget skall ingå i samma koncern. Kraven är att moderbolaget skall äga direkt eller indirekt över 90 procent av andelarna i ett eller flera dotterbolag. Moderbolaget kan vara både ett svenskt bolag, eller ett bolag som har sin skatträttsliga hemvist inom EES. Moderbolag som har sin skatterättsliga hemvist inom EES-området, skall ha ingått ett dubbelbeskattningsavtal med den staten. Dubbelbeskattningsavtalet skall även innefatta en diskrimineringsklausul.<sup>68</sup>

## 5.3 Brittisk lagstiftning

Gällande koncernbeskattning utgår man i Storbritannien från lag 1998 om inkomstskatt och bolagsskatt.<sup>69</sup> Enligt det brittiska systemet är det tillåtet

---

<sup>67</sup> Se tex. mål 251/98 Baars mot Inspecteur der belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem.p. 17, mål 264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) och Kenneth Hall Colmer. p. 19, mål C-446/03 Marks & Spencer plc, p. 29.

<sup>68</sup> 35 kap. 2 § IL och 35 kap. 2a § IL.

<sup>69</sup> Se Income and Corporation Taxes Act 1998 (ICTA).

för utländska dotterbolag i form av utdelning föra över vinster till moderbolaget som har hemvist i Storbritannien. Hela vinsten som har överförts från det utländska dotterbolaget till det brittiska moderbolaget, anses ha uppkommit i moderbolaget. Undvikande av dubbelbeskattning sker genom att bolaget får räkna av den utländska skatten. Förlusterna i koncernen som benämns group relief, medges avdragsrätt, då ett bolag inom en koncern (det överförande bolaget) överför sina förluster till ett annat bolag inom samma koncern (det mottagande bolaget). Detta medför att bolaget kan dra av nämnda förluster från sin skattepliktiga vinst. I och med detta förfarande förlorar det överförande bolaget rätten att utnyttja de överförda förlusterna och förlorar därmed rätten att kvitta förlusterna mot vinster under kommande räkenskapsår.<sup>70</sup>

Enligt artikel 402 ICTA beviljas avdrag om det överförande bolaget och det mottagande bolaget uppfyller villkoret av att utgöra bolag, som har hemvist i Storbritannien eller ett bolag som inte har hemvist där men som bedriver näringsverksamhet i nämnda stat genom en filial eller en agentur. Denna ändring blev aktuell efter domen i målet ICI<sup>71</sup>, då de tidigare reglerna innebar att koncernavdrag medgavs om de berörda bolagen hade hemvist i Storbritannien. De äldre reglerna ansågs strida mot artikel 43 EG. Bolag som varken har hemvist i Storbritannien eller bedriver näringsverksamhet i nämnda stat, har inte någon rätt att utnyttja dessa bestämmelser. Detta var fallet i M & S-målet.<sup>72</sup>

## 5.4 Finsk lagstiftning

I de finska resultatutjämningsreglerna är grundtanken att jämställa en koncern bestående av moder- och dotterbolag med en firma med flera driftställen. Ett bolag inom en koncern som lämnar koncernbidrag till ett annat, skall enbart beskattas en gång. Det bolag som överför koncernbidrag skall få göra avdrag från bolagets skattepliktiga inkomster och det mottagande bolaget av koncernbidrag skall beskatta bidraget i dess skattepliktiga inkomster.<sup>73</sup>

Enligt 1 § i den finska lagen om koncernbidrag<sup>74</sup> föreskrivs det att koncernbidrag vid beskattning, skall dras av från givarens inkomster och hänföras till mottagarens inkomster. Vidare i lagens 2 § ges en definition av vad som anses utgöra koncernbidrag. I lagens 3 § skall vid beskattning ett inhemskt aktiebolag eller andelslag (modersamfund) äga minst nio tiondelar av aktiekapitalet i ett annat inhemskt aktiebolag eller av andelarna i ett annat inhemskt andelslag (dottersamfund), får modersamfundet från sin skattepliktiga näringsinkomst dra av ett koncernbidrag som har betalats till

---

<sup>70</sup> Se M. Poiares Maduro, förslag till avgörande, 2005, p.15.

<sup>71</sup> Se mål C-264/96, ICI.

<sup>72</sup> Se M. Poiares Maduro, förslag till avgörande, 2005, p.18.

<sup>73</sup> Se Juliane Kokott, förslag till avgörande, 2006, p.2.

<sup>74</sup> Se Vertotuksessa konserniavustuksetsa annettu laki (825/1986) (lag om koncernbidrag vid beskattning).

dottersamfundet. Det betalda koncernbidraget betraktas som skattepliktig näringsinkomst för dottersamfundet. Vad som menas med dottersamfund anges i paragrafens andra stycke.

## 5.5 Sammanfattning

Enligt de finska resultatutjämningsreglerna skall det bolag som överför koncernbidrag få göra avdrag från bolagets skattepliktiga inkomster och det mottagande bolaget av koncernbidrag skall beskatta bidraget i dess skattepliktiga inkomster. På samma sätt gäller det för de svenska resultatutjämningsreglerna. Enligt de brittiska resultatutjämningsreglerna skall moderbolaget medges avdrag för dotterbolagets förluster.

Enligt de brittiska resultatutjämningsreglerna krävs inte någon tillgångsöverföring, vilket krävs i det finska och svenska systemet. Enligt svensk lagstiftning behöver inte koncernbidrag betalas ut kontant utan det räcker med att det existerar ett fodringsförhållande som måste redovisas. Det finns ingen begränsning av beloppets storlek, beloppet får vara så stort att det till och med framkallar förlust hos det givande bolaget.<sup>75</sup>

Enligt svenska och finska resultatutjämningsreglerna överförs koncernbidrag inom en koncern, vilket inte är fallet gällande de brittiska, där varje bolag i koncernen beskattas för sin vinst. Förluster i en koncern enligt brittisk lagstiftning hanteras genom koncernavdrag.

En likhet mellan dessa tre system är att varken Finland, Sverige eller Storbritannien medger avdragsrätt för gränsöverskridande resultatutjämnings. EG-domstolen har anfört att regler som inte tillåter gränsöverskridande resultatutjämnings, utgör en inskränkning av etableringsfriheten.

---

<sup>75</sup> Se Pelin, L. SN 2006/Årgång 56, s. 449.

## 6 Direktivförslag

Ett grundläggande krav inom gemenskapsrätten är att undanröja skattemässig diskriminering. Utifrån EG-rätten får en medlemsstat endast behandla gränsöverskridande situationer annorlunda vid en jämförelse med nationella situationer om det kan rättfärdigas.<sup>76</sup> I ett flertal fall har EG-domstolen tagit ställning till frågan om huruvida olika medlemsstaters lagstiftning står i konflikt med EG-fördraget, bland annat gällande gränsöverskridande resultatutjämnning mellan närstående bolag.<sup>77</sup> Trots EG-domstolens ställningstagande är det inte alltid lätt att förstå hur EG-fördragets friheter skall tillämpas inom skattelagstiftningen. En stor del av rättspraxisen är nyetablerad och är under fortsatt utveckling och oftast avser den specifika skattebestämmelser i enskilda medlemsstater. Det är inte lätt för nationella domstolar, skattebetalare eller skattemyndigheter att förstå reglernas innebörd eller tillämpa bestämmelserna med hänsyn till övrig lagstiftning. Mot bakgrund av detta anser både medlemsstater och kommissionen att det finns ett behov av vägledning av rättspraxis och om hur principerna som har utformats i rättspraxis skall tillämpas inom den direkta beskattningens område.<sup>78</sup>

I dagsläge är det i stor utsträckning EG-domstolen som kommit att leda utvecklingen på den direkta beskattningens område, genom att pröva nationella inkomstskatteregler mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet. EG-domstolen har enligt akademiska kretsar tagit sig befogenheter utöver de formellt överenskomna.<sup>79</sup>

Mot bakgrund av osäkerheten gällande den direkta beskattningens område vid gränsöverskridande situationer, fick kommissionen i uppdrag att granska hur den direkta beskattningens område skiljer sig från den indirekta beskattningens område. Kommissionen konstaterade att gemenskapens skatteharmoniseringsarbete på den indirekta beskattningens område har kommit mycket längre än skatteharmoniseringsarbetet på den direkta beskattningens område. Detta förklarades med att det har saknats ambitioner att harmonisera på den direkta beskattningens område. Kommissionen framhåller att i dagsläget ser förhållandena annorlunda ut och behovet av en samordning på den direkta beskattningens område har ökat.<sup>80</sup>

Kommissionen har framhållit att denne skall arbeta med att föreslå en samordning på den direkta beskattningens område, genom ett omfattande

---

<sup>76</sup> Se mål C-446/03 Marks & Spencer och Juliane Kokott, förslag till avgörande, 2006

<sup>77</sup> Se brittisk och finsk lagstiftning jämför med den svenska, inga av dessa medlemsstaters lagstiftning medger avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag. Se även mål C-446/03 Marks & Spencer och Juliane Kokott, förslag till avgörande, 2006.

<sup>78</sup> Se KOM(2006) 823 slutlig, s.5.

<sup>79</sup> Se SvD måndag 15 november 2004, Lars Pelin och Mikael Sundström, Sveriges suveränitet ruttnar.

<sup>80</sup> Se KOM(2001) 582 slutlig.

lagförslag om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, som kommer att läggas fram under 2008.<sup>81</sup> En gemensam konsoliderad bolagsskattebas innebär en sammanslagning av medlemsstaternas bolagsskattesatser. Genom denna samordning på den direkta beskattningens område kommer bland annat problem med gränsöverskridande resultatutjämning inom koncerner och skattehinder inom andra delar på den direkta beskattningens område att lösas.<sup>82</sup> Kommissionens förslag skall möjliggöra för företag och privatpersoner, att i större utsträckning utnyttja förmånerna med den inre marknaden.

Idag har medlemsstater en stor frihet mot bakgrund av gemenskapslagstiftningen, att själva utforma sina direkta skattesystem, där de anpassas till varje stats nationella mål och krav. Den inre marknaden utmanas av hanteringen av samspelet mellan medlemsstaternas olika skattesystem. Som vi har bevittnat kan företag och enskilda skattebetalare som befinner sig i en gränsöverskridande läge utsättas för dubbelbeskattning, diskriminering, mm. Detta resulterar i att personer och företag som vill arbeta, investera eller etablera andra företag i andra medlemsländer, avskräcks. Kommissionen anser att en organiserad metod behövs för att komma åt gränsöverskridande skattehinder.

## 6.1 Direktivförslagets innehåll

Genom direktivförslaget på den direkta beskattningens område i denna framställning, kommer en harmonisering av medlemsstaternas skattesystem att äga rum. Direktivförslaget kommer att i huvudsak vara koncentrerad på gränsöverskridande resultatutjämning mellan närstående bolag. Genom förslaget kommer diskriminering och dubbelbeskattning att undanröjs. Direktivet kommer även att ha i syfte att motverka utebliven beskattning eller skattefusk samt att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna uppnås.<sup>83</sup> I olika domar har EG-domstolen uttalat att direkta skatter inte omfattas av gemenskapens behörighet, men att medlemsstaterna skall beakta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet.<sup>84</sup> Detta menar bland annat Pelin vara något motsägelsefullt, då EG-domstolen avkunnar domar inom den direkta beskattningens område, som medlemsstaterna bör följa. Mot bakgrund av detta bör ett direktiv komma till stånd inom EU, gällande den direkta beskattningens område. Genom direktivet kommer gemenskapens

---

<sup>81</sup> Se KOM(2006) 823 slutlig, s.3.

<sup>82</sup> Se KOM(2001) 582 slutlig och KOM(2003) 726 slutlig.

<sup>83</sup> Se mål C-446/03 Marks & Spencer och Juliane Kokott, förslag till avgörande, 2006, se även svensk, brittisk, och finsk lagstiftning gällande gränsöverskridande resultatutjämning.

<sup>84</sup> Se Metallgesellschaft m.fl. målet, se Kokott, förslag till avgörande, 2006, p.15 och jfr även med mål C-446/03 Marks & Spencer. p. 29 och de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. p. 37.



behörighet även innefatta direkta skatter, vilket är till gagn för både medlemsstaterna och gemenskapsrätten, då klara riktlinjer kan följas.

1)

Direktivförslagets innehåll skall föreskriva om att medlemsstaterna skall vara rättsligt bindande av uppförandekoden som den 1 december 1997 beslöts av Ekofin-rådet<sup>85</sup> och som antogs enhälligt av medlemsstaterna. För nuvarande är medlemsstaterna enbart politiskt bundna av ovannämnda uppförandekod. Enligt uppförandekoden, skall skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga, anses vara potentiellt skadliga och följaktligen omfattas av koden.<sup>86</sup> Genom uppförandekoden kan det bli lättare att hantera problematiken med skillnaderna mellan olika skattesystems skattesatser.

Uppförandekoden behandlar åtgärder på företagsbeskattningens område som kan få eller har en betydande inverkan på var inom gemenskapen en ekonomisk verksamhet förläggs.<sup>87</sup> I Uppförandekoden föreskrivs bland annat en rad kriterier för att bedöma om huruvida en stats skatteåtgärder är skadliga. Vid bedömningen om av vad som anses vara en skadlig skatteåtgärd skall en ingående bedömning göras utifrån skatteåtgärdernas effekter på andra medlemsstater.<sup>88</sup>

Vid bedömningen av om skatteåtgärder är skadliga bör enligt uppförandekoden hänsyn tas till bl.a.

1. om förmånerna beviljas endast dem som inte är bosatta i medlemsstaten i fråga eller beviljas beträffande transaktioner med personer som inte är bosatta där, eller
2. om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget, eller
3. om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa skatteförmåner, eller
4. om reglerna för beräkning av vinsten från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt allmänt vedertagna principer, särskilt de regler som godkänts av OECD, eller

---

<sup>85</sup> Rådet är ett av EG:s mest betydelsefulla organ. I rådet finns det företrädare på ministernivå för varje medlemsstat. Ekofin består av medlemsstaternas finans- och ekonomiministrar. De behandlar frågor inom ett visst område. Se Dahlberg, M. SN 1999/Årgång 49, s. 209.

<sup>86</sup> Se Uppförandekoden punkten B.

<sup>87</sup> Se p. A.

<sup>88</sup> Se p. G.

5. om det inte finns några möjligheter till insyn i skatteåtgärderna, inbegripet om lagstiftningen tillämpas mindre strikt och utan insyn på administrativ nivå.<sup>89</sup>

Uppförandekoden föreskriver även en rad motåtgärder vid illojal skattekonkurrens. De betydelsefulla aktiva motåtgärder som nämns i koden, är frysning, som finns stadgad i punkten C. Med frysning avses att medlemsstaterna ej skall införa nya skatteåtgärder som är skadliga enligt koden. Med det menas att medlemsstaterna skall respektera vid framtida politiska utformning av dess skatteregler, de principer som ligger till grund för koden. I punkten d, stadgas det om en annan aktiv motåtgärd, avveckling. Med avveckling menas att medlemsstaterna vid behov skall ändra bestämmelser och praxis för att kunna avskaffa skadliga åtgärder. I punkten k uppmanas medlemsstaterna att samarbeta i kampen mot skatteflykt och skattefusk. Samarbetet skall ske tex. genom att medlemsstaterna utbyter information med varandra.

När uppförandekoden antogs var det andra förhållanden inom EU, dessa förhållanden har ändrats och därför bör den idag vara rättsligt bindande. Genom att uppförandekoden blir rättsligt bindande kommer det inte att bli påtagliga skillnader mellan olika länders skattesatser.

2)

I direktivförslaget föreskrivs även att en myndighet på EU-nivå skall inrättas. Denna myndighet kommer att användas för ett konsolideringssystem för hela EU, "European Tax Allocation System".<sup>90</sup>

Inom myndigheten skall beskattning ske av moderbolag, dotterbolag och filialer som finns etablerade i den egna medlemsstaten samt i andra medlemsstater. Den gemensamma myndigheten skall ha i uppgift att fördela beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Myndighetens uppgifter blir att både inneha information om medlemsstaternas skattesystem samt fördela beskattningsmakten. Inrättandet av myndigheten kan enbart ske på grundval av en gemensam konsoliderad skattebas. Det är viktigt att uppge att medlemsstaternas behörighet att fastställa bolagssatser inte skulle inskränkas. De får tillämpa sin nationella skattesats på sin specifika andel av den sammantagna skattebasen, som beräknas i enlighet med den gemensamt antagna myndigheten.<sup>91</sup>

Genom myndigheten kommer information att ges över hur undanröjandet av diskriminering av skatteskyldiga inom EU kommer att uppnås. Förslagsvis skall skattebestämmelserna vid både nationella såsom vid gränsöverskridande situationer tillämpas på ett likartat sätt. Exempelvis skall avdragsrätt medges för resultatutjämning för det överförande bolaget inom inhemska koncerner när det mottagande bolaget har uttömt de

---

<sup>89</sup> Se p. B.

<sup>90</sup> Se KOM(2003) 726 slutlig, s. 16.

<sup>91</sup> Se KOM(2001) 582 slutlig, s. 16.

möjligheter som erbjuds i dess hemviststat, att beakta förlusterna under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser. Det skall inte finnas någon möjlighet för att förlusterna i det utländska bolaget att utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av det utländska etablerade bolaget självt eller av en utomstående. Med uttömda möjligheter menas att den slutliga förlusten i bolaget ej skall kunna rullas framåt eller bakåt i tiden i någon medlemsstat, den skall vara helt slutlig. Helt slutlig blir förlusten när den inte kan rullas framåt eller bakåt i tiden efter en tid på tre år. I Marks & Spencer domen var det överföring av förluster från utländska dotterbolag till ett inhemskt moderbolag som var aktuella. I direktivförslaget kan det överförande eller mottagande bolaget av bidraget vara ett dotterbolag, moderbolag, eller ett systerbolag.

För Sveriges del och andra medlemsstater som har likartade regler som Sverige, krävs en ändring av dess resultatutjämningsregler i enlighet med direktivet. Det innebär att koncerner enbart skall kunna resultatutjämna när det finns en slutlig förlust som inte kan komma att utnyttjas i framtiden eller bakåt i tiden efter tre år. Detta gäller för både inhemska koncerner såväl som gränsöverskridande koncerner. Genom detta förslag kommer skatteskyldiga att undgå att utsättas för diskriminering när det är samma villkor för bolag i en inhemsk koncern såsom för bolag i en gränsöverskridande koncern.

EG-fördragets artikel 43 stadgar om etableringsfrihet inom gemenskapen, därför skall medlemsländer som begär avdragsrätt för förluster i en icke medlemsstat inte få det beviljat.<sup>92</sup>

Försök av eliminering av dubbelbeskattning på den inre marknaden, finns stadgad i artikel 293 EG-fördraget. För gränsöverskridande situationer är internationell dubbelbeskattning ett stort hinder. Internationell dubbelbeskattning uppstår då en skattebetalare lyder under mer än en skattelagstiftning. På samma sätt är det problematiskt med utebliven beskattning eller planerat skattefusk. Både internationell dubbelbeskattning och skatteundandragande är ett resultat av skattesystemens bristande samordning. Dessa faktorer är till nackdel för den inre marknaden och underminerar balansen i medlemsstaternas skattesystem. I domen M & S, som även generaladvokaten Kokott hänvisade till i Esab- målet, framhölls å ena sidan, att om underskott skulle beaktas i moderbolagsstaten samt i dotterbolagsstaten skulle det medföra risk för att ett underskott skulle beaktas två gånger. Detta medför en dubbelbeskattning som inte förespråkas av gemenskapsrätten. Å andra sidan hävdade EG-domstolen att när underskott inte beaktades i dotterbolagets etableringsland, skulle det medföra en risk för skatteundandragande. Problemet går att lösa genom att medlemsstater samarbetar och samordnar sina nationella skattesystem, som i förevarande fall genom ett direktiv.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> Se mål C-446/03 Marks & Spencer.

<sup>93</sup> Se KOM(2006) 823 slutlig, s..6.

Gällandet säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan detta uppnås på ett rättvist sätt, vid en gemensam konsoliderad bolagsskattebas. Medlemsstaterna kommer inte att uppleva att de förlorar skatteintäkter genom att medlemsstaterna får fastställa bolagssatserna. Medlemsstaterna får tillämpa sin nationella skattesats på sin specifika andel av den sammantagna skattebasen.

Sammantaget innebär förslaget att säkerställa en konsoliderad bolagsskattebas för bolag som resultatutjämnar över gränserna. För att förslaget skall bli möjlig krävs att man på EU-nivå inrättar en lämplig myndighet, som kan godtas av alla medlemsstater. Inom myndigheten skall det anges hur underskott och slutlig förlust skall beräknas och definieras. Myndigheten skall även ange hur transaktioner skall beaktas dvs. om det är ett moderbolag, dotterbolag, etc. som överför koncernbidrag. Myndigheten skall tillhandahålla information, som medlemsstaterna lätt kan ta del av. Medlemsstaterna skall besluta om de nationella bolagsskattesatser som skall tillämpas. Den inrättade myndigheten står för fördelningen av skattebasen mellan medlemsstaterna och den skall vara rättvis och öppen, samt skall den vara enkelt att administrera. Den skall stämma överens med utvecklade ekonomiska principer och medlemsstaterna skall godkänna den politiskt.<sup>94</sup> Direktivet skall ge vissa möjligheter för medlemsstaterna att skydda sina skattebaser inom ramen för direktivets tillämpningsområde. Direktivet skall å ena sidan främja den inre marknaden för att underlätta för det internationella företagandet och å andra sidan skydda medlemsstaternas skattebaser.

## 6.2 Sammanfattning

Vi har fått en global ekonomi, där det råder en hög konkurrens mellan olika nationer och nationerna har svårigheter att styra sin egen ekonomi. Företagen deltar i en toppkonkurrens och söker de gynnsammaste systemen för en maximal avkastning. Nationalstaternas förmåga att tillhandahålla skydd mot andra stater har fått minskad betydelse. Globaliseringens effekter har fört med sig att marknader har avreglerats vilket har lett till ett ömsesidigt beroende mellan stater i såväl inom och utanför EU. Detta har bidragit till att företagen utnyttjar fördelarna med olika nationers skattesystem. För att stater skall kunna tillgodose sina egna syften och ta del av den globala makten måste även staterna handla på en högre nivå än den egna. Precis som företag och kriminella organisationer sluter sig samman och samarbetar i ett nätverk, måste staterna inom EU göra detsamma för att klara av globaliseringens negativa effekter.<sup>95</sup>

Samordnande insatser på europeisk nivå är nödvändiga för att minska snedvridningar som förekommer på EU:s inre marknad. Genom direktivet kan mer samordnande arbete förekomma mellan medlemsstaterna. Stater får

---

<sup>94</sup> Se KOM(2003) 726 slutlig, s. 23 ff.

<sup>95</sup> Se Norrman, B. SN 2001/Årgång 51, s. 3 ff.

en viss möjlighet att skydda sina egna skattebaser genom att ansluta sig till instrument som tagits fram på EU-nivå. Genom direktivet och genom direktivet inrättade europeiska myndigheten blir det möjligt för stater att få in skatteintäkter som annars skulle ha gått förlorade.

En negativ tendens för medlemsstaterna är i och med detta, att medlemsstaternas skattebaser på den direkta beskattningens område kommer att urholkas till förmån för gemenskapsrätten. Detta måste accepteras av medlemsstaterna och dess medborgare, för att EU skall bli mer konkurrenskraftig på en global nivå.

Ett direktivförslag vid gränsöverskridande resultatutjämnning är av hög prioriterad. Detta mot bakgrund av att ett flertal medlemsstater har en lagstiftning som enligt gemenskapsrätten strider mot artikel 43, etableringsfriheten.

Sammantaget innebär direktivförslaget:

- Att en konsoliderad skattebas utformas inom gemenskapen.
- Medlemsstaterna skall besluta om de nationella bolagsskattesatserna som skall tillämpas på den konsoliderade skattebasen.
- Inrättande av en lämplig informations- och fördelningsmyndighet på EU-nivå, som kan godtas av alla medlemsstater.
- Den inrättade europeiska myndigheten står för fördelningen av skattebaserna mellan medlemsstaterna. Fördelningen skall vara rättvis, öppen och enkelt att administrera.
- Underskott och slutlig förlust skall definieras och beräknas i enlighet med den europeiska myndighetens regler, t ex att slutlig förlust uppstår när den inte kan rullas bakåt eller framåt i tiden, efter tre år.
- Avdragsrätt för inhemsk och gränsöverskridande resultatutjämnning kommer att medges inom EU:s medlemsstater, när förlusten är slutlig, detta för att undvika diskriminering av skatteskyldiga oavsett om det gäller inhemska situationer eller gränsöverskridande.
- Direktivet skall ge vissa möjligheter för medlemsstaterna att skydda sina skattebaser inom ramen för direktivets tillämpningsområde.

## 7 Avslutning

Efter att ha analyserat domen i M & S och generaladvokatens förslag på förhandsavgörande i Esab-målet, kan det konstateras att det råder ovisshet gällande gränsöverskridande resultatutjämnning. Domen i M & S har öppnat möjligheter för gränsöverskridande resultatutjämnning i undantagsfall. I Esab-målen framhöll generaladvokaten i sitt förslag till avgörande, att det finska systemet utgör en inskränkning av etableringsfriheten, men att den kunde rättfärdigas.

Varken Finland, Sverige, Storbritannien eller en del andra medlemsstater medger avdragsrätt för koncernbidrag som lämnats till dotterbolag i andra medlemsländer. EG-domstolen har anfört att regler som inte tillåter gränsöverskridande resultatutjämnning, utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Enligt EG-domstolens rättspraxis innefattar medlemsstaters skattesuveränitet den direkta beskattningens område. Vid utövandet av den direkta beskattningen inom ramen av medlemsstaters skattesuveränitet skall den etableringsfriheten som finns stadgad i EG-fördraget respekteras.

Mot bakgrund av detta krävs en harmonisering av regelverken. Genom ett direktiv där en säkerställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagets verksamhet inom gemenskapen, kan detta bli möjligt. Genom direktivet skall bolag medges avdragsrätt för gränsöverskridande resultatutjämnning.

Direktivet måste implementeras i nationell lagstiftning inom en viss tidsram. Skatteskyldiga kan hänvisa till direktivet, direkt i en nationell domstol. Nationella domstolar kommer att kunna tillämpa direktivet vid en konflikt gällande gränsöverskridande resultatutjämnning. De nationella domstolarna kommer även att kunna ta del av information och förutse hur skattefördelningen kommer att genomföras, med hjälp av den inrättade europeiska myndigheten.

Konsekvenserna för medlemsstaterna blir att gemenskapsrätten får företräde inom den direkta beskattningens område, framförallt gällande gränsöverskridande resultatutjämnning. En annan konsekvens är att medlemsstaterna inte skall medge avdragsrätt för förlustutjämnning även vid inhemska situationer om inte förlusterna är slutliga.

Konsekvenserna för skatteskyldiga, är att de inte kommer att kunna skatteoptimera på grundval av skillnaderna mellan medlemsstaternas skattesystem. Skatteskyldiga kommer inte att avskräckas att etablera bolag i andra stater, då avdragsrätt för gränsöverskridande resultatutjämnning kommer att medges inom EU:s medlemsstater. Skatteskyldiga kommer även att kunna förutse hur beräkning av underskott respektive slutlig förlust kommer att definieras och genomföras. Skatteskyldiga kommer även att

vända sig till den europeiska myndigheten för att ta del av information. I och med detta kommer företagen i större mån ta del av fördelarna med den inre marknaden inom gemenskapsrätten. De skatteskyldiga kommer enbart medges avdrag i en koncern när förlusterna är slutliga.

Konsekvenserna av samordning av medlemsstaternas skattelagstiftning på den direkta beskattningens område kommer att bidra till att EU blir mer konkurrenskraftig på en global nivå. Medlemsstater kommer att inneha skattelagstiftning som är förenlig med gemenskapsrätten. Dubbelbeskattningsavtal kommer inte att vara nödvändigt mellan medlemsstater. EU:s medlemsstater kommer varandra närmare inom ett ytterligare område.

Jag anser att samordning av medlemsstaternas skattelagstiftning vid gränsöverskridande resultatutjämnning är till fördel för både medlemsstater, domstolar och framförallt skatteskyldiga ur ett demokratiskt och ett rättssäkerhets perspektiv. Det är den bästa lösningen på området, trots att medlemsstater får ge avkall på sin skattesuveränitet på den direkta beskattningens område. Jag förutspår att ett direktiv kommer att genomdrivas inom gemenskapen. Det återstår att se hur kommissionens arbete kommer att utvecklas under 2008, och om kommissionens förslag kommer att antas i form av ett direktiv.

# Litteraturförteckning

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Anslutningslagen, lag med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, SFS 1994:1500

Fördraget om upprättande av Europeiska Gemenskapen (EG-fördraget)

Wienkonventionen om traktaträtt (1969)

Vertotuksessa konserniavustuksetta annettu laki (825/1986) (lag om koncernbidrag vid beskattning)

Income and Corporation Taxes Act 1998 (ICTA)

Moder/dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG

Uppförandekoden för företagsbeskattning

Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning.

KOM(2001) 582 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén, Mot en inre marknad utan skattehinder, en för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU.

KOM(2003) 726 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén, En inre marknad utan företagsskattemässiga hinder – uppnådda resultat, pågående initiativ och uppgifter som återstår att lösa.

KOM(2006) 823 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och ekonomiska och sociala, Samordning av medlemsstaternas direkta skattesystem på den inre marknaden.

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

Dahlberg, Mattias. Skattekonnkurrensprojekten inom EU och OECD, SkatteNytt 1999.

Dahlberg, Mattias. Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-446/03 Marks & Spencer, SkatteNytt Internationellt 2005.



Persson Österman, Roger. EG-domstolens dom i mål C-446/03 Marks & Spencer, SkatteNytt Rättsfall 2006.

Pelin, Lars. Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, SkatteNytt 2006.

Pelin, Lars och Sundström, Mikael. Sveriges suveränitet ruttar, Svenska dagbladet den 15 november 2004.

<http://sv.wikipedia.org/wiki/OECD>, 2007-03-05

# Rättsfallsförteckning

## Svenska rättsfall

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

## Rättsfall från EG-domstolen

Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s.I-249; svensk special utgåva, tillägg, s.31).

Dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95 Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471).

Dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695).

Dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars mot Inspecteur der belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (REG, s. I-2787).

Dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727).

Dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837)

## Förslag till avgörande

Förslag till avgörande av generaladvokat M.Poiares Maduro, föredraget den 7 april 2005, mål C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey.

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, av den 12 september 2006, mål C-231/05 Oy AA.

Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed av den 29 juni 2006 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (REG 2006, s. I-0000).

