

Juris Kandidatuppsats 20 poäng
Skatterätt
Juridiska institutionen
Göteborgs universitet
Hösten 2005

Problematiken kring gränsöverskridande resultatregleringar

Författare: Mats Almgren
Nina Östmans

Handledare:
Professor Robert Pålsson

Innehåll

Förkortningar.....	5
1 Inledning.....	6
1.1 Ämne.....	6
1.2 Syfte.....	7
1.3 Avgränsningar.....	7
1.4 Metod och material.....	8
1.5 Disposition.....	9
2 Relevanta principer och begrepp.....	10
2.1 Varför beskattning och nödvändigheten av att värna den nationella skattebasen.....	10
2.1.1 Direkt och indirekt skatt.....	10
2.1.2 Neutralitetsprincipen.....	11
2.1.3 Uppskjuten skatt.....	11
2.1.4 Resultatregleringsmetoden – allmänt.....	12
2.1.5 Förlustutjämningsmetoden – gruppbeskattning.....	13
2.2 Principer för internationell beskattning.....	13
2.3 Koncernbegreppet.....	15
2.4 OECD.....	16
2.4.1 OECD: s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.....	17
2.4.2 Skadlig skattekonkurrens inom OECD.....	17
2.4.3 Lågskatteländer och parallellskattesystem.....	18
2.5 Vissa skatterättsliga skillnader mellan etablering utomlands genom helägt dotterbolag i förhållande till filial.....	19
3 Resultatreglering inom koncerner med skatterättslig verkan.....	20
3.1 Generella bakgrunder till lagstiftningen.....	20
3.2 Varför resultatreglering inom företagsgrupper?.....	21
3.3 Koncernbidragen 35 kapitlet IL	
3.3.1 Regler för koncernbidrag.....	21
3.3.2 Förutsättningar för koncernbidrag.....	22
3.3.3 Koncernbegreppet.....	23
3.3.4 När kan koncernbidrag skickas.....	25
3.3.5 Bidrag mellan helägda dotterföretag.....	26
3.3.6 Bidrag mellan företag som kan fusioneras.....	27
3.3.7 Bidrag som kunnat förmedlas.....	27
3.3.8 Ändrade ägarförhållanden.....	28
3.3.9 Möjlighet till dispens.....	28
3.3.10 Koncernbidragslagstiftningen och EU.....	29
3.3.11 Praxis	
3.3.11.1 Asko Cylinda.....	29
3.3.11.2 Lindex-målen.....	30
3.3.11.3 Mål C-168/01, Bosal Holding.....	32
3.4 Underprisöverlåtelse 23: e och 53: e kapitlen IL	
3.4.1 Allmänt om underprisöverlåtelse.....	32

3.4.2	Definitioner enligt 23: e kap. IL	32
3.4.3	Villkor för en underprisöverlåtelse enligt 23: e kap. IL	33
3.4.4	Praxis rörande 23: e kap. IL	34
3.4.5	Underprisöverlåtelse enligt 53: e kap. IL	35
3.4.6	Praxis rörande 53: e kap. IL	36
3.4.7	Gränsöverskridande underprisöverlåtelser	37
3.4.8	Föreslagna förändringar angående underprisöverlåtelser	38
3.5	Kommissionärsförhållanden	39
3.5.1	Generellt om kommissionärsförhållanden	39
3.5.2	Huvudregeln	40
3.5.3	Definitioner av kommissionärsreglerna	41
3.5.4	Kommissionärsreglernas berättigande	41
3.6	Fusioner och fissioner	41
3.6.1	De associationsrättsliga fusions- och fissionsbegreppen	42
3.6.2	Översiktligt om det skatterättsliga regelverket inom universalfusion/ fissionsförfarandet	43
3.6.3	Kommande reglering	44
4	EG-rätten	45
4.1	Europeiska unionens struktur och EG-rätten	45
4.1.1	Den inre marknaden	46
4.1.2	Fri etablering	46
4.1.2.1	Mål C-270/83 Avoir Fiscal	47
4.1.3	Förbud mot diskriminering	47
4.1.4	Skadlig skattekonkurrens	49
4.1.6	Bolagsskatterna och EU	49
4.1.6.1	Konsoliderad skattebas	50
4.1.7	EG-domstolen och generaladvokaterna	50
4.2	EG-rätten och skatterna	52
4.2.1	Moder- dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG samt ändringsdirektivet 2003/123/EG	52
4.2.2	Europabolag	54
4.2.3	Fusionsdirektivet 90/434/EEG och ändringsdirektivet 2005/19/EG	55
4.2.3.1	SOU 2005:19 beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet	57
4.3	Partiella fissioner	58
4.3.1	Praxis	60
5	Den internationella diskussionen om förlustutjämnings	61
5.1	Kort om IFA: s konferens i Köpenhamn 1979	61
5.2	IFA kongressens slutdokument i London 1998 Referat av Aage Michelsens generalrapport	
5.2.1	Generalrapportens ingress i sammandrag	62
5.2.2	Gränsöverskridande förluster	63
5.2.3	De vanligaste gränsöverskridande beskattningsmodellerna enligt IFA	63
5.2.4	IFA angående fast driftställe i annat land - vissa relevanta avräkningsmetoder	64
5.2.5	Förluster från en tredje stat	64

5.2.6 Vinstgivande fasta driftställen – förlust i huvudbolaget	65
5.2.7 Dubbla avdrag – Double dip	66
5.2.8 Slutsats	66
5.3 IFA kongressens slutdokument i Wien 2004	
Referat av Yoshihiro Masuis generalrapport	
5.3.1 Generalrapportens ingress i sammandrag	67
5.3.2 IFA om koncernbeskattningsproblematikens historia	67
5.3.3 De fyra vanligaste sätten att resultatutjämna	
5.3.3.1 Organshaft	68
5.3.3.2 Group contribution.....	69
5.3.3.3 Group relief	69
5.3.3.4 The ”consolidation” model.....	70
5.3.4 Grundläggande krav för att få resultatutjämna.....	70
6 Marks & Spencer	72
6.1 Mål C-446/03 Marks & Spencer	72
6.1.1 Generaladvokatens uttalande i april 2005	73
6.2 Dom i mål C-446/03 Marks and Spencer	74
6.2.1 Domstolens argumentation.....	74
6.3 Kommentarer till domen	
6.3.1 I Storbritanniens parlament	75
6.3.2 Internationella reflektioner	
6.3.2.1 Kommentarer från sakkunniga i Storbritannien	75
6.3.2.2 Kommentarer från sakkunniga i Tyskland.....	76
6.3.2.3 Kommentarer från sakkunniga i Irland	76
6.3.2.4 Kommentarer från sakkunniga i Norge.....	77
6.3.3 Svenska reflektioner	
6.3.3.1 Finansminister Pär Nuders kommentar.....	78
6.3.3.2 Kommentarer från sakkunniga	78
6.3.3.3 Kort om följdproblem	79
7 En skatterättspolitisk utblick	80
7.1 EG-rättens överstatlighet.....	80
7.2 Problemen med de olika skattenivåerna	82
7.2.1 Konkurrensen	83
7.3 Sverige i världen.....	83
7.3.1 Sverige, EU och skatterna.....	84
7.3.2 Internationella förhållanden	84
8 Slutsats	86
9 Källor.....	87

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
Bet.	Betänkande
Ds	Departementsserien.
EEG	Europeiska Ekonomiska Gemenskapen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Detta består av EU: s medlemsländer samt länderna inom EFTA (Island, Liechtenstein, Norge och Schweiz) med undantag av Schweiz som i en omröstning 1992 har valt att stå utanför.
EG	Europeiska Gemenskapen
EGD	Europeiska Gemenskapens domstol
EGF	Europeiska Gemenskapens fördrag
EKSG	Europeiska kol- och stål gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
EUF	Europeiska Unionens fördrag
Euratom	Europeiska atomenergigemenskapen
Fi	Finansdepartementet
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Kap.	Kapitel
Not.	Notisfall
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation för ekonomiskt samarbete och utveckling)
Prop.	Proposition
Ref.	Referatfall
RR	Regeringsrätten
Rsv	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens Offentliga Utredningar

1 Inledning

Skatterätten är av särskilt stark dynamisk karaktär i jämförelse med andra juridiska discipliner. Det pågår ständigt en process både i den interna svenska skatterätten och i omvärldens dito, men inte alltid i samma riktning. Detta leder oundvikligen till brist på skatterättslig samstämmighet vid beskattning av till exempel internationella associationsgruppers kapitaltransfereringar, eller av associationsgruppers ombildningar över nationsgränserna.

Beskattningen är en viktig del av samhället, eftersom samhället är finansierat av inkomna skatter är inbringandet av skatter en nödvändighet för dess existens. Beskattningen styr till viss del samhället, genom att ha olika skattesatser på varor och tjänster kan konsumenternas val styras. Som exempel kan nämnas punktskatter som fördyrar vissa varor för att styra konsumenten till att göra ett annat val. Beskattningen har en viktig funktion för den verklighet vi lever i, och är inte något som kan avvaras i ett fungerande samhälle.

Företagsbeskattningen är en komplicerad del av beskattningen. Allt fler gränsöverskridande transaktioner medför ett större behov av bättre samordnade beskattningsregler, och kanske allra helst ett enda enhetligt skattesystem. Sverige är genom medlemskapet i Europeiska Unionen, EU, tvingat att anpassa den nationella skatterätten till EG-rätten. Trots att vi varit medlemmar sedan 1995 saknar många av våra skatteregler samstämmighet med de EG-rättsliga, och en harmonisering pågår fortlöpande. När vi våren 2005 läste skatterätt observerade vi att rättsläget när det gäller koncernbidrag mellan olika länder i flera aspekter är diffust, på så sätt väcktes vår nyfikenhet och det är skälet till att vi valt gränsöverskridande resultatutjämnningar för vår studie.

1.1 Ämne

De i den europeiska unionen ingående staterna, liksom de till det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, anslutna länderna, gick hösten 2005 i väntans tider angående en dom, Marks & Spencer-målet som avgjordes i Europeiska Gemenskapernas domstol i december 2005. Domen behandlar gränsöverskridande resultatutjämnningar och borde kunnat leda till att stora delar av medlemsländernas interna associationsskatterättsliga regelverk måste modifieras radikalt. Det var denna rådande osäkerhet över vad som är gällande rätt som fångade vårt intresse för ämnet.

Det har skett en hel del förändringar i vår lagstiftning de senaste åren genom vårt medlemskap i EU, men även på grund av annan internationell påverkan. Vår studie behandlar svensk rätt, EG-rätt och i viss utsträckning andra länders rätt.

När det gäller den svenska rätten har vi försökt beskriva gällande rätt och i en del fall även kommande rätt, eftersom kunskapen om svensk rätt är grunden för inställningen om samstämmigheten med annan rättsordning.

En hel del frågeställningar måste upp till prövning i domstol för att klargöra vad som gäller, framförallt när det gäller EG-rätten. Vi anser att detta gör ämnet skatterätt fantastiskt spännande. Även om vi från början var väl medvetna om ämnets strukturella komplexitet och nödvändigheten av att leda läsaren med en röd tråd genom studien så har vi hela tiden fått vara på vår vakt för att inte bli alltför perifera i framställningen. Vår förhoppning är att läsaren skall se klara samband mellan de olika kapitlen och att vår utblick samt slutsats kan ge en klargörande bild av de lege lata och de lege ferenda.

Det är ett enormt arbete med att anpassa vår lagstiftning till EG-rätten så att transaktioner över gränserna inom EU kan försiggå utan komplikationer. Eftersom det sker transaktioner även med länder utanför EU har vi ansett det nödvändigt att göra en jämförelse med andra länders resultatregleringsmodeller..

1.2 Syfte

Vår huvudsakliga avsikt med denna studie har varit att undersöka huruvida svensk skattelagstiftning är förenlig med den EG-rättsliga. Vår ambition är att undersöka vad som för närvarande gäller och att försöka få en inblick i vad som kan komma att gälla. Den deskriptiva delen utgör en stor kunskapsbas och ett viktigt moment i framställningen. Detta hoppas vi kan vara till stor nytta för den ej initierade läsaren.

Under uppsatsens gång pågick, som nämnts, ett mål i EG-domstolen vars utslag kunde komma att generera omfattande konsekvenser för svensk lagstiftning. Detta instabila tillstånd som förelåg fångade vårt intresse för att söka reda på vilka skatteutjämningsregler som gäller. Innan vår studie var färdigställd kom dessbättre domen och därför handlar kapitel sex uteslutande om detta mål.

I och med den ökande globaliseringen kan man även benämna Sverige som en världsmedlem, eftersom internationella transaktioner utanför EU är ett vanligt inslag idag. Vi anser därför att en intressant jämförelse med andra skatteutjämningsmodeller är ett passande inslag i denna studie.

1.3 Avgränsningar

Eftersom skatterätten ständigt förändras har avgränsningarna varit en svår del. Vi vill förklara gällande rättsläge, men eftersom det inom flera områden saknats enlighet och klarhet i vad som gäller har det varit motiverat att ibland förklara för

olika tillvägagångssätt för att resultatutjämna. Dynamiken har medfört att vi ibland valt att ta med kommande förändringar, medan vi andra gånger tvingats bortse från detta främst på grund av utrymmesskäl. Vi har valt att belysa problematikens omfattning framför att gå in på för mycket detaljer, och skälet till detta är att dynamiken medför att de regler som gäller idag kan inom kort var obsoleta. I och med Marks & Spencer-målet kan flertalet av de regler som tas upp i denna studie inom snar framtid komma att bli inaktuella.

Ett viktigt område inom gränsöverskridande transfereringar är skatteflyktsproblematiken. Vi har tyvärr varit tvungna att utelämna skatteflyktsfrågor i denna studie, inte av ointresse utan av utrymmesskäl. Vidare har Inkomstskattelagens kapitel 38, som behandlar verksamhetsavyttringar, och kapitel 40, som rör tidigare års underskott, lämnats utanför diskussionen i denna studie. Även detta på grund av utrymmesbrist.

1.4 Metod och material

Som metod för studien har vi använt oss av den traditionella rättsdogmatiska metoden. Vi beskriver de lege lata, förklarar de områden som är av särskild betydelse och utforskar konsekvenserna. Det betyder att vi studerar de svenska rättskällor som finns, det vill säga lagar, förarbeten, domstols- och myndighetspraxis samt därefter beaktar den adekvata doktrinen.

Motsvarande metod använder vi för att beskriva EG-rätten och då aktualiseras främst EG-direktiv och domar från EG-domstolen. När det gäller EG-rätten utgör rättsfallen en viktig del, eftersom hela grundtanken med unionen bygger på de fyra friheterna som finns i EG-fördraget, och genom rättsfallen vävs de in i skatterätten.¹ Vi har försökt påvisa den strävan som finns för en harmonisering, och hur lång tid det i vissa fall kan ta. Utveckling sker i snabb takt och man får lätt uppfattningen att regelverken inte hinner med.

Genom att vi valt att behandla den svenska skattelagstiftningen som direkt eller indirekt rör resultatutjämningsproblematik, den EG-rättsliga inställningen och även en jämförelse av internationella modeller har vi tvingats att förkorta en hel del intressanta sonderingar som vi gärna hade utvecklat, men både tid och utrymme saknas. Under studien har vi flera gånger kommit in på skatterättslig problematik som vi först ansett sakna relevans för arbetet, men som ändå har kommit att visa sig ha stor logisk implikation för den transnationella resultatutjämningsproblematiken. Vi observerade tämligen snart att studien skulle kunna bli hur omfattande som helst, och vi skulle inte ha något emot att studera och skriva om andra närbesläktade juridiska knutar. Men då hade vi behövt åtskilligt mer tid och därför lämnas detta med varm hand över till andra som känner att de vill studera och skriva i ämnet.

¹ Se vidare kapitel 4.1.1

1.5 Disposition

Vi har valt att börja studien med en deskriptiv del av relevanta principer och begrepp. Många av dessa används även inom EG-rätten, men i huvudsak berör kapitel två svenska regler och begrepp. Här finns förklaringar och definitioner som förhoppningsvis ger en stor kännedom om regelverkets omfattning. Den deskriptiva delen är placerad i början av studien eftersom den utgör en viktig grund för kommande sammanhang.

I kapitel tre behandlas den svenska koncernbidragslagstiftningen och andra viktiga resultatutjämningsmetoder. Det finns varken tid eller utrymme att gå djupare än så i denna del, och vi vill understryka att denna del inte på något sätt är uttömmande. Kapitel fyra handlar om Europeiska Unionen. Vi förklarar kortfattat vad EU är och dess syfte. EG-rätten har en oerhörd betydelse för Sverige eftersom den är gällande rätt i Sverige. Vi redogör för vilken roll till exempel EG-domstolen har, samt viktiga direktiv.

Vi har valt att jämföra olika modeller för förlustutjämning i kapitel fem. Här nämns flera olika länder utanför Europa och det är intressant att få en inblick i andra länders modeller för att hantera gränsöverskridande förlustutjämnings. Svensk lagstiftning påverkas av medlemskapet i EU, och även av konkurrensen från de skattelagar som finns i resten av världen, vilket blir mer märkbart i och med att internationaliseringen växer. Därför har vi jämfört några olika modeller för skatteutjämning internationellt.

Kapitel sex handlar om det nyligen dömda målet Marks & Spencer. Vi hade skrivit den deskriptiva delen då domen äntligen kom, och valde därför att ägna denna dom ett eget kapitel. Förväntningarna på domen var stora och det var många länder som spánt väntade på vilka regler som skulle anses gälla. Hur målet dömdes framgår i kapitel sex. Det viktigaste avsnittet för oss är kapitel sju, vårt forum där vi för fram våra åsikter angående det vi studerat. En slutsats följer i kapitel åtta, det är en kortfattad resumé av hela studien.

2 Relevanta principer och begrepp

Den svenska lagstiftningen innehåller i huvudsak två större regelverk om resultatutjämning; det är bestämmelserna om koncernbeskattning och bestämmelserna om behandling av tidigare års underskott.² Dessa behandlas i Inkomstskattelagen (IL), vi kommer i detta avsnitt in på de delar som har relevans för denna studie.

2.1 Varför beskattning och nödvändigheten av att värna den nationella skattebasen

En stats existens bygger till stor del på att den kan finansiera gemensamma samhällsfunktioner, den så kallade offentliga sektorn. Denna finansiering sker genom beskattning, vilket betyder att om skattebasen och skattesatsen blir mindre minskar också möjligheterna till att kunna upprätthålla en hög standard på de gemensamma samhällsfunktionerna. Sedan Sveriges inträde i den Europeiska Unionen (EU) 1995 har den svenska lagstiftaren fått problem med att hålla skattesatsen på en för vårt land acceptabel nivå.

Alla skatterättsliga beslut tas dock inte på gemenskapsrättslig nivå. Den indirekta beskattningen, exempelvis moms och punktskatter, styrs till stor del av EG-direktiv.³ När det gäller den direkta skatten, det vill säga exempelvis den statliga och kommunala inkomstskatten, har EG-rätten inte någon omedelbar jurisdiktion. Dock kan EG-rätten indirekt påverka interna svenska förhållanden på detta område genom att EG-domstolen dömer i direkta nationella beskattningsärenden.

Dilemmat för varje EU medlemsstat är uppenbart. Vill den enskilda staten värna det egna skatteuttaget eller skall beskattningsintegrationen fortsätta? Kommer unionens ekonomiska styrka genom progressivitet och effektivitet att utvecklas i samklang med den övriga integrationen inom unionen?

2.1.1 Direkt och indirekt skatt

Med indirekt skatt avses skatt där skattebetalarna inte avses stå för skatten, det vill säga att inbetalarna inte är skattebärare. Konsumtionsskatt skall bäras av konsumenterna men betalas in av de näringsidkare som tillhandahåller varorna och tjänsterna till konsumenterna. Den viktigaste indirekta skatten såväl i Sverige som i de flesta andra länder är mervärdesskatten, även kallad moms, som är en allmän skatt på varor och tjänster, och som tas ut genom högre priser på dessa.

² Dahlberg, Internationell beskattning, s. 107.

³ Det vill säga skatt som tas ut vid produktion, försäljning eller konsumtion av vissa varor och tjänster och som innebär att skatten betalas in av någon annan än den som ska belastas av den.

Syftet med mervärdesskatten är att inbringa statsinkomster på ett sätt som minimalt påverkar konkurrensen mellan olika producenter samt konsumenternas val av produkter. Vidare finns olika nivåer på mervärdesskatten i form av punktskatter, vars avsikt är att påverka konsumenternas beteenden vad gäller hänsyn till miljö eller hälsa.

Den direkta skatten är exempelvis inkomstskatt och förmögenhetsskatt, och kan benämnas som skatt vilken är tänkt att bäras av den som formellt skattebelastas av skattemyndigheterna.

2.1.2 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen innebär att beskattningen skall vara konstruerad så den är neutral i förhållande till olika handlingsalternativ. Detta kan ske på flera olika sätt. På företagsbeskattningens område genom att lagbestämmelserna skall vara utformade på ett sådant sätt att de inte påverkar företagets val av t.ex. bolagsform. Inom koncernbeskattningen, där det ingår flera juridiska enheter, åsyftas begreppet att företagen inte skall drabbas av vare sig högre eller lägre beskattning på grund av dess valda organisationsform. Om det istället rör sig om ett enda stort företag utan koncernuppdelningen, skall det ändå drabbas av samma beskattning.⁴ För att uppnå neutralitet inom beskattningen krävs det att den är så kongruent, likformig, som möjligt. En lång resa ligger framför oss innan vi har uppnått detta inom EU, en problematik vi kommer att återkomma till.

2.1.3 Uppskjuten skatt

Det kan vara önskvärt att skjuta upp beskattningen, och det kan ske genom att vinstmedlen samlas upp i ett utländskt bolag. Dessa inkomster skulle annars omedelbart beskattas i hemviststaten. De uppsamlade vinstmedlen beskattas inte förrän de lämnar det bolag de placerats i. Uppskjuten beskattning är förmånligt för den skattskyldige som får ett större kapital att röra sig med vilket medför att investeringsförmågan ökar. Men för den egentliga hemviststaten är det ingen fördel, då den går miste om en del av, och förmodligen hela, skatten. Därigenom får hemviststaten ett lägre kapital för att finansiera de offentliga utgifterna. Denna form av uppskjuten beskattning kallas på engelska för "tax deferral".⁵ När vinstmedlen uppsamlas i ett utländskt bolag på detta sätt kallas det ur investerarens perspektiv för "primary sheltering"⁶, det innebär att denne startar ett bolag i ett land med mindre skatt och bedriver så pass mycket verksamhet att beskattningen sker i dotterbolagets hemviststat.⁷ Om moderbolaget sedan vill

⁴ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 21.

⁵ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 29.

⁶ Fritt översatt: primärt skyddsrum. Eftersom det för investeraren ur dennes perspektiv handlar om att i första hand skydda sina vinstmedel från att angripas/beskattas.

⁷ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 32.

plocka hem vinsterna skulle fördelarna med primary sheltering gå förlorade, eftersom moderbolaget är obegränsat skattskyldigt i sin hemstat. Detta kan undvikas genom så kallat ”secondary sheltering”, vinsten tas hem exempelvis i form av för mottagaren skattefri inkomst.⁸ Genom dessa metoder riskerar både hemviststaten och källstaten att förlora skatteinkomster, och därför finns stort intresse från stater att motverka denna användning av utländska bolag och skattekonkurrens.⁹ Inom EU försöker man motverka detta genom att förmå medlemsstaterna att ta bort de delar av lagstiftningen som medför denna form av skadlig skattekonkurrens. Även inom OECD, som presenteras i 2.4, försöker man påverka sina medlemsstater att göra på liknande sätt, och har utarbetat och föreslagit olika lagstiftningsåtgärder för att komma tillrätta med detta problem.¹⁰

2.1.4 Resultatregleringsmetoden – allmänt

För att beräkna den skattemässiga inkomsten räknas först det företagsekonomiska resultatet ut genom att årets intäkter och kostnader ställs mot varandra. Resultatet som erhålls kan sedan genom bokslutsdispositioner påverkas åt olika riktningar.¹¹ Dessa påverkanden sker framförallt genom att sparade obeskattade reserver bildas respektive upplöses under skilda beskattningsår.¹² Därmed kan det skattemässiga resultatet påverkas, och en form av resultatreglering har skapats.¹³

Det finns sätt att resultatutjämna som inte regleras i koncernbidragslagstiftningen, ofta kallas dessa för oönskade skatteplaneringsåtgärder.¹⁴ Ett exempel är ränteavdragsarbitrage, som sker när ett svenskt företag, som förväntas gå med vinst de närmaste åren, tar ett stort lån med syfte att pengarna skall användas som ett kapitaltillskott till ett dotterbolag som är beläget i ett land med låg beskattning. Det svenska vinstgående bolaget minskar sin beskattningsbara vinst genom att dra av räntorna på detta lån medan det utländska dotterbolaget istället samlar på sig obeskattade eller lågbeskattade reserver som kan utnyttjas av det svenska bolaget i form av utdelningar eller kapitalvinst när det utländska bolaget säljs. Detta förfarande innebär att den svenska rätten till avdrag för räntor utnyttjas för att omvandla en rörelsevinst till en kapitalvinst eller en utdelningsinkomst, som är skattefria. Ett annat exempel på en oönskad skatteplaneringsåtgärd är den så kallade sparbösseffekten, vilken innebär att en utdelning till en fysisk person som

⁸ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 33.

⁹ A.a. s. 35.

¹⁰ A.a. s. 35.

¹¹ Bokslutsdispositioner, vissa poster som tillförs ett företags bokföring inför bokslut i avsikt att påverka det redovisade nettoresultatet och därmed taxeringen av företagets rörelseinkomster. Exempel på bokslutsdispositioner är avskrivningar utöver plan och periodiseringsfonder. Förutom möjligheten att vid skatteberäkningen indirekt ställa ett års vinst mot ett senare års eventuella förlust leder dessa dispositioner till räntefria skattekrediter. Från 1980-talet har det varit en politisk strävan, såväl internationellt som i Sverige, att genom s.k. breddning av skattebasen minska utrymmet för bokslutsdispositioner, samtidigt som skattesatsen sänks. (Källa ne.se)

¹² Samuelsson, Förlustutjämning en skatterättslig studie, s. 43.

¹³ Även termen skatteutjämning används för att beteckna resultatregleringsmöjligheter.

¹⁴ Prop. 2002/03:96.

sparas inom bolaget medför en räntefördel, medan en fysisk person som innehar sina aktier direkt inte kan tillgodogöra sig denna fördel, då denne löpande beskattas för utdelningen.¹⁵ På detta sätt undgår man beskattning genom en skatteplaneringsåtgärd.

2.1.5 Förlustutjämningsmetoden – gruppbeskattning

När det redovisade årsresultatet påvisar en förlust, trots eventuella försök till resultatförbättrande bokslutsdispositioner, kan en förlustutjämnning göras genom att man istället utjämnar förlusten mot inkomster andra beskattningsår.¹⁶ Således kan förlustutjämnningen ske först när det skattemässiga årsresultatet räknats fram och det trots eventuella bokslutsdispositioner visar sig vara ett negativt resultat. Det råder följaktligen ett samband mellan utjämningsmöjligheten genom resultatreglering och behovet av att göra förlustutjämnning. En eventuell inskränkning av resultatregleringen skulle medföra ett ökat behov av förlustutjämnning. Regleringsbehovet, och förutsättningarna för ett sådant, av utjämningsfrågan är alltså beroende av hur resultatreglering medges.

2.2 Principer för internationell beskattning

Det finns olika principer som är relevanta när det gäller internationell beskattning. Här redogörs kort för några.

Korrigeringsregeln är en internationellt godtagen princip, den återfinns i 14 kap. 19 § IL.¹⁷ Den används för att förhindra att prissättning som inte är på armlängds avstånd,¹⁸ det vill säga mellan bolag som står i ekonomisk intressegemenskap, sker mellan koncernföretag för överlåtelser mellan olika stater. På så sätt skulle man kunna undkomma en korrekt beskattning. Korrigeringsregeln medför att ett företags resultat beräknas till det belopp som skulle ha satts om prissättningen varit på armlängds avstånd.¹⁹ Syftet är att motverka att företagsvinster överförs från ett land till ett annat genom användning av felaktig internprissättning.²⁰ Ett problem med korrigeringsprincipen är att den förutsätter att allt har ett marknadsvärde, vilket i många fall kan vara svårt att fastställa, exempelvis om det gäller en vara som ett företag är ensam på marknaden om att tillhandahålla.

¹⁵ Prop. 2002/03:96.

¹⁶ Samuelsson, Förlustutjämnning en skatterättslig studie, s. 44.

¹⁷ Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 544.

¹⁸ Principen är en internationellt vedertagen beskattningsgrund som på engelska heter ”*the arm’s length principle*”.

¹⁹ RSV rapport 2003:5.

²⁰ Riksskatteverkets PM: Informations – och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av interntransaktioner, 2003-03-24.

Kammarrätten i Stockholm har i en alldeles nyligen avkunnad dom fastslagit att en tillämpning av den så kallade korrigeringsregeln inte strider mot EG-rätten.²¹ Målet gällde ett svenskt bolag, Europress AB, som underlät att ta ut ränta på en fordran för sitt finska moderbolag. Skatteverket ansåg inte att detta var skattemässigt och påförde med stöd av korrigeringsregeln en fiktiv ränta samt ett skattetillägg, vilket bolaget ansåg stred mot etableringsfriheten samt mot den fria rörligheten, och att skatteverkets beslut därmed skulle undanröjas. Kammarrätten ansåg däremot inte att någon inskränkning av friheterna skett och avslog därför bolagets överklagande. Domen kan ifrågasättas eftersom det förmodligen inte hade påförts någon fiktiv ränteintäkt om moderbolaget varit svenskt istället för finskt, då praxis godkänt räntefria lån mellan svenska företag som har koncernbidragsrätt. Därför kan dessa bolag anses vara otillåtet särbehandlade.²² En regel skall införas när det gäller tillämpning av korrigeringsregeln som medför att bestämmelserna i 22 kap. IL om uttagsbeskattning inte skall tillämpas.²³ Detta förslag medför att den för internationella transaktioner speciella korrigeringsregeln skall ges företräde framför uttagsbeskattningsregeln. Problemet med den tidigare regelkonkurrensen dem emellan är således över. Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.²⁴

Källstatsprincipen innebär att den stat där inkomsten uppkommer beskattar inkomsten, utan påverkan av var inkomsttagaren befinner sig.²⁵ Principen behandlas i 2 kap. 5 a § IL, och förenklar beskattningen eftersom inkomsten blir beskattad vid dess källa.²⁶ Principen berör även inkomster för bolag som är begränsat skattskyldiga i staten.

Domicilprincipen, som även kallas hemstatsprincipen, innebär att alla som har sin hemvist i landet skall beskattas, oavsett varifrån inkomsten kommer. Det är skattesubjektet, mottagaren av inkomsten, som utgör grunden för beskattningen. Samtliga inkomster skall alltså beskattas hos det skattesubjekt som har hemvist i landet när denna princip tillämpas.²⁷ Den svenska inkomstskattelagen är uppbyggd kring denna princip.²⁸

Då varje stat endast beskattar de transaktioner som sker på dess eget område, tillämpar staten territorialprincipen.²⁹ Skatterättsligt betyder denna princip att en stat endast kan utöva jurisdiktion inom sitt eget territorium. Principen brukar sägas vara ett utflöde från källstatsprincipen, men territorialprincipen går ett steg längre genom att beskattning inte sker för inkomster som härrör från en annan

²¹ Mål nr 573-04 som avgjordes den 1 november 2005.

²² Potila, Korrigeringsregeln strider inte mot EG-rätten, Skattenyheter från KPMG nr 18, 2005.

²³ Prop. 2005/06:40.

²⁴ Ström och Potila, Vissa företagsskattefrågor – slutbetänkande av 2002 års företagsskatteutredning, Skattenyheter från KPMG nr 19, 2005.

²⁵ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 161.

²⁶ Lodin m.fl., Inkomstskatt s. 512 samt www.slf.se.

²⁷ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 128.

²⁸ SOU 2003:12 s 62

²⁹ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 220.

stat.³⁰ Sverige har dubbelbeskattningsavtal med flera länder som tillämpar territorialprincipen, t.ex. Sydafrika och Vietnam, men då innehåller avtalet oftast en uteslutningsartikel som medför att inkomster inte helt undgår beskattning trots att det aktuella landet tillämpar territorialprincipen.³¹ Följaktligen kan Sverige enligt uteslutningsartikeln, när sådan är inskriven, beskatta inkomsten enligt vår interna skattelagstiftning, trots att avtalet i övrigt inte medför detta. Flera av de stater som tillämpar territorialprincipen är så kallade utvecklingsländer, och det finns flera uteslutningsartiklar i svenska avtal,³² men Sverige är långt ifrån ensam om att använda sig av dessa.³³ Uteslutningsartiklar benämns ofta som ”subject to tax”- regler. Principen har endast behandlats i ett fåtal mål av EG-domstolen, därför råder det fortfarande oklarhet om vilken innebörd den egentligen ges, även om det naturligtvis som vanligt är en tolkningsfråga från fall till fall.³⁴

Ett fast driftställe är en stadigvarande plats för affärsverksamhet i annat land, från vilken verksamheten utövas helt eller delvis. Definition finns i 2 kap. 29 § IL. Fast driftställe kan bland annat vara: plats för företagsledning, filial, kontor eller fabrik.³⁵ En filial ska stå under ledning av en verkställande direktör som är bosatt inom EES. Det skall finnas en föreståndare som är bosatt i den aktuella staten med ansvar för verksamheten i det landet. Filialens tillgångar och skulder utgör en del av det svenska företags förmögenhet, men filialens bokföring ska vara skild från det svenska företags dito.³⁶

2.3 Koncernbegreppet

Koncern är den rättsliga benämningen på ett antal företag som samarbetar under ledning av ett av dem, *moderbolaget*. För att räknas som ett moderbolag måste detta ha ett avgörande inflytande över koncernens övriga företag, de så kallade *dotterbolagen*. Det finns två rättsliga definitioner på en koncern. Den första av dessa är den *associationsrättsliga*.³⁷ Dessa koncernregler finns bland annat i aktiebolagslagen³⁸ 1: a kapitel 5 §³⁹, i lagen om ekonomiska föreningar⁴⁰ samt i årsredovisningslagen.⁴¹ Sammanfattningsvis kan man säga att en koncern, enligt

³⁰ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 207.

³¹ A.a. s. 287.

³² Svensk juridisk nationalrapport av Anette Bruzelius 2000. (nordskatt.org).

³³ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 297.

³⁴ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 253.

³⁵ skatteverket.se

³⁶ skatteverket.se

³⁷ Till associationerna hänförs främst bolagen och föreningarna. Bolagen omfattar bl.a. enkla bolag, handels- och kommanditbolag samt aktiebolag.

³⁸ Aktiebolagslagen (1975:1385).

³⁹ Aktiebolagslagen (1975:1385) upphävs genom lag SFS 2005:552 per den 2006-01-01 och ersätts med Aktiebolagslag (2005:551). Här finns motsvarande bestämmelse i 1: a kapitlet 11 §.

⁴⁰ Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar.

⁴¹ Årsredovisningslagen (1995:1554).

associationsrättsliga regler, uppstår redan när det finns ett moderbolag och ett dotterbolag.⁴²

Den andra rättsliga definitionen på en koncern är den *skatterättsliga*. I 2 kap. 5 § IL definieras en svensk koncern som en grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Det skall alltså finnas dels ett moderbolag och dotterbolag och dels skall det inom denna företagsgrupp finnas möjlighet till öppna koncernbidrag, det vill säga till ej skattepliktiga benefika transaktioner. Den skatterättsliga regleringen återfinns i Inkomstskattelagens 35: e kapitel angående koncernbidrag.⁴³

Det är en väsentlig skillnad mellan de båda rättsliga definitionerna av begreppen moder- och dotterbolag.⁴⁴ Inom associationsrätten krävs att moderbolaget, direkt eller indirekt via exempelvis aktieägaravtal, innehar mer än 50 procent av rösterna för samtliga aktier eller andelar i dotterbolaget. Även om moderbolaget inte besitter kontroll över mer än hälften av det presumtiva dotterbolagets aktier kan en koncern associationsrättsligt likväl existera om moderbolaget äger aktier eller andelar i dotterbolaget, och har rätt genom avtal med andra ägare att välja eller avsätta mer än halvparten av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande. Den skatterättsliga definitionen av moder och dotterbolag är betydligt strängare än den associationsrättsliga. Huvudregeln när det gäller moder och dotterbolag ger rätt till öppna koncernbidrag. Denna huvudregel går ut på att ett öppet koncernbidrag endast kan ges om en så kallad kvalificerad koncern föreligger, det vill säga när moderbolaget, direkt eller indirekt äger mer än 90 procent av aktierna i dotterföretaget.

2.4 OECD

OECD betyder Organisation for Economic Co-operation and Development, uttryckt på svenska; organisation för ekonomiskt samarbete och utveckling. OECD bildades 1961, och den första utgåvan av modellavtal kom 1963.⁴⁵ Från början bestod organisationen av medlemmar från västliga industriländer, men nu innefattas även östeuropeiska och asiatiska stater.⁴⁶ Sverige har varit medlem sen bildandet.⁴⁷ Även de flesta EU-länder är idag med i organisationen, liksom bland andra USA, Australien och Japan. Antalet medlemsstater uppgår för närvarande till 30.⁴⁸

⁴² Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 344.

⁴³ Inkomstskattelag (1999:1229).

⁴⁴ Se även moder-dotterbolagsdirektivet som vi berör i 4.2.2.

⁴⁵ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 156.

⁴⁶ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 89.

⁴⁷ A.a. s. 89.

⁴⁸ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 155.

2.4.1 OECD: s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet

Genom organisationens modellavtal avgörs en juridisk persons hemvist genom fastställandet av var den verkliga ledningen utövas. Modellavtalet används ofta som mall vid tecknande av avtal.⁴⁹ Vid tecknande av dubbelbeskattningsavtal följs OECD: s avtal i stor utsträckning, och skattefrågor behandlas i *the committee on fiscal affairs* som vanligtvis brukar kallas OECD: s skattekommitté.⁵⁰ De har utformat en modell för hur ett skatteavtal kan och bör se ut,⁵¹ och det är framför allt kommentaren till avtalet som spelar en viktig roll.⁵² Organisationen utgör även ett slags forum⁵³ där utbyte av idéer och erfarenheter sker samt att man genomför analyser inom olika områden som påverkar ekonomin och den ekonomiska utvecklingen.⁵⁴ Till forumets uppgifter hör bland annat att utföra kontinuerliga utvärderingar om gällande och även föreslagna ”regimes”, förmånliga skattelagstiftningar, både i stater som är medlemmar och i stater som inte är det.⁵⁵ Genom OECD har riktlinjer för multinationella företag förhandlats fram, dessa riktlinjer är gemensamma rekommendationer från inte mindre än 36 regeringar. Riktlinjerna är frivilliga och innehåller bland annat en rekommendation att betala sina skatter i tid.⁵⁶ Regeringsrätten har åberopat kommentarerna i flera fall vid tolkningen av svenska skatteavtal.⁵⁷

2.4.2 Skadlig skattekonkurrens⁵⁸ inom OECD

Ett omfattande arbete har inletts inom OECD, för att förhindra skadlig skattekonkurrens.⁵⁹ Eftersom det inte finns någon gemensam skattebas för staterna, varierar skattesatserna rejält, allt ifrån stater med nästan obefintlig skatt, så kallade skatteparadis, till stater med höga skattesatser. Den växande globaliseringen och handeln över gränserna har medfört en skattekonkurrens som medfört negativa konsekvenser för vissa stater men även gynnsamma följder för en del.⁶⁰ För exempelvis Irland har det medfört positiva konsekvenser genom att deras förmånliga skatter lockat till sig utländska investeringar.⁶¹ OECD har publicerat en rapport för att bekämpa skadlig skattekonkurrens, och målet när den första rapporten publicerades 1998 var att den skadliga skattekonkurrensen skall

⁴⁹ naturvardsverket.se

⁵⁰ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 89.

⁵¹ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 155.

⁵² A.a. s. 156.

⁵³ ”Forum on Harmful Tax Practices.”

⁵⁴ sida.se

⁵⁵ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 110.

⁵⁶ regeringen.se

⁵⁷ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 157.

⁵⁸ Engelska: ”harmful tax competition”.

⁵⁹ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 108.

⁶⁰ A.a s. 105.

⁶¹ A.a s. 105.

vara eliminerad senast den 31 december 2005.⁶² En strategi för att nå dit är att förmå stater att utbyta bankinformation. Nu anser man att detta slutdatum för skattekonkurrensprojektet inte kan anses aktuellt längre, trots att den politiska viljan finns framstår det som teoretiskt omöjligt för de återstående länderna att innan årsskiftet hinna ingå avtal om informationsutbyten.

I likhet med OECD har även EU påbörjat ett arbete för att motverka skadlig skattekonkurrens.⁶³ Det var den 1 december 1997 som rådet antog ett skattepaket med åtgärder för att förhindra skadlig skattekonkurrens, detta förväntades leda till en bättre skattesamordning inom unionen.⁶⁴ Idag uppmuntras det istället till att använda sig av ett närmare samarbete för att uppnå samma mål. De EG-rättsliga åtgärderna mot skadlig skattekonkurrens återkommer vi till i kapitel 4.1.4.

2.4.3 Lågskatteländer och parallellskattesystem

Några begrepp som förmodligen är vanligare än lågskatteländer är begreppen skatteparadis eller skatteoaser. Det finns flera kriterier som kan känneteckna ett skatteparadis, men samtliga behöver inte uppfyllas. Kriterierna är att det inte skall förekomma skatter alls eller obetydliga sådana, att staterna saknar ett effektivt utbyte av upplysningar om till exempel huruvida personer är hemmahörande där, att de saknar insyn i deras rättssystem samt att det inte förekommer någon egentlig verksamhet i landet. Exempel på skatteparadis är Caymanöarna, Bahamas, Isle of Man, Gibraltar, Guernsey och Jersey.⁶⁵

Inom OECD används uttrycket parallellskattesystem som kännetecknas av att staten har flera skattesystem, ett som kan kallas normalt och ett som innebär förmånligare skatter.⁶⁶ Dessa karakteriseras, enligt OECD:s skattekonkurrensrapport, av mycket likartade kännetecken som dem som identifierade ett skatteparadis, nämligen inga eller obetydliga skatter, det parallella skattesystemet är avskilt från de andra ekonomiska systemen, avsaknad av insyn samt avsaknad av ett effektivt utbyte av information med andra stater.⁶⁷ Parallellskattesystemet innebär att det finns en särskild, extra förmånlig beskattning för utländska investerare, som lockar till sig dessa samtidigt som de inhemska investerarna inte medges samma fördelar.

⁶² Fensby, OECD:s skattekonkurrensprojekt, Skattenytt nr 9, 2005.

⁶³ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 108.

⁶⁴ europa.eu.int

⁶⁵ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 111f.

⁶⁶ "Harmful preferential tax regimes".

⁶⁷ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 113.

2.5 Vissa skatterättsliga skillnader mellan etablering utomlands genom helägt dotterbolag i förhållande till filial

När ett svenskt företaget bildar en filial, ett fast driftställe, i utlandet kommer det svenska bolaget på grund av att filialen inte är en egen juridisk person att vara ekonomiskt ansvarigt för alla åtaganden i verksamheten utomlands. Bildar man i stället ett dotterbolag i utlandet inträder den skillnaden att det blir en egen juridisk person som sålunda svarar för sina egna affärer med det belopp som aktiekapitalet uppgår till. Dock kan undantag för ansvarsfrihet aktualiseras om det ifrågavarande landets, liksom de svenska, eventuella genombrottsregler kan komma i fråga vid vissa typer av tvivelaktiga transaktioner inom ett aktiebolag eller motsvarande association. Ur ett skyddsperspektiv kan alltså moderbolaget principiellt skydda sina tillgångar mot det risktagande som etableringen betyder genom att bilda dotterbolag i utlandet.

Det uppkommer dock en skillnad när vinsten som uppkommer i den utländska verksamheten, beroende på om denna drivs genom en filial eller ett dotterbolag, skall beskattas. Principen är att källstaten, den stat som verksamheten bedrivs i, beskattar och så sker för den löpande vinsten i både en filial och ett dotterbolag. En utländsk filialvinst beskattas även i Sverige, vilket vanligtvis sker genom att den så kallade exemptmetoden praktiseras. Denna metod används i bilaterala beskattningsavtal för att förhindra internationell dubbelbeskattning. Metoden innebär att den skattskyldige i sin hemviststat inte taxeras för den inkomst eller förmögenhet som tillkommer källstaten. Systemet är ofta förbundet med ett progressionsförbehåll, dvs. hemviststaten förbehåller sig rätten att vid fastställandet av skattesatsen för den skattskyldige även få ta hänsyn till den från skatteuttag undantagna inkomsten eller kapitalet. Detta påverkar inte den fasta bolagsbeskattningen, men väl fysiska personers progressiva beskattning. Man får alltså avräkna den i källstaten redan uttagna beskattningen. När man hämtar hem en vinst från ett helägt dotterbolag till moderbolaget i Sverige kommer normalt sett det att vara en skattefri utdelning enligt reglerna om näringsbetingade ägarandelar i Inkomstskattelagens 24: e kapitel.

Vad det anbelangar förlustsituationer gäller det avseende en filial att det går att göra avdrag för negativa resultat i det i Sverige beskattade bolagets resultaträkning. Det går också bra att kvitta en förlust mot framtida vinst genom ett så kallat inrullat underskott i verksamheten. För ett utländskt dotterbolag får man inte göra avdrag i moderbolaget eller på annat sätt förlust/resultatutjämna. Det föreligger bara möjlighet att enligt källstatens regler göra avdrag för sina förluster, se dock undantagen från dessa regler som det redogörs för i Marks & Spencer-domen i kapitel 6.

3 Resultatreglering inom koncerner med skatterättslig verkan

I detta kapitel kommer vi att redogöra för och granska koncernbidragsreglerna sådana de lyder i 35: e kapitlet Inkomstskattelagen, lagstiftarens intention med reglerna och vissa följder av dem. Inkomstskattelagens regler för koncerner har som syfte att se till att skatterättslig neutralitet upprätthålls inom koncernen. Reglerna i 35: e kapitlet om öppna koncernbidrag är av typen fördelslagstiftning, och de bygger på neutralitetsprincipen det vill säga att det föreligger förbud som uppträder endast i vissa situationer.⁶⁸ Oavsett om man som ägare väljer att driva näringsverksamhet i ett eller flera bolag skall man påföras samma beskattning. Även reglerna i 23: e kapitlet Inkomstskattelagen om tillåtna underprisöverlåtelser i vissa situationer tjänar samma syfte.⁶⁹ Lagstiftning, som syftar till att man inte skall kunna missbruka reglerna för egen vinnings skull, och samarbeta inom företagsgrupper för att komma runt till exempelvis skatteflyktslagen och utnyttja skattelagarna felaktigt, är inte lika preciserad utan snarare vag. Wiman, professor i skatterätt, anser att dessa skillnader får betydelse från tolkningssynpunkt.⁷⁰

3.1 Generella bakgrunder till lagstiftningen

Varje företag behandlas skattemässigt som en separat juridisk person oavsett om det ingår i en koncern eller inte. Dock kan koncerner justera sitt skattemässiga resultat genom så kallade öppna koncernbidrag. Möjligheten till dessa infördes 1965. Till grund för lagstiftningen låg ett betänkande av Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m.m.⁷¹ Där anfördes bl.a. följande:⁷²

”Den av utredningen förordade resultatutjämnningen inom en helägd bolagskoncern innebär att överföring av vinstmedel skall kunna ske, även om det överförda beloppet inte framstår som kostnad eller intäkt i viss förvärvskälla. ...För avdragsrätt behöver från skatterättslig synpunkt inte krävas, att bidraget redovisas öppet i räkenskaperna i den meningen att det framgår av den officiella vinst- och förlusträkningen eller balansräkningen eller att det där betecknas som koncernbidrag.”

⁶⁸ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 22.

⁶⁹ Om reglerna i IL 35 kapitlet är tillämpliga.

⁷⁰ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 22.

⁷¹ SOU 1964:29.

⁷² SOU 1964:29 s. 95.

Vi tycker att uttalandet är synnerligen intressant, det visar på det faktum att man från utredarens, liksom lagstiftarens sida endast ville försäkra sig om att bidraget, de facto, verkligen togs upp i de inblandade företagen deklARATIONER.

Syftet med den nya lagstiftningen från 1965 var att man inom en företagsgrupp skulle kunna justera de olika bolagens resultat över tid och på så sätt kunna få en hållbar ekonomisk utveckling i företagsgruppen. Principen om den rådande skatteneutraliteten har därmed kommit att innebära att skattebelastningen för en sammanslutning av företag inte skall vara större eller mindre än om hela bolagsgruppens verksamhet hade drivits i ett enda företag. När lagen tillkom så var den starkt begränsande rörande de associationsformer som tilläts genomföra koncernbidrag med skatterättslig verkan. Rätt till avdrag för koncernbidrag gavs bara om moderföretaget var ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk skadeförsäkringsanstalt och förutsatt att dotterföretaget var ett svenskt aktiebolag. Lagreglerna har vid ett flertal tillfällen ändrats så att kretsen av tillåtna associationsformer har utvidgats till dagens krets. Vi kommer nedan att redogöra mer konkret för dagens utformning av reglerna.

3.2 Varför resultatreglering inom företagsgrupper?

De flesta företag deklarerar normalt sett sina resultat en gång varje 12 månaders period. De öppna koncernbidragen och andra former av resultatutjämning, innebär utan tvekan många fördelar för företagsgrupperna. Genom att fördela sin verksamhet i flera företag och vid behov resultatutjämna dem emellan, kan man på ett effektivt och billigt sätt sprida riskerna i sin näringsverksamhet samt optimera likviditeten för att kunna ha en effektiv ekonomi i verksamheterna.

3.3 Koncernbidragen 35 kapitlet IL

3.3.1 Regler för koncernbidrag

För de fall som koncernbidrag ges från dotterbolag till moderbolag fordras associationsrättsligt att det ryms inom utdelningsbara medel. Med det menas vinstutdelning och annan användning av bolagets egendom inom det fria egna kapitalet, enligt reglerna i ABL kapitel 12.⁷³ Ges koncernbidrag från moderbolag till dotterbolag är det enligt RÅ 1998 ref. 6 oklart om det associationsrättsligt krävs att det ryms inom utdelningsbara medel.

⁷³ Aktiebolagslagen (1975:1385) upphävs genom lag SFS 2005:552 per den 2006-01-01 och ersätts med Aktiebolagslag (2005:551). Här finns motsvarande bestämmelser bland annat i kapitlen om värdeöverföringar från bolaget (17 kapitlet), samt om vinstutdelning (18 kapitlet).

Regeringsrätten gör följande uttalande:

”... I det fall ett koncernbidrag lämnas i form av ett aktieägartillskott från ett moderbolag till ett dotterbolag är det oklart om det måste rymmas inom utdelningsbara medel. Det kan nämligen hävdas att bidraget inte utgör en vederlagsfri utbetalning till mottagaren eftersom värdet på aktierna i dotterbolaget kan förväntas öka i motsvarande mån. I sådant fall skulle det associationsrättsligt vara tillåtet att lämna koncernbidrag...”

Koncernbidragets storlek begränsas inte skatterättsligt, det kan alltså vara så stort att förlust uppkommer hos givaren. Vidare kan ett företag under samma beskattningsår både ta emot och ge koncernbidrag. Det existerar inte något krav på att koncernbidrag utbetalas kontant när det lämnas för att det ska utgöra en avdragsgill kostnad hos givaren. Det är tillräckligt att bidraget bokförs korrekt hos koncernbolagen. Vilket då visar på att kravet om reciprocitet, det vill säga ömsesidighet, är uppfyllt.

Däremot krävs för avdrag att det skett en verklig värdeöverföring vilket klargörs i RÅ 1999 ref. 74.⁷⁴ Fallet behandlar bland annat problemet med avdrag för koncernbidrag som har ansetts kunna medges, trots att 72 eller 75 procent av bidraget återförs till givaren och att de överförda beloppen inte redovisas var för sig i bolagens bokföring utan endast som en nettopost. Man har alltså från domstolens sida ansett sig nöjd med att nettot som transfererats bokförts, enkelt och effektivt för bolagen.

I ett senare rättsfall, RÅ 2001 ref. 79, var det inte som i det tidigare rättsfallet fråga om hur ett koncernbidrag skulle bokföras, utan om man fick dra av mer än det överförts. Regeringsrätten gick här på samma linje som tidigare i RÅ 1999 ref. 74 och poängterar att en verklig värdeöverföring är ett krav för att godkänna skattemässigt avdrag enligt koncernbidragsreglerna. Nettometoden skall alltså tillämpas.

3.3.2 Förutsättningar för koncernbidrag

De förutsättningar för öppna koncernbidrag som nämns i 35 kap. 1 § 1st. IL är bland annat att det finns en reciprocitet mellan givaren och mottagaren av koncernbidraget. Denna reciprocitet kräver bland annat att transaktionen redovisas öppet i både givarens och mottagarens deklarationer samt att dessa deklarationer gäller samma beskattningsår. Det finns även en annan typ av koncernbidrag, detta benämns då: ”koncernbidrag som omkostnad” och innebär att det måste finnas en mycket nära relation mellan företagens verksamheter gärna i kombination med

⁷⁴ Regeringsrätten stödjer sin dom på RÅ 1998 ref. 6 samt SOU 1964:29, s. 99 f.; prop. 1965:126, s. 65 ff.; SOU 1995:43, s. 85 f., 98 och 117 ff.

vertikal integration.⁷⁵ Utrymmet för möjligheten har varit sparsam men kan prövas då reglerna i 35 kap. IL inte kvalificerar, till exempel när det ligger ett handelsbolag⁷⁶ emellan eller när det gäller ett utländskt dotterbolag.⁷⁷ Det andra stycket i 35 kap. 1 § IL, klargör att bidrag som inte uppfyller kapitlets krav ändå kan vara avdragbara hos givaren om överföringen kräver en onerös handling, en motprestation.⁷⁸ Det betraktas då som en helt vanlig utgift eller inkomst, vilken redovisas på samma sätt som vanliga affärstransaktioner.⁷⁹

3.3.3 Koncernbegreppet

I 35 kap. 2 § IL beskrivs en koncern enligt den skatterättsliga definitionen. Det är stor skillnad mellan de båda definitionerna *associationsrättsligt* och *skatterättsligt*. Man måste följaktligen för att kunna ge, eller för den delen få, koncernbidrag till/från dotter- eller moderbolag inneha mer än 90 procent av ägandet i dotterföretaget. Det är alltså ett absolut krav på samstämmighet mellan företagen i en koncern när det gäller den skatterättsliga definitionen, detta krav uppställs ej i de associationsrättsliga bestämmelserna. Där räcker det med att man har mer än 50 procent av röstetalet och där är ägandeförhållandet subsidiärt, underställt. Kravet på minst 90 procent ägande kom att ställas på sin spets i RÅ 2002 ref. 24. Här kom Regeringsrätten fram till att transaktioner mellan olika juridiska personer som till sin utformning möjliggjorde skatteavdragsrätt för koncernbidrag inte skulle godkännas eftersom syftet med transaktionerna inte varit att värna skatteneutralitetsprincipen inom företagsgruppen. Man ansåg i stället att skatteflyktslagen⁸⁰ var tillämplig på transaktionerna.⁸¹ Men i RÅ 2004 ref. 87, som gällde ett aktiebolag som innehade 90,1 procent av aktierna i ett annat aktiebolag, anser Regeringsrätten att tillämpning av reglerna om koncernbidrag skall gälla utan hinder, trots det faktum att moderföretaget ingått avtal med den andre minoritetsaktieägaren om ekonomisk likställdhet dem emellan beträffande det gemensamt ägda bolaget.

Det är viktigt att notera vilka associationsformer som är accepterade för att det skall vara möjligt att skatterättsligt kunna ge eller ta emot koncernbidrag. Det måste vara något av de associationsformer som uppräknas i 35 kap. 2 § IL. Det vill säga ett svenskt aktiebolag, ett europabolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Reglerna gäller även svensk stiftelse eller svensk ideell förening vilka inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL utan kan dra nytta

⁷⁵ Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 359-360.

⁷⁶ A.a. s. 360.

⁷⁷ Enligt rättsfallen RÅ 1967 Fi 1659 och 1660.

⁷⁸ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, en kommentar, s. 940.

⁷⁹ Enligt huvudregeln i kap. 16 § 1 IL.

⁸⁰ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

⁸¹ 2 §: Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om... punkten 4: en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Lag (1997:777).

av denna möjlighet.⁸² Bestämmelsen⁸³ är dispositiv i så motto att man kan välja om man vill ha avdragsrätt för bidrag genom att öppet redovisa det eller inte.⁸⁴

På grund av att Sverige blev medlem i EU år 1995 har lagstiftaren bland annat varit tvungen att förändra en del regleringar rörande just öppna koncernbidrag och har därför i vissa specifika fall varit pressade att jämställa utländska bolag med svenska bolag.⁸⁵ Regeringen säger i en proposition:⁸⁶

*”Av EG-domstolens dom den 16 juli 1998 i mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) REG 1998, s. I-4695, framgår att det strider mot etableringsfriheten om en medlemsstat inte ger samma förmåner åt företag som ingår i en koncern med företag i en annan medlemsstat som de företag får som ingår i en koncern som består av företag i samma medlemsstat”.*⁸⁷

För att jämnställas med ett svenskt bolag måste det utländska bolaget dels höra hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet dels vara av en associationstyp som är jämförbar med de kategorier som krävs i 35 kap. 2 § IL.⁸⁸ Den sedan 2004 nya europeiska associationsformen europabolag⁸⁹ jämnställs med svenska aktiebolag enligt 2 kap. 4 § IL och är skattskyldigt i Sverige via ett fast driftställe om sådant finnes här. Europabolag förklaras i 4.2.2.

Regeringsrätten har i RÅ 2004 ref. 29, ett förhandsbesked, tagit ställning till om en norsk stiftelse, som delvis är undantagen från skattskyldighet i Norge men inte omfattas av bestämmelserna om undantagen i 7 kap. IL har ansetts vara ett utländskt bolag som motsvarar ett företag som avses i 35 kap. 2 § IL. Man kom fram till att den norska stiftelsen ansågs som ett sådant utländskt bolag som motsvarar ett företag som avses i 35 kap. 2 § IL och då företag inom EES inte får diskrimineras enligt 35 kap. 2 a § IL skulle alltså i det aktuella fallet rätt till koncernbidrag med skatteverkan medges.

Målet C-307/97 Saint-Gobain (1999) rör förhållandet mellan den fria rörligheten som stadgas i EG-fördraget och skatteavtal. Målet rör ett franskt bolag, Saint-Gobain SA, som hade en filial i Tyskland, Saint-Gobain ZN. Saken gällde den skatterättsliga behandlingen av filialen i Tyskland, vilket hade slutit ett avtal om resultatutjämning med det franska bolagets tyska dotterbolag. Bolagen erhöll utdelning från bolag i bland annat Schweiz och USA. Filialen nekades den lindring i beskattningen för dessa utdelningar som inte hade förvägrats om det gällt ett bolag som var hemmahörande i Tyskland. EG-domstolen ansåg att den

⁸² Regler om undantag från skattskyldighet för vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer.

⁸³ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 68-69.

⁸⁴ Prop. 1999/2000:2 s. 423.

⁸⁵ Svensk rätt är subsidiär EG-rätten.

⁸⁶ 2000/01:22 s. 73.

⁸⁷ SFS 2000:1341.

⁸⁸ Alla EU-länder samt Liechtenstein, Norge och Island.

⁸⁹ Societas Europaea, förkortas SE.

särbehandling som denna utländska filial utsattes för, och som inte ett inhemskt bolag skulle ha utsatts för, utgjorde ett hinder för etableringsfriheten. Det anfördes många rättfärdigande grunder för detta av flera medlemsstater, men de som inte är av skatterättslig karaktär anser vi inte ha relevans i denna studie och därför redogörs dessa ej här.

Regeringen i Tyskland anförde att bilaterala avtal med tredje land inte tillhör gemenskapsrättens område som argument för att neka den franska filialen skatteförmånerna. Även Sverige hade åsikter och anförde att skatteavtal bygger på ömsesidighetsprincipen och att om de fördelar som följer av avtalen skall gälla så långt som till bolag som är etablerade i andra stater än de som är avtalslutande, rubbas balansen.⁹⁰ Domstolen ansåg inte att balansen skulle snedfördelas av att andra bolag kan utnyttja skatteförmånerna.

Den medlemsstat som är avtalspart till ett skatteavtal enligt ”principen om nationell behandling” skall bevilja fasta driftställen eller filialer, som tillhör utländska bolag, men som har säten inom EU, samma skatteavtalsförmåner som gäller för de inhemska bolagen. Medlemsstaterna skall beakta gemenskapsreglerna även vid utövandet av skatteavtal som de själva utformat.

3.3.4 När kan koncernbidrag skickas

Kap. 35 § 3 IL reglerar vertikala transaktioner i koncerner, i 35 kap. 4 § IL kompletteras dessa regler med horisontella regler för koncernbidrag mellan dotterbolag. En viktig detalj att känna till är det faktum att det inte kan skickas koncernbidrag med skatterättslig verkan om det ligger ett handelsbolag⁹¹ eller annat bolag som beskattas direkt hos ägaren mellan.⁹² Enligt Regeringsrätten stoppar även ett mellanliggande kommanditbolag eftersom det inte heller är ett självständigt skattesubjekt.⁹³

Privatbostadsföretag⁹⁴ och investmentbolag⁹⁵ utesluts från möjligheterna till skattefria öppna koncernbidrag enligt 35 kap. 3 § punkten 1 IL eftersom de schablonbeskattas istället för att betala den vanliga bolagsskatten på 28 procent, varför skatteneutralitetsprincipen i så fall skulle sättas ur spel.

Som tidigare redogjorts för skall transaktionen av bidraget enligt punkten 2 redovisas öppet och i samma års deklARATION utan att det för den skall ställs krav på att man har exakt samma typ av räkenskapsår.⁹⁶ Vidare stipuleras i punkten 3

⁹⁰ Ömsesidighet innebär att båda parter ska gagnas av samarbetet.

⁹¹ Se dock möjlighet till koncernbidrag som omkostnad 3.3.2.

⁹² Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 443.

⁹³ RÅ 1985 1:72 samt RÅ 2001 ref. 24.

⁹⁴ Definieras i kap.2 § 17 och beskattas enligt reglerna i 39 kap. 25-27 §§ IL .

⁹⁵ Investmentföretag beskattas genom att en schablonintäkt på 1,5 procent av aktiernas värde vid beskattningsårets ingång upptas som skattepliktig intäkt enligt kap. 35 § 14 punkten 2 IL.

⁹⁶ Prop. 1965:126 s. 73.

att dotterbolaget skall ha varit helägt,⁹⁷ eller om det inte bedrivit näringsverksamhet tidigare,⁹⁸ åtminstone sedan det började denna verksamhet. Naturligtvis vill lagstiftaren på detta sätt förhindra oförtjänt resultatreglering. Punkterna 4, 5 och 6 har den gemensamma nämnaren att de reglerar transnationella förhållanden. Punkten 4 är nära förbunden med 35 kap. 2 a § IL: s sista mening och reglerar det faktum att om ett företag flyttar sin verkliga ledning till annat land och inte har kvar ett fast driftställe inom Sverige som kan beskattas här, faller också avdragsrätten för transaktionen.⁹⁹ Existerar det ett skatteavtal med annat land som omöjliggör beskattning i Sverige av mottagande bolag tappar man enligt punkten 5 avdragsrätten för bidraget. Den avslutande punkten 6 i paragrafen tar särskilt sikte på bidrag från dotterföretag till moderföretag, alltså uppåt i koncernen. Regeln är en samordning med reglerna i 24 kap. 12-22 §§ IL rörande skattefrihet för viss utdelning. Man vill, i de fall som kedjebeskattnings skall ske, omöjliggöra ett kryphål genom koncernbidrag med skatterättslig effekt.

3.3.5 Bidrag mellan helägda dotterföretag

I 35 kap. 4 § IL, som också har en stark koppling till reglerna i 24 kap. 12-22 §§ IL om skattefrihet för mottagen utdelning i vissa fall, syftar man till, liksom regeln i 35 kap. 3 § 6 punkten IL som beskrivits ovan, att kedjebeskattnings inte ska kunna kringgå genom koncernbidrag. 35:4 IL villkorar hur systerbolag till ett gemensamt moderbolag, som är ett investmentbolag, kan få dra av sina inbördes givna koncernbidrag. Förutsatt att reglerna i 35 kap. 3 § 1-5 punkterna IL är uppfyllda.

Förutsättningarna för avdrag enligt 35 kap. 4 § IL är:

- ◇ Punkten 1 möjliggör koncernbidrag horisontellt trots det faktum att moderbolaget är ett investmentbolag.
- ◇ Vidare reglerar punkten 2 att det endast är möjligt om utdelning från det givande bolaget är skattefri för moderbolaget.
eller
- ◇ Den 3: e punkten säger att det mottagande bolagets utdelning till moderbolaget skall vara skattepliktigt.

Punkterna är alternativa, således räcker det om en är uppfylld för att avdragsrätten för det givande bolaget skall inträda.

⁹⁷ Ett förtydligande av ägarkravet görs i 35 kap. 7 § IL.

⁹⁸ Det kan till exempel ha "legat" vilande men klart för användning hos någon bank.

⁹⁹ Prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11.

3.3.6 Bidrag mellan företag som kan fusioneras¹⁰⁰

35 kap. 5 § IL som bygger på inlösen- och fusionsreglerna i 1944 års aktiebolagslag,¹⁰¹ klargör i första mening att koncernbidrag från moderbolag till ett icke helägt dotterbolag kan ske under vissa premisser.¹⁰² En metod är den så kallade fusionsregeln vilken innebär att om dotterföretaget genom fusioner kan gå upp i moderföretaget, genom exempelvis absorption, kan koncernbidrag lämnas även om ägandet understiger 90 procent. Fusion anses kunna ske om ett moderföretag inte ensamt äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterföretag, men som tillsammans med annat helägt dotterbolag gör detta. Denna regel gäller bara när koncernbidrag ges från ett moderföretag och bara om mottagaren är ett aktiebolag. Ett vanligt scenario är då moderbolaget äger samtliga aktier i ett dotterbolag och att dessa två bolag äger 50 procent var av ett annat bolag. Det sistnämnda bolaget kan då ta emot koncernbidrag från moderbolaget trots att det inte är direkt helägt men kan inte skicka upp koncernbidrag till moderbolaget. Anledningen till att man inte kan skicka upp pengar om dotterbolaget inte är helägt är att detta skulle strida mot utdelningsbeskattningsreglerna i 24 kap. 12-22 §§ IL.

3.3.7 Bidrag som kunnat förmedlas

I 35 kap. 6 § IL beskriver lagstiftaren hur den så kallade slussningsregeln kan användas när man vill använda möjligheterna till koncernbidrag mellan företag som inte är direkt knutna till varandra, men i vart fall genom ägarförhållanden uppfyller kraven. För att kontrollera möjligheten får man göra en prövning mellan varje inblandat företag och fallerar det inte i något led, och kraven i 35 kap. 3-5 §§ IL är uppfyllda, kan man ge bidrag direkt mellan företagen.

¹⁰⁰ Sammanslagning av två eller flera företag eller verksamhetsgrenar med syfte att förändra och samordna ägande och kontroll över ekonomiska resurser.

¹⁰¹ Man bortser alltså från att det för inlösen enligt 1975 års ABL också fordras att innehavet motsvarar mer än 90 procent av röstetalet (prop.1978/79:210 s. 170) liksom att det för att en ekonomisk förening ska kunna göra ett dotterbolag helägt genom tvångsinlösen fordras att såväl antalet aktier som röstetalet för dessa överstiger 90 procent (12 kap. 9–13 §§ EFL). (Källa: skatteverket.se).

¹⁰² I RÅ 2000 ref. 17 var fråga om ett svenskt aktiebolag (moderbolaget) som ägde ett annat svenskt aktiebolag (dotterbolaget) tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag, som har säte i olika EG-medlemsstater med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul. Det har ansetts inte vara förenligt med gemenskapsrätten att i ett sådant fall vägra avdrag för koncernbidrag som lämnas från moderbolaget till dotterbolaget. Lagstiftaren har sedermera genom införandet av kap. 35 § 2 a anpassat de svenska interna koncernbidragsreglerna. (Prop. 2000/01:22).

En viktig detalj som kan sätta stopp för koncernbidrag är om det någonstans i kedjan är så att till exempel aktierna i ett bolag utgör omsättningstillgångar hos mottagaren av bidraget, i detta fall medges inte avdrag.¹⁰³ Regeln gäller självklart numera även för de företag som omfattas av 35 kap. 2 a § IL, eftersom diskriminering inte är tillåtet. Det vill säga så länge det utländska moderbolaget, som är mottagare eller givare, har ett fast driftställe i Sverige och genom detta är skattepliktigt här.

3.3.8 Ändrade ägarförhållanden

I 35 kap. 7 § IL tar lagstiftaren sikte på det faktum att om det i ett ägarförhållande har givits möjlighet att ge respektive ta emot koncernbidrag enligt detta kapitel, skall ägarförändringar som inte påverkar förutsättningarna för detta inte heller påverka rätten till avdrag för koncernbidrag under det aktuella beskattningsåret.¹⁰⁴ Det vill säga om ägarförändringarna sker inom koncernen. Så länge som ägarförhållanden inte påverkar koncerntillhörigheten för de inblandade företagen kan det vara möjligt att ge koncernbidrag enligt praxis. I RÅ 1973 ref. 37 kom Regeringsrätten fram till att koncernbidragsförutsättningar ansågs föreligga mellan ett moderbolag och ett dotterbolag som under året förvärvats av ett annat dotterbolag. I RÅ 1990 not. 102 samt not. 103 tar man ställning till om förutsättningarna är så som ovan spelar det då ingen roll om det mellanliggande bolaget avyttrats externt under samma år.¹⁰⁵

3.3.9 Möjlighet till dispens

Bestämmelsen om möjlighet till undantag i vissa fall genom dispens finns i 35 kap. 8 § IL och kom till 1972 för att underlätta en samverkan mellan staten och näringslivet genom Asea-Atom och brukar kallas ”Lex Asea-Atom”.¹⁰⁶

Denna dispensregel ger regeringen rätt medge att bidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren även om inte alla förutsättningar, som anges i detta kapitel, är uppfyllda. Möjligheten för regeringen att ge dispens gäller dock bara om samtliga kriterier i paragrafen är uppfyllda.

Primärt är syftet att kunna göra undantag från kravet på 90 procent ägande. I de fall flera företag går samman i ett projekt som har väsentligt betydelse för samhällsbyggnadsintressen. Exempel på detta kan vara energiförsörjning, kommunikationer eller försvar.

¹⁰³Tillgång som är avsedd att omsättas i ett företags rörelse, förbrukas i samband med framställning av produkter och tjänster eller på annat sätt användas i rörelsen. Exempel på omsättningstillgångar är varulager, driftmaterial och kundfordringar eller som här aktier - ägarandelar.

¹⁰⁴Jämför med reglerna i 35 kap. 3 § 3 punkten IL.

¹⁰⁵Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, en kommentar, s. 951.

¹⁰⁶Prop. 1972:13 samt bet. 1972:SkU43.

I en proposition står bland annat följande:¹⁰⁷

...”Det bör vidare framhållas att den föreslagna dispensmöjligheten främst har till syfte att befria från gällande krav på att moderbolaget äger mer än 90 procent av aktierna i ett eller flera dotterbolag. Dispens skall alltså kunna ges i fall där aktieinnehavet är lägre, vilket ju för övrigt är det normala vid det slags gemensamma investeringar som det här är frågan om.”...

Men dispensen gäller trots allt för i princip alla avdragsvillkor. Dock kan dispens inte ges om bidraget lämnas till utländskt företag, vilket vi tycker är märkligt, då övrig reglering i kapitlet, åtminstone till viss del, är anpassade till att harmonisera med EG-rätten och vårt medlemskap i EU.

3.3.10 Koncernbidragslagstiftningen och EU

Det som är särskilt intressant för studien är 35 kap. 2 a § IL som har kommit i fokus genom att den inte går hela vägen i det hänseendet att det faktiskt fortfarande spelar en absolut roll var ett företag inom EU/EES är skattskyldigt. Ett av de senare inlagen i den allmänna diskursen är två svenska fall där AB Lindex vunnit framgång i Länsrätten i Vänersborg som belyser rättsläget. Skatteverket har överklagat domarna då dessa inte överensstämmer med svensk intern skatterätt, vilket aktualiserar problematiken med bristen på enhetliga skatteregler inom EU: s medlemsländer. Det strider bland annat mot diskrimineringsförbudet inom EU. I en tidningsartikel¹⁰⁸ tror författaren inte att Kammarrätten har bråttom med en dom utan inväntar säkert avgörandet i Marks & Spencer-målet.¹⁰⁹ Fördelagslagstiftningen i 35: e kapitlet IL kommer därför oavsett utgången i Kammarrätten att vara föremål för lagstiftarens granskning och en förändring av regelverket är, till visshet gränsande sannolikhet, inom synhåll.

3.3.11 Praxis

3.3.11.1 Asko Cylinda,¹¹⁰ (2005)

Målet avgjordes först i Länsrätten i Vänersborg, precis som Lindex-målet ovan.¹¹¹ Målet rörde huruvida en del av ett marknadsföringsbidrag från ett svenskt bolag till ett danskt dotterbolag kunde medges skatteavdrag. Länsrätten ansåg att avdrag inte får ges för bidrag som avser någon annan verksamhet hos dotterbolaget. I detta fall är dotterbolaget ett försäljningsföretag som avsätter både bolagets och

¹⁰⁷ 1972:13 s. 9.

¹⁰⁸ Henriksson, Skatteverket överklagar Lindexdom, Göteborgs-Posten 23 november 2005.

¹⁰⁹ Målet redogörs för ingående i kapitel 6.

¹¹⁰ Mål nr 7820-03.

¹¹¹ Då hette det mål nr 828-02. Dom meddelades 2003-10-09.

systerföretagets produkter under samma namn, och detta varumärke kan anses vara av stor betydelse inom denna bransch. Länsrätten ansåg därmed att skattemyndigheten gjort en riktig bedömning.

Målet överklagades och Kammarrätten i Göteborg har fastslagit denna motsatta uppfattning som är motsatt mot det nedan förklarade Lindex-målet; att koncernbidragsreglerna inte strider mot EG-rätten.¹¹² Deras motiverande är att det EG-rättsliga förbudet mot ägardiskriminering innebär att förekomsten av ett utländskt företag i koncernen inte påverkar möjligheten att ge koncernbidrag mellan två svenska företag i en koncern. Här är det i emellertid inte fråga om koncernbidrag mellan svenska bolag. Att ett svenskt bolag inte medges skattemässigt avdrag för att i detta fall ett finskt bolags marknadsföringskostnader avseende det finska bolagets produktförsäljning i Danmark kan inte på något sätt strida mot EG-fördragets bestämmelser om fri etableringsrätt och den fria rörligheten för kapital.

3.3.11.2 Lindex-målen (2005)

Länsrätten i Vänersborg medgav AB Lindex, moderbolag i klädkedjan Lindex, rätt att göra avdrag för koncernbidrag till sitt tyska dotterbolag.¹¹³ Länsrätten menar att koncernbidragsreglerna inskränker på etableringsfriheten i EG-fördraget och anser att en sådan inskränkning är riktig. Domen gällde avdrag för 176 miljoner kronor för åren 2003 och 2004. Domen är överklagad av Skatteverket, som nekade avdraget med hänvisning till reglerna om koncernbidrag i 35: e kapitlet IL där en förutsättning för avdragsrätt för givaren är att mottagaren är skattskyldig i Sverige. Eftersom dotterbolaget i detta fall är skattskyldigt i Tyskland för sin näringsverksamhet anses inte detta krav vara uppfyllt och därmed kan inte avdrag medges enligt Skatteverket. Länsrätten konstaterade att det är ostridigt att reglerna om koncernbidrag i 35: e kapitlet IL utgör hinder för bolaget att kunna lämna koncernbidrag till dotterbolaget i Tyskland, men ställde sig ändå frågan om koncernbidragsreglerna är en inskränkning av etableringsfriheten i EG-fördraget och, i sådana fall, om det då är berättigat.¹¹⁴

Länsrätten bedömde att frågorna i målet inte var så oklara att det utgjorde skäl till att inhämta ett förhandsavgörande från EG-domstolen för att kunna döma i frågan. Vidare fastställde Länsrätten att syftet med koncernbidragsreglerna är att samma skattemässiga resultat skall uppnås när verksamheten bedrivs i flera bolag som om den bedrivits som ett enda skattesubjekt. Bestämmelserna om koncernbidrag är som en skatteförmån för den koncern som kan lämna bidrag, eftersom det skattepliktiga resultatet kan minskas i det bolag som är givare och den totala skattebelastningen på så sätt kan inskränkas.

¹¹² Domen kom 24 mars 2005, alltså före Lindex-domen.

¹¹³ 30 maj 2005.

¹¹⁴ Etableringsfriheten finns i artikel 43 EGF.

EG-domstolens praxis talar för att en vägran att bevilja en skatteförmån vid en etablering kan anses utgöra en inskränkning som strider mot fördraget. Därför konstaterade Länsrätten att den begränsning som följer av att avdrag endast medges när mottagaren är skattskyldig i Sverige, är ett tydligt hinder för att bolag skall vilja bilda dotterbolag i andra länder, och alltså att koncernbidragsreglerna utgör en inskränkning av EG-rätten. Kunde då denna inskränkning rättfärdigas? I denna fråga konstaterade Länsrätten att behovet av att säkerställa skattesystemets inre koherens, sammanhang, i EG-domstolens praxis har ansetts kunna rättfärdiga en lagstiftning som inskränker friheterna enligt gemenskapsrätten, men argumenten som avses för att upprätthålla den inre samstämmigheten skall ändå prövas med hänsyn till den aktuella skattelagstiftningens syfte. Enligt EG-domstolens praxis förutsätts att argumentet om inskränkningen av etableringsfriheten är nödvändigt för att bevara skattesystemets inre sammanhang, att det föreligger ett beviljande av en skattemässig fördel och att kompensation av denna fördel kan ske genom ett skatteuttag, men då inom ramen för samma beskattning.

Länsrätten fastställde därmed att det är uppenbart att det i det aktuella fallet handlade om två olika skattskyldiga, det vill säga moderbolaget och dess tyska dotterbolag och att argumentet om överensstämmelsen i skattesystemet därför inte kunde åberopas för att rättfärdiga inskränkningen. Vidare kom Länsrätten fram till att även om de lämnade koncernbidragen inte hade beskattats i Tyskland strider inte detta mot skattesystemets inre sammanhang, eftersom detta faktum endast är en följd av att länderna valt att utforma sina skattesystem på olika sätt. Sammanfattningsvis fastslog Länsrätten att den inskränkning som de svenska reglerna om koncernbidrag utgör inte kunde anses vara berättigad och underkände därmed Skatteverkets beslut att vägra avdrag för de lämnade koncernbidragen. I sammanhanget kan noteras att två av ledamöterna i Länsrätten var skiljaktiga eftersom de ansåg att inskränkningen av etableringsfriheten kunde berättigas.

Nyligen¹¹⁵ fick Lindex återigen i samma instans rätt att göra avdrag för koncernbidrag till sitt tyska dotterbolag.¹¹⁶ Denna gång för avdrag med 485 miljoner kronor för åren 1998, 2000, 2001 samt 2002. Både dessa domar, om avdrag på 485 respektive 176 miljoner kronor, har överklagats av Skatteverket.¹¹⁷ Det innebär att avgörandet nu ligger hos Kammarrätten i Göteborg. Ytterligare ett yrkande på skatteavdrag för åren 2005 och 2006 med totalt 250 miljoner kronor har gjorts och är i avvaktande på Skatteverkets beslut.

Det mål som EG-domstolen nyligen prövat, Marks & Spencer som presenteras i kapitel sex, är ganska överensstämmande med Lindex-målen och det verkar som om generaladvokat M. Poiares Maduro förslag till avgörande, som förklaras i avsnitt 6.1.1, har följts till punkt och pricka. Värt att nämnas här, men som vi återkommer till i 4.1, är att generaladvokatens uttalande inte alls behöver vara i

¹¹⁵ 20 oktober 2005.

¹¹⁶ Parkrud, Lindex fick rätt mot Skatteverket får göra avdrag för 485 miljoner, Göteborgs-Posten 21 oktober 2005.

¹¹⁷ Henriksson, Skatteverket överklagar Lindexdom, Göteborgs-Posten 23 november 2005.

samma linje som avgörandet i EG-domstolen. Det är alltså enligt Länsrätten i Vänersborg tillåtet att göra gränsöverskridande avdrag för koncernbidrag då svensk rätt är subsidiär EG-rätten.¹¹⁸

3.3.11.3 Mål C-168/01, Bosal Holding (2003)

Målet rörde rätten för nederländska bolag att få dra av kostnader, till exempel räntekostnader, för finansiering av dotterbolag. Den nederländska lagstiftningen tillät nämligen denna typ av avdrag under förutsättning att dotterbolagen genererade inkomster som var skattepliktiga i moderbolagets hemviststat. Alltså var det inte avdragsgillt när dotterbolagen var skatterättsligt hemmahörande i annan stat än Nederländerna, och Bosal Holdings nekades avdrag. De ansåg att denna särbehandling stred mot etableringsfriheten. Den nederländska regeringen försvarade sin ståndpunkt med att åberopa den skatterättsliga territorialprincipen. EG-domstolen höll inte med och kom fram till samma slutsats som Bosal Holdings. Detta mål handlar om avdrag för kostnader som är hänförliga till utlandet, och som EG-domstolen ansåg avdragsgilla, med beaktning av skattesystemets inre sammanhang. Marks & Spencer-målet rör i stället förluster som är hänförliga till utlandet.

3.4 Underprisöverlåtelse 23: e och 53: e kapitlet IL

3.4.1 Allmänt om underprisöverlåtelse

Uttagsbeskattning skall i regel ske om näringsstillgångar nyttjas för privat bruk, när näringsstillgångar överförs till annan förvärvskälla eller när näringsstillgångar överläts mot ersättning som inte når upp till marknadsvärdet.¹¹⁹ En underprisöverlåtelse är skattebefriad om villkoren som ställs upp i regelverket är uppfyllda, enligt 22 kap. 11 § IL och 23 kap. 9 § IL. Men det uppställs förstås krav för att uttagsbeskattning inte skall ske vid en underprisöverlåtelse. Vid överlåtelse då uttagsbeskattning skall ske tillämpas 22 kap. IL.

3.4.2 Definitioner enligt 23: e kap. IL

En underprisöverlåtelse är enligt 23 kap. 3 § IL en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, utan att detta är affärsmässigt motiverat. Det kan även röra sig om en dold ersättning, till exempel

¹¹⁸ Det kan även nämnas att den högsta finska förvaltningsdomstolen, som motsvarar den svenska Regeringsrätten, har begärt ett förhandsavgörande från EG-domstolen i ett mål där det ska avgöras om de finska reglerna om resultatutjämnning i koncerner strider mot EG-rätten. De finska reglerna påminner till stor del om de svenska koncernbidragsreglerna. (Källa: Lisa Potila och Jan Källqvist, Skattenyheter från KPMG nr 10, 2005.)

¹¹⁹ Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 441.

i form av arbete, som räknas med vid bedömningen om ersättningen understiger marknadsvärdet.¹²⁰ Företag definieras i 23 kap. 4 § IL och avser ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbanks, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, en svensk stiftelse, en svensk ideell förening och slutligen nämns utländskt bolag, detta i paragrafens första stycke. Genom begreppet utländskt bolag utesluts alla utländska juridiska personer som inte kan karaktäriseras som bolag från regleringen av underprisöverlåtelser.

I 23 kap. 4 § 2 st. anges två undantag och det är privatbostadsföretag och investmentföretag, precis som de utesluts från möjligheterna till skattefria öppna koncernbidrag, ett av skälen är att de schablonbeskattas.¹²¹ Samma företagsformer verkar undantas även av fusionsdirektivet, vilket vi återkommer till. Även underprisöverlåtelser i samband med kvalificerade fusioner och fissioner undantas enligt 23 kap. 2 §, eftersom detta förfarande regleras på bolagsnivå genom 37 kap. IL.¹²² Enligt 23 kap. 10 § skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats mot ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet, även om den ersättning som lämnats understiger det skattemässiga värdet eller om det inte lämnats någon ersättning alls. 23 kap. 11 § IL reglerar att när en underprisöverlåtelse sker skall inte en delägare i det överlåtande företaget beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningsbeloppet om underprisöverlåtelserglerna i övrigt är uppfyllda. Den som direkt eller indirekt äger en andel i det överlåtande företaget behöver alltså inte ta upp mellanskillnaden som utdelning. 23 kap. 12 § IL reglerar att omkostnadsbeloppet för förvärvaren på motsvarande sätt inte skall ökas med mellanskillnaden.

3.4.3 Villkor för en underprisöverlåtelse enligt 23: e kap. IL

Som tidigare nämnts uppställs krav på underprisöverlåtelser. Dessa krav eller villkor uppställs i 23 kap. 14-29 §§ IL. Överlåtaren och förvärvaren skall enligt 14 § vara en fysisk person, ett företag, eller ett svenskt handelsbolag, . Enligt 16 § skall förvärvaren omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken den överlåtna tillgången innefattas. Om förhållandena ändras och förvärvaren inte längre är skattskyldig, träder reglerna om uttagsbeskattning in.¹²³ Vidare reglerar 17 § att om koncernbidragsrätt saknas, kan underprisöverlåtelse endast ske inom koncern om överlåtelsen avser hela verksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamheten eller verksamhetsgrenen. Denna regel finns för att förhindra ett kringgående av koncernbidragsreglerna.

De följande paragraferna, 18-23, berör transaktioner där andelarna är kvalificerade, det vill säga andelar som innehas av en ägare som har varit aktivt

¹²⁰ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, en kommentar, s. 665.

¹²¹ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 125.

¹²² A.a. s. 123.

¹²³ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 102.

verksam inom företaget i betydande omfattning någon gång under de senaste fem åren.¹²⁴ De finns för att förhindra att en underprisöverlåtelse leder till ett kringgående av uttagsreglerna i 57 kap. 2 § IL.¹²⁵ Ett kringgående av dessa regler skulle innebära en otillbörlig skatteförmån.¹²⁶ Om överlåtelsen sker mellan aktiebolag där aktier i ena bolaget är kvalificerade måste andelen kvalificerade aktier vara lika stor i det andra bolaget. Detta framgår av 19 §.

Paragraferna 24-29 behandlar transaktioner vid situationer när det är underskott hos förvärvaren. Syftet med dessa regler är att tillgångar som har en värdereserv inte skall kunna överföras till en verksamhet som har underskott. Eftersom det är möjligt att skicka koncernbidrag när det finns underskott har ett undantag lagts in 28 § 1 st. där 27 § undantas om överlåtaren kan lämna koncernbidrag samma tid. Undantaget har prövats i RÅ 2001 ref. 24 där det visar att om det finns mellanliggande kommandit- eller handelsbolag, som inte har rätt till koncernbidrag, se 3.3.4, i koncernen som stoppar koncernbidragsrätten, stoppas även andra resultatutjämnande åtgärder som underprisöverlåtelser.

3.4.4 Praxis rörande 23: e kap. IL

Genom RÅ 1992 ref. 56, Sipano-domen, är det möjligt att även i en oäkta koncern vid vissa situationer överföra egendom genom underprisöverlåtelse, utan att det utlöser uttagsbeskattning eller utdelningsbeskattning.¹²⁷ Detta eftersom underprisöverlåtelsen inte medför några skattemässiga fördelar. Domen var ett incitament till regeln i 23 kap. 11 § IL, som dock kom sju år senare. Ett senare rättsfall är RÅ 2004 ref. 1, Sipano II-målet, där var det fråga om en underprisöverlåtelse av andelar i ett kommanditbolag som bestod av två aktiebolag och som ägdes av en fysisk person. Enligt lagstiftningen, 23 kap. 6 och 7 §§ IL, skall inte dessa andelar innefattas i underprisöverlåtelsereglerna och eftersom de inte heller kan anses utgöra en verksamhetsgren, omfattades inte transaktionen av reglerna om underprisöverlåtelse, beskattning för utdelning skulle således ske utan uppskov.

En ny punkt tillkom i lagstiftningen i 23 kap. 2 § 4 p. IL och som undantar överföring av näringsbetingade andelar från reglerna om underprisöverlåtelse. Detta medförde att rättsläget blev oklart, därav följde ett utslag eftersom frågan

¹²⁴ Enligt 57:4 IL.

¹²⁵ Så kallade 3:12-reglerna. Dessa regler fastställer hur mycket en ägare till ett fåmansföretag kan ta ut som kapitalbeskattad inkomst med en skattesats på 30 procent och hur mycket som skall beskattas som löneinkomst på upp till 57 procent. Reglerna behövs för att småföretagare som driver och arbetar i sitt företag inte skall ta ut den lägre beskattade utdelningen istället för lön. Reglerna omfattar företag med ett fåtal ägare.

¹²⁶ Regeringen lämnade den 27 oktober 2005 ett förslag till riksdagen angående reformerade skatteregler för ägare i fåmansföretag som innebär en förenkling samt varaktig skattesänkning för dessa. Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2006. (Prop. 2005/06:40). Riksdagen antog dessa förslag den 15 december 2005, och de träder i kraft den 1 januari 2006. Vi berör inte detta mer i denna studie.

¹²⁷ En oäkta koncern är när två bolag ägs av samma person. (Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 344).

uppstod om huruvida det är möjligt att underlåta utdelningsbeskattning vid en avyttring av näringsbetingade andelar, då det inte är fråga om en underprisöverlåtelse i enlighet med 23: e kapitlet. Regeringsrätten fastställde att utdelningsbeskattning skall utlösas och detta utslag, mål nr 3595-04, kallas Sipano III-målet.

I RÅ 2001 ref. 66 gällde frågan en underprisöverlåtelse av svenskt aktiebolag till ett annat svenskt bolag som hade samma ägare, men som ägdes genom två holländska dotterbolag. Kunde detta utgöra ett kringgående av koncernbidragsreglerna? Regeringsrätten ansåg att förfarandet inte stred mot lagstiftningen, eftersom lagstiftaren utförligt reglerat om när underprisöverlåtelser skall medföra beskattning, och därför kan transaktioner som ligger utanför regleringen inte anses strida mot lagstiftningens syfte. Följande är ett utdrag ur domen:

”För den efterföljande underprisöverlåtelser finns uttryckligen reglerat under vilka villkor den kan ske utan uttagsbeskattning. Dessa villkor är utformade med syftet att förhindra att oavsedda skatteförmåner kan erhållas. Att överlåtelser sker till ett svenskt företag som ägs av utländska företag utgör inte något hinder mot att underlåta uttagsbeskattning.”

3.4.5 Underprisöverlåtelse enligt 53: e kap. IL

I detta kapitel behandlas den form av uttagsbeskattning som sker i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna gäller för avyttring av alla slags tillgångar som beskattas hos fysiska personer i inkomstslaget kapital. Syftet med dessa regler är bland annat att förhindra att andelar i fåmansföretag skall avyttras till underpris till ett eget utländskt bolag och på så sätt undkomma korrekt beskattning. Fysiska personer kan således överföra kapitalvinstbeskattad egendom till svenska aktiebolag utan ersättning eller till ersättning som understiger marknadsvärdet och omkostnadsbeloppet, utan att beskattning utlöses, om överlåtaren, eller en närstående person till denne, direkt eller indirekt äger aktier i bolaget. 53 kap. 6 § IL tillämpas då en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde till en utländsk juridisk person, i vilken överlåtaren eller närstående äger andel, eller till exempel ett svenskt aktiebolag, i vilket överlåtaren eller närstående äger andel. Enligt 53 kap. 7 § IL skall den överlåtna tillgången anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde. Dessa regler strider dock mot EG-fördragets bestämmelser om fri etableringsrätt och fri rörlighet för kapital.¹²⁸ Närståenderegler finns i 53 kap. 9 § IL och avser föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt dödsbo, alltså inte syskon, syskons make eller syskons avkomling.¹²⁹ De nästkommande paragraferna reglerar

¹²⁸ EG-fördragets bestämmelser i urval tar vi upp i kapitel 4.1.

¹²⁹ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, en kommentar, s. 1409.

slutligen förvärvarens anskaffningsutgift eller anskaffningsvärde, som skall bestämmas till ett belopp som motsvaras av den ersättning som överlåtaren kan anses ha fått när bestämmelserna i 53 kap. 2-5 §§ IL, som berör överlåtelser till svenska bolag, respektive 53 kap. 6-8 §§ IL, som nämnts ovan, i detta kapitel anses tillämpliga.

3.4.6 Praxis rörande 53: e kap. IL

Målet C-436/00 rörde två svenska medborgare, X och Y som ville överlåta sina aktier till underpris i bolag X AB, ett moderbolag de ägde tillsammans med ett maltesiskt bolag, till Z AB som är dotterbolag till ett belgiskt bolag vilket även det var ett moderbolag och hade samma ägare som X AB, det bolag vars aktier var föremål för överlåtelser. Skatterättsnämnden beviljade inte uppskov med stöd av reglerna i 53 kap. 6 § och 7 § IL att det inte vid en underprisöverlåtelse av aktier i ett bolag beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa på grund av att överlåtelserna skett till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt ägde andel eller till ett svenskt aktiebolag i vilket en utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel. Målet gick då vidare till Regeringsrätten¹³⁰ som begärde ett förhandsbesked från EG-domstolen, vilken ansåg att bestämmelserna i 53 kap. 6 § och 7 § IL stod i strid med reglerna om fri etableringsrätt och fri rörlighet för kapital i tre fall: Att en svensk fysisk person överlåter aktier i till ett av denne kontrollerat utländskt bolag till omkostnadsbeloppet, att överlåtelserna sker till ett svenskt bolag som kontrolleras av en svensk fysisk person samt att överlåtelserna sker till ett svenskt bolag utan utländskt ägarintresse. Regeringsrätten följde EG-domstolens beslut och förklarade att aktierna i dessa situationer anses avyttrade för en ersättning som motsvaras av omkostnadsbeloppet och fastslog därmed att de nuvarande reglerna i 53 kap. 6-8 §§ IL om beskattning av fysiska personer vid överlåtelse av aktier inte är förenliga med EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital.¹³¹ Aktierna skulle alltså anses ha avyttrats för ersättningar som motsvarade deras omkostnadsbelopp, enligt de regler som gäller vid en nationell transaktion.

Domen får långtgående praktiska konsekvenser eftersom den medför att det blir fritt fram även för fysiska personer att överlåta aktier till anskaffningskostnaden utan beskattning till bolag inom EU som direkt eller indirekt kontrolleras av den fysiska personen.¹³² De svenska reglerna gäller inte heller när det gäller dessa transaktioner inom EES. Domen kan även påverka annan svensk skattelagstiftning vars syfte är att skydda den svenska skattebasen.¹³³

¹³⁰ RÅ 2002 not 210.

¹³¹ Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 554.

¹³² A.a. s. 447.

¹³³ A.a. s. 553.

Det har inte skett någon lagjustering som en följd av detta, de felaktiga lagreglerna finns således kvar.¹³⁴ I ett förslag som föreslås träda i kraft 1 januari 2007 kommer flera regler i 53 kap. IL att ändras.¹³⁵ Vi återkommer till detta i 3.4.8 för att inte blanda ihop nu gällande och föreslagna regler.

I en artikel publicerad i Skattenytt av Mats Tjernberg kritiseras domen.¹³⁶ Tjernberg anser att domen kan vara ett hot mot medlemsstaternas skattebaser samtidigt som den påvisar behovet av en ökad harmonisering av den direkta beskattningen. Domen medför stora problem eftersom skattflyktskäl som hindrande av etableringsfriheten underkändes. Vidare menar han att domen kan tolkas som om det är fritt fram för att avyttra svenska aktier för anskaffningskostnaden till utländska bolag som de själva kontrollerar och på så sätt undkomma svensk kapitalvinstbeskattning samt fördelningsreglerna när det gäller fåmansföretag. Förmånen nås inte förrän innehavaren flyttar från Sverige, då det är svårare att kräva skatt. Istället borde avdraget för inköpskostnad av aktier medges redan vid anskaffningstillfället, och på så sätt säkras beskattningen av värdet. Det hade varit bättre att det utfärdades bestämmelser om någon slags garanti eller försäkrande om att skatten betalas när överlåtaren flyttar utomlands. Tjernberg anser att domen innebär stora problem för Sverige och andra länder att behålla skatteunderlaget och därmed finansieringen av välfärdssystemet. En harmonisering av den direkta beskattningen inom EU är önskvärt, enligt Tjernberg, även om det kan medföra att skatteunderlag istället kan komma att flyttas till länder utanför EU.

3.4.7 Gränsöverskridande underprisöverlåtelser

Bestämmelserna i Inkomstskattelagen om underprisöverlåtelser kan vara tillämpliga när det gäller gränsöverskridande överlåtelser. Då gäller samma rekvisit som tagits upp ovan. Exempelvis kan ett utländskt bolag bedriva näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige och om det fasta driftstället ägs av en fysisk person omfattas den fysiska personen av de svenska reglerna genom 23 kap. 14 § IL.¹³⁷ Enligt samma paragraf kan ett utländskt bolag vara överlåtare eller förvärvare genom att ombilda ett fast driftställe beläget i Sverige till ett aktiebolag. Detta medför att rekvisitet utländskt bolag, som räknas som företag enligt § 4 samma kapitel, uppfylls och även rekvisitet i 23 kap. 16 § IL om att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i Sverige. En annan variant är att det utländska bolaget överlåter tillgångarna i ett fast driftställe till ett annat utländskt bolag där dessa tillgångar kommer att ingå i ett fast driftställe i Sverige, men det får då inte ha underskott från året innan. Möjlighet finns även att ett utländskt bolag med ett

¹³⁴ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 103.

¹³⁵ Prop. 2005/06:40.

¹³⁶ Tjernberg, Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel, Skattenytt 2003.

¹³⁷ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 141.

svenskt dotterbolag ombildar dotterbolaget till ett fast driftställe i Sverige, men då gäller det att rekvisiten i 16 § om den omedelbara skattskyldigheten är uppfylld.¹³⁸

Om ett utländskt dotterbolag erhåller ett fast driftställe i Sverige genom att ett svenskt bolag säljer en verksamhetsgren till det utländska dotterbolaget till underpris, skulle korrigeringsregeln kunna vara tillämplig eftersom det då inte sker på armlängdsavstånd. Men det behövs inte eftersom det fasta driftställets resultat skall beskattas i Sverige för den del som kan hänföras till det fasta driftstället, det föreligger alltså ingen konkurrens mellan paragraferna. Om ett utländskt dotterbolag som ägs av ett svenskt moderbolag skulle ombildas till ett fast driftställe omfattas det inte alls av underprisöverlåtelse-reglerna eftersom det då fortfarande är skattskyldigt utomlands.

3.4.8 Föreslagna förändringar angående underprisöverlåtelser

Slutbetänkandet från 2002 års företagsskatteutredning¹³⁹ blev offentligt den 30 november 2005 och innehåller en del förändringar som rör underprisöverlåtelser.¹⁴⁰ Utredningen innehåller förslag på att termen underprisöverlåtelse i 23 kap. IL skall ersättas med termen kvalificerad underprisöverlåtelse. Syftet med förändringen är att underprisöverlåtelser som uppfyller villkoren i 23: e kap. IL och som därför inte leder till uttagsbeskattning skall vara lättare att identifiera, medan överlåtelser som inte uppfyller dessa krav skall benämnas som okvalificerade underprisöverlåtelser. Enligt utredningen bör området för de kvalificerade underprisöverlåtelseerna endast begränsas av villkor med syfte att säkerställa att beskattning sker samt att undvika kringgående av särskilda skatteregler.¹⁴¹

En särskild reglering föreslås för hur förvärvarens anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift påverkas av att förvärvningen skett till underpris. Tillgångarna skall då anses förvärvade enligt tre olika värden, det uttagsbeskattade värdet i de fall uttagsbeskattning skett, det skattemässiga värdet vid överlåtelse utan ersättning eller vid pris som inte överstiger detta värde och vid kvalificerad underprisöverlåtelse skall överlåtarens skattemässiga värde användas. Om en överlåtelse sker från en verksamhet som inte är skattskyldigt i Sverige skall ett liknande värde användas och i övriga fall används den erlagda ersättningen. Denna reglering tas in i ett nytt kapitel i IL, 20 b, enligt förslaget. Detta kapitel skall även innehålla en särskild reglering för hur anskaffningsvärde respektive omkostnadsbelopp på andelar som direkt eller indirekt ägs av överlåtaren skall påverkas av att överlåtelsen skett till underpris.

¹³⁸ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 142.

¹³⁹ Prop. 2005/06:40.

¹⁴⁰ Ström och Potila, Vissa företagsskattefrågor – slutbetänkande av 2002 års företagsskatteutredning, Skattenyheter från KPMG nr 19 2005.

¹⁴¹ Det svenska advokatsamfundet har dock riktat kritik mot dessa nya benämningar, men det redogör vi inte för i denna studie.

Ett nytt stycke skall enligt förslaget tillföras i 23 kap. 10 § IL som stadgar att gåva av hel näringsverksamhet skall omfattas av reglerna om underpris enligt 23 kap. IL.

Bestämmelserna i 53 kap. IL som anses strida mot EG-domstolen, där gränsöverskridande transaktioner idag ej likställs med inhemska, skall enligt det nya förslaget bli generella. Bestämmelserna diskuterade vi i 3.4.4. Enligt nu gällande regler beskattas överlåtelsen, som den skett, till marknadspris när utländsk juridisk person är inblandad, men inte när motsvarande överlåtelse sker till ett svenskt bolag med svenska ägare. De nya reglerna innebär att reglerna även blir tillämpliga vid överlåtelser till utländska juridiska personer, även om dessa är hemmahörande utanför EES-området. Det skall på så sätt inte ske någon beskattning vare sig när kapitalbeskattad egendom avyttras till ett svenskt eller till ett utländskt bolag.

Utredningen föreslår att de nya reglerna skall träda i kraft den 1 januari 2007, och att de i sådana fall skall tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2006, men att undantagen från utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser skall tillämpas redan vid 2002 års taxering eller senare, om den skattskyldige begär det.

3.5 Kommissionärsförhållanden

Nedan kommer en överblick av kommissionärsförhållanderegleringen i 36: e kapitlet IL. Här finns bestämmelser som reglerar vinstöverföringar mellan företag genom att resultatet, vare sig det rör sig om överskott eller underskott, av en verksamhet som bedrivs av ett kommissionärsföretag¹⁴² i vissa fall får tas upp hos ett eller flera kommittentföretag.¹⁴³

3.5.1 Generellt om kommissionärsförhållanden

Liksom reglerna om öppna koncernbidrag i IL 35: e kapitlet fick kommissionärsförhållandena sin lagliga reglering 1965.¹⁴⁴ Lagstiftarens syfte var att reglera resultatöverföringar mellan företag som säljer varor eller tjänster för ett annat företags räkning men i eget namn, det vill säga i kommission.¹⁴⁵ Bestämmelserna medförde att överskott och underskott kunde transfereras mellan

¹⁴² Företag som köper och säljer för annans räkning.

¹⁴³ En kommissionärs uppdragsgivare.

¹⁴⁴ SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573 (bestämmelserna infördes).

¹⁴⁵ När försäljning eller inköp av varor sker i kommission anses kommittenten som ägare till det som kommissionären innehar för försäljning eller har inköpt för kommittentens räkning. Detta medför att kommittenten undgår den risk som kan uppstå när hans fordringsrätt inte kan göras gällande p.g.a. kommissionärens betalningsförmåga (insolvens). Skulle denne gå i konkurs kan kommittenten i egenskap av ägare till det som finns hos kommissionären göra gällande sin äganderätt och få ut varorna från konkursboet (s.k. separationsrätt). (Källa ne.se).

de i IL 36: e kapitlet definierade företagen under förutsättningar som dock inte var lika avgränsade som premisserna för öppna koncernbidrag i IL 35: e kapitlet. Karakteristiskt för regleringen är att kommissionärsföretaget vid sitt bokslut redovisar, för över, resultatet till de eller det kommittentbolag man agerat kommissionär åt. Skatteverket definierar regleringen som:

”Det rör sig med andra ord om en möjlighet för ett företag att flytta över och redovisa resultatet av sin verksamhet hos ett annat företag.”

Initialt begränsade lagstiftaren inte möjligheten till kringgående av bestämmelserna om kedjebeskattning, det vill säga den reglering som bestämmer hur skattefria utdelningar till ägare kan ske.¹⁴⁶ Det existerade heller inte något krav på skatterättsligt koncernförhållande eller annat ägar- eller kontrollförhållande mellan kommissionärs- och kommittentföretaget i den första lagstiftningen. Detta ledde till att vinstöverföringar genom kommissionärsavtal förekom i fall där detta inte hade kunnat ske genom öppna koncernbidrag. Numera är reglerna avhängiga de i 35: e kapitlet IL¹⁴⁷ och Wiman¹⁴⁸ ifrågasätter huruvida kommissionärsföretagsreglerna i 36: e kapitlet IL verkligen behövs.

3.5.2 Huvudregeln

Reglerna i 36: e kapitlet är tillämpliga endast om de uppställda kraven är uppfyllda, detta står att läsa i 36 kap. 1 § IL. Här klargörs att endast företag som exempelvis kan ge eller ta emot öppna koncernbidrag kan komma i fråga för resultatöverföring enligt detta kapitel. Kravet kom inte förrän 1979.¹⁴⁹ Det andra stycket i 36 kap. 1 § IL, som hänför sig till den tiden då företagsverksamhet bland annat taxerades kommunalt och beskattades i flera olika typer av inkomstslag och anses därför inte ha någon verkan i dag, är enligt viss doktrin obsolet, det vill säga förlegad.¹⁵⁰

¹⁴⁶Bolag kan och skall i bland beskattas i flera led. Detta skall inte behöva påverka skatteuttaget vid en statisk kvalificerad ägarsituation som då skulle utlösa en negativ skatteeffekt för ägarna och som inte är förenlig med neutralitetsprincipen då valet av associationsform inom företagsgruppen inte får diskriminera.

¹⁴⁷ SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612 (förutsättningarna ändrades).

¹⁴⁸ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 79.

¹⁴⁹ SFS 1979:612.

¹⁵⁰ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, en kommentar, s. 955.

3.5.3 Definitioner av kommissionärsreglerna

36 kap 1 § IL förklarar terminologin. Dock skall man ha klart för sig att detta endast gäller skatterättsligt vilket påpekades i förarbetena, inom det associationsrättsliga området används inte terminologin.¹⁵¹ Emellertid används civilrättsligt termerna kommissionär och kommittent i kommissionslagen.¹⁵²

Med kommissionärsföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som bedriver näringsverksamhet i eget namn för ett annat svenskt aktiebolags eller en svensk ekonomisk förenings räkning. Med kommittentföretag avses det bolag eller den förening för vars räkning verksamheten bedrivs. Liksom i 35 kap. 2 a § IL skall utländska bolag inom EES som uppräknas i paragrafen jämföras med svenska bolag det vill säga alla sådana bolag med hemvist inom EU eller Liechtenstein, Norge och Island och som genom fast driftställe är skatteskyldiga för sin verksamhet i Sverige.¹⁵³

3.5.4 Kommissionärsreglernas berättigande

Problematiken kring resultatutjämning genom reglerna i IL 36: e kapitlet Inkomstskattelagen är likartade med dem som tidigare anförts angående öppna koncernbidrag i 35: e kapitlet IL. I den mån regleringen där kommer att anpassas helt och fullt ut till de krav som EES/EU medlemskapet kräver kommer med all säkerhet reglerna i Inkomstskattelagens 36: e kapitel att få en liknande lydelse om kapitlet alls finns kvar när det nästa gång sker en översyn gällande inkomstskattelagstiftningen.

3.6 Fusioner och fissioner

I avsnittet beskrivs vad som gäller för kvalificerade fusioner och fissioner. Villkoren i 37 kap. 11-15 §§ IL går igenom men då hela lagstiftningen är under omarbetning för att harmonisera med fusionsdirektivet, som behandlas i 4.2.3.1, kommer inte själva beskattningsprocedurerna behandlas.¹⁵⁴ Dessa återfinns dock i 37 kap. 17-30 §§ IL.

I strikt juridisk mening är en universalfusion en särskild form av samgående mellan aktiebolag eller ekonomiska föreningar, som innebär att den ena parten överlåter alla sina tillgångar och skulder till den andra och därefter upplöses utan likvidation. Vid en universalfission klyvs hela företagens tillgångsmassa och uppgår i andra bolag och det kan helt enkelt förklaras som motsatsen till fusionsförfarandet.

¹⁵¹ Prop. 1965:126 s. 36.

¹⁵² Lag (1914:45) om kommission.

¹⁵³ SFS 2000:1341 (Prop. 2000/01:12, 2000/01:22, bet. 2000/01:SkU9, rskr. 2000/01:108).

¹⁵⁴ SOU 2005:19. Beskattningen vid omstrukturerings enligt fusionsdirektivet.

Det går att dela ut aktier från ett bolag utan att dessa utdelningsbeskattas enligt regeln i 42 kap. 16 § IL som behandlar utdelning av andelar i dotterbolag. Denna regel heter Lex ASEA.¹⁵⁵ Tillvägagångssättet vid utdelningen är att bolaget delar ut aktier i ett dotterbolag, som skall vara en rörelse, till sina egna aktieägare, som då får utdelning proportionerligt motsvarande sitt innehav. Samtliga aktier måste delas ut, samt måste aktierna i det utdelande bolaget vara marknadsnoterade. Efter utdelningen skall inte dotterbolagsaktierna innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget.

3.6.1 De associationsrättsliga fusions- och fissionsbegreppen

Reglerna om fusioner och fissioner med skatterättslig verkan återfinns numera i IL 37: e kapitlet. Fusioner kan dock även beskriva rent associationsrättsliga företeelser med i betydande utsträckning bredare innebörd och då återfinns regleringarna i kap 14 ABL¹⁵⁶ samt i kap. 12 lagen om ekonomiska föreningar.¹⁵⁷ I och med att den nya Aktiebolagslagen träder i kraft den 1 januari 2006 kommer associationsrättsliga fissionsregler att införas i svensk rätt som möjliggör regelrätta fissioner mellan svenska bolag.¹⁵⁸ Gränsöverskridning är inte möjligt. Reglerna kommer att finnas i kapitel 24 som rubriceras: Delning av aktiebolag. Denna form av transaktion kallas vid total överföring av bolagsinnehavet för universalsuccession.¹⁵⁹

Tekniskt sett kan fusion enligt dessa associationsrättsliga regleringar ske genom tre olika typer av åtgärder: Medelst absorption, det vill säga genom att ett aktiebolag ”går upp” i ett annat aktiebolag, genom kombination av två aktiebolag som bägge ”uppgår” i ett nytt bolag, samt när det är fråga om fusion mellan moder- och dotterbolag där ägarförhållandet är kvalificerat.¹⁶⁰ Det vill säga att ett av bolagen självt eller tillsammans med annat bolag äger mer än 90 procent av det andra bolagets aktier eller andelar vilket då möjliggör tvångsinlösen av aktier i det i nästan helägda bolaget. Detta tvingande moment skiljer den här typen av fusion från den ovan beskrivna absorptionsmetoden. Med tvångsinlösen menas att ABL ger möjlighet att tvinga minoritetsaktieägare att lämna ifrån sig sina aktier, mot skäligen ersättning naturligtvis.¹⁶¹ Denna omständighet har lett till att även minoritetsaktieägare kan tvinga ett moderbolag att lösa dennes aktier om förutsättningar för tvångsinlösen föreligger för att på så sätt komma ur sitt

¹⁵⁵ Lagstiftningen tillkom efter en sammanslagning av ASEA och Brown Boveri, varvid ASEA delades upp i en ABB-del och en restASEA-del, därav namnet Lex ASEA.

¹⁵⁶ Aktiebolagslagen (1975:1385) upphävs genom lag SFS 2005:552 per den 2006-01-01 och ersätts med Aktiebolagslag (2005:551). Här återfinns motsvarande bestämmelser i kapitel 23.

¹⁵⁷ Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar.

¹⁵⁸ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 36.

¹⁵⁹ A. a. s. 39 samt s. 270.

¹⁶⁰ Enligt Skatteverket är detta slag av fusion det vanligaste förfarandet för samgående mellan svenska aktiebolag.

¹⁶¹ Reglerna finns i kap. 14 §§ 31-35 ABL (1975:1385) men upphävs genom lag SFS 2005:552 per den 2006-01-01 och ersätts med Aktiebolagslag (2005:551). Här finns motsvarande bestämmelse i kapitel 22 § 1.

engagemang i bolaget. Enligt 14 kap. 22 § ABL gäller att om ett moderbolag äger samtliga aktier i ett dotterbolag, kan bolagens styrelser, fatta beslut om att dotterbolaget skall gå upp i moderbolaget.¹⁶² Historiskt har möjligheten till fusioner spelat en stor roll för företagens utveckling.

3.6.2 Översiktligt om det skatterättsliga regelverket inom universalfusion/fissionsförfarandet

Fusion eller fission med skatterättslig verkan fordrar att reglerna i 37 kap. 11-15 §§ IL är uppfyllda. Detta går att sluta sig till i kap. 37 § 4 och § 6 IL. Reglerna går i korthet ut på att det måste råda samstämmighet mellan skattskyldigheten för de inblandade företagen och att en kontinuitet anses vara för handen vad det gäller det övertagande företagets skattskyldighet, 37 kap. 11-12 §§ IL.¹⁶³ 37 kap. 13 § IL reglerar hur fusions- respektive fissionsvederlag till minoritetsägare skall hanteras, tidigare skulle man betala ut vederlag till minoritetsägare men nu är regeln fakultativ i så måtto att man inte måste betala ut vederlag, men om man gör det är det endast till dessa ägare.¹⁶⁴ Vidare i 37 kap. 14 § IL regleras att den överlåtna näringsverksamhetens beskattningsår inte får överstiga 18 månader.¹⁶⁵ Syftet är att de fusionerade/fissionerade bolagens resultat skall beskattas vid samma taxering. Slutligen reglerar 37 kap. 15 § IL specialförhållanden som gäller fusioner eller fissioner mellan privatbostadsföretag.¹⁶⁶ Den skatterättsliga verkan är dessutom ett obligatorium¹⁶⁷ när dessa kriterier är uppfyllda.¹⁶⁸ Regleringen innebär att vid en kvalificerad fusion/fission så övertar det övertagande företaget det överlåtande företagets skattemässiga situation.¹⁶⁹ Dessa regler är uppbyggda på samma sätt som de i kapitel 35 och 36 i Inkomstskattelagen förekommande reglerna och begränsar möjligheten till uppskjutet skatteuttag till att endast svenskt företag, skattskyldigt i Sverige, eller utländskt företag med fast driftställe i Sverige som därmed är skattskyldigt för sin näringsverksamhet här, kan bli föremål för denna fördelstiftning.

¹⁶² (1975:1385) I den nya ABL (2005:551) återfinnes reglerna i kapitel 23. Vikigt att notera här är att vid fusion genom absorption av helägt dotterbolag gäller 28- 35 §§ i stället för 6-27 §§.

¹⁶³ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, en kommentar, s. 968.

¹⁶⁴ Prop. 1999/2000:2 del 2 sid. 435.

¹⁶⁵ Se vidare kommentaren till kap. 37 § 19 IL, Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, en kommentar, s. 972.

¹⁶⁶ A.a. s. 966-967 angående kommentaren till 37 kap. 9 § IL.

¹⁶⁷ Man kan jämföra med de fakultativa kontinuitetsreglerna i 38:e kapitlet Inkomstskattelagen.

¹⁶⁸ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, en kommentar, s. 962.

¹⁶⁹ A.a. s. 962.

3.6.3 Kommande reglering

Den enligt EG-rätten diskriminerande regleringen att endast näringsverksamhet som genom ett fast driftställe beskattas i Sverige kan komma i fråga för fusioner/fissioner när det finns ett kvalificerat ägande är, tycker vi, lika graverande för den svenska lagstiftningen som den tidigare belysta problematiken angående öppna koncernbidrag och kommissionärsförhållande. Vidare har vi en skildring om EG: s fusionsdirektiv och SOU 2005:19 längre fram i studien och vi vill betona att kapitel 37 i Inkomstskattelagen inte på något sätt har fått en heltäckande belysning vilket inte heller varit vår intention med uppsatsen.

I utredningen lämnas förslag till en anpassning av den svenska skattelagstiftningen till fusionsdirektivet.¹⁷⁰ Bland annat föreslås ett nytt avsnitt i Inkomstskattelagen, kapitel 38 a. Detta är tänkt att behandla beskattning vid partiella fissioner. Förslaget skall träda i kraft i vissa delar redan 1 januari 2006 och till merparten den 1 januari 2007. Till detta återkommer vi i kapitel fyra.

¹⁷⁰ SOU 2005:19.

4 EG-rätten

Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen har inneburit, och kommer även fortsättningsvis att innebära, stora konsekvenser för vår nationella beskattningsrätt. Det sker och väntar ett ofantligt arbete för att samordna de olika beskattningssystemen inom unionen, och frågan finns också om en gemensam skattereglering för alla medlemsstater. Kapitlet är deskriptivt och kommer att förklara EU och adekvat EG-rätt.

4.1 Europeiska Unionens struktur och EG-rätten

EG-rätten har haft en enorm betydelse för svensk skattelagstiftning sedan vi blev medlemmar i EU den första januari 1995. Regleringen inom skatterätten har påverkats på många sätt sedan inträdet. Medlemskapet innebär att landets lagstiftning skall stämma överrens med EG-rätten, och koordineringen fortgår ständigt. Beskattningsmakten innehas fortfarande av medlemsstaterna, men genom medlemskapet är medlemsstaterna skyldiga att följa fördraget då de interna skattebestämmelserna formas. En av de stora frågorna vad gäller EG-rätten rör möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning.¹⁷¹ Rapporten om företagsbeskattning, som är från 2001, innehåller förslag på harmoniseringsåtgärder inom beskattningen.¹⁷² Men den befinner sig på utredningsstadiet och kommer inte behandlas mer ingående i denna studie.

Den Europeiska Unionen är uppbyggd på tre samarbetsområden, även kallade pelare, där den första består av Europeiska gemenskapen (EG) som är grundläggande inom EU, samt två specialgemenskaper, Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG) och Euratom, den andra pelaren består av Europeiska Unionens gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik (GUSP) och slutligen den tredje som består av polisiärt- och straffrättsligt samarbete. Den första pelaren är av överstatlig karaktär, med det menas att bestämmelserna står över nationell lag och likaledes är bindande för medlemsstaterna.¹⁷³ Det betyder att Sverige till viss del avstått suveräniteten, beslutanderätten, till förmån för gemenskapen, och i de fall den nationella lagstiftningen strider mot EG-rätten skall företräde lämnas till förmån för denna. Enligt ett rättsfall har det fastslagits att EG-rätten har företräde framför nationell rätt.¹⁷⁴ Vidare har Sverige generellt en ovillkorlig skyldighet att anpassa den svenska lagstiftningen till EG-rätten inom ramarna för EG-rättsens jurisdiktion, och det är endast EG-rätten som kan begränsa denna skyldighet,¹⁷⁵ genom så kallad ”kompetenz-kompetenz”.¹⁷⁶ Detta innebär att när överordnad

¹⁷¹ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 107.

¹⁷² A.a. s. 211.

¹⁷³ Bernitz och Kjellgren, Europarättens grunder, s. 27.

¹⁷⁴ Mål nr 6/64 – Costa/ENEL.

¹⁷⁵ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 44.

¹⁷⁶ Craig and de Búrca, EU law - text, cases and materials, s. 284.

auktoritet inte finns anges ramarna för verksamheten även av dess egen begränsning. Den nationella lagstiftningen skall alltid tolkas så den stämmer överens med EG-rätten, det kallas EG-konform tolkning,¹⁷⁷ vilket gäller inom alla rättsområden, således även skatterätten.¹⁷⁸

EG-rätten består dels av primär rätt,¹⁷⁹ som i huvudsak består av de grundläggande fördragen unionsfördraget¹⁸⁰ och EG-fördraget,¹⁸¹ och dels av sekundär rätt¹⁸² som inbegriper förordningar och direktiv. En EG-rättslig bestämmelse kan ha direkt effekt, som innebär att de är direkt gällande för nationella myndigheter och domstolar. En bestämmelse har direkt effekt när den är klar och precis, så den är lätt att tolka och tillämpa, samt ovillkorlig, det vill säga inte vara beroende av att implementeras.¹⁸³

4.1.1 Den inre marknaden

Som nämntes är den Europeiska gemenskapen, som grundar sig på Romfördraget från 1957, den mest centrala. Dess grundläggande syften är att ha en fungerande gemensam marknad baserat på en tullunion, det framgår av Europeiska gemenskapens fördrag, EGF.¹⁸⁴ Den gemensamma marknaden har sedermera utvecklats till den inre marknaden och kan definieras som ett område utan inre gränser med fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital i enlighet med fördragets bestämmelser.¹⁸⁵ Det är dessa man kallar för de fyra friheterna.

4.1.2 Fri etablering

Den fria rörligheten innefattar även rätten till fri etablering,¹⁸⁶ vilket förbjuder en stat att inskränka på rätten för en medborgare i en medlemsstat att etablera sig i en annan medlemsstats territorium.¹⁸⁷ Förbudet omfattar även bolag¹⁸⁸ och förbud mot inskränkningar till rättigheten att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.¹⁸⁹ Bolagsbegreppet innefattar bolag som bildats enligt medlemsstatens lagstiftning

¹⁷⁷ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 67.

¹⁷⁸ A. a. s. 72.

¹⁷⁹ Den primära rätten utgörs främst av de grundläggande fördragen och protokoll och förklaringar som är knutna till dessa, samt anslutningsfördragen.

¹⁸⁰ Fördraget om Europeiska unionen (EUF) som innehåller gemensamma och grundläggande regler för hela unionen.

¹⁸¹ Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EGF) eller Rom-fördraget som reglerar verksamheten inom EG, och inbegriper även valutaunionen och institutionerna.

¹⁸² Den sekundära rätten omfattar den lagstiftning och rättsbildning i övrigt som härleds ur den kompetens som EG-fördraget givit institutionerna, i första hand rådet.

¹⁸³ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 56.

¹⁸⁴ Artikel 2 EGF.

¹⁸⁵ Artiklarna 2 och 14 EGF.

¹⁸⁶ Artikel 43 EGF.

¹⁸⁷ Artikel 43 EGF 1 pkt.

¹⁸⁸ Artikel 48 EGF.

¹⁸⁹ Artikel 43 EGF 2 pkt.

och som har sitt säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom EG.¹⁹⁰ Men det finns ingen enhetligt bestämmelse eller praxis i EG-rätten som klargör var ett bolag skatterättsligt kan antas vara hemmahörande, det skall avgöras enligt den nationella rätten.¹⁹¹ Att enlighet saknas medför problem och diskuteras i kapitel sju. Huvudsyftet med principen är att säkerställa nationell behandling i den enskilda medlemsstaten men även ett förbud att genom restriktioner hindra eller försvåra för statens egna medborgare eller bolag att etablera sig i en annan EU-stat

4.1.2.1 Mål C-270/83 *Avoir Fiscal* (1986)

I målet slog EG-domstolen fast att alla skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget. Detta var det första målet där en nationell skatteregel underkändes genom tillämpning av nuvarande artikel 43, om etableringsfriheten. Målet handlade om de franska bolagsskatterna, där en del av bolagsskatten, den som används för utdelningar, helt eller delvis var avdragsgill mot den skatt som erlades av aktieägarna för deras innehav. Möjligheten gavs emellertid endast till de franska bolagen, medan utländska bolag som hade fast driftställe i Frankrike beskattades för all inkomst som härrörde från de franska driftställena utan möjlighet till denna skattereduktion för skatt som betalats in i Frankrike. Dessa regler ansågs diskriminerande mot utländska företag i Frankrike, och EG-domstolen menade att dessa utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten eftersom de hindrade utländska bolag från att etablera sig på den franska marknaden genom att de beskattades hårdare än de franska bolagen, trots att de bedrev samma typ av verksamhet. Målet markerar att staterna har kvar sin suveränitet när det gäller den direkta beskattningen, men den får inte strida mot gemenskapsrätten och heller inte utgöra ett hinder mot de grundläggande friheterna.

4.1.3 Förbud mot diskriminering

Enligt fördraget är diskriminering¹⁹² på grund av nationalitet förbjudet.¹⁹³ Nationella skatteregler som rör direkt beskattning får inte vara diskriminerande eller på något annat sätt försvåra de rättigheter som finns i EG-fördraget. Det innebär att skattesatserna inte får gynna eller missgynna då det rör sig om olika nationaliteter inom den inre marknaden. Förbudet mot att diskriminera kallas likabehandlingsprincipen eller non-diskrimineringsprincipen.

Skattelagstiftningsmakten innehas av medlemsstaterna, men lagarna skall stiftas i överensstämmelse med EG-rätten. Det finns dock undantagsfall där viss diskriminering kan tillåtas. En öppet diskriminerande skatteregel kan rättfärdigas

¹⁹⁰ Artikel 48 EGF.

¹⁹¹ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 197.

¹⁹² Diskriminering kan beskrivas som olika behandling av lika fall (direkt diskriminering) eller som att olika fall behandlas lika (indirekt diskriminering). Källa: o.lst.se

¹⁹³ Artikel 12 EGF.

om den grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.¹⁹⁴ Men det gäller att vara försiktig, för det förutsätts att det inte finns några andra gemenskapsrättsliga regler inom området.

När det gäller dold diskriminering skall praxis från EG: s domstol tillämpas. Det har utvecklats ett speciellt test, Rule of Reason, som på svenska kan översättas till förnuftsdoctrinen.¹⁹⁵ Genom detta test kan man fastställa om en restriktion eller diskriminering kan rättfärdigas, trots att den inte är öppen så att den faller inom artikel 46. Rule of Reason används helt enkelt för att ta reda på om det finns särskild grund för den dolda diskrimineringen. Kraven är att regeln skall syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, vara ägnad att eftersträva det uppställda syftet samt vara proportionell till detta. EG-domstolen har dock hittills varit ganska återhållsam när det gäller att tillåta ett sådant rättfärdigande.¹⁹⁶ Att bevara den egna skattebasen anses förmodligen inte motivera ett rättfärdigande av diskriminering.¹⁹⁷

Det finns dock ett mål, Bachmann-målet,¹⁹⁸ där EG-domstolen valde att värna om kongruensen inom ett nationellt skattesystem och alltså godkände ett rättfärdigande av hindrande regler.¹⁹⁹ Målet handlar om en person som är bofast i en medlemsstat där han inbetalt försäkringspremier, men som uppbär inkomst från en annan stat och där nekas avdrag för den gjorda inbetalningen av premierna i hemviststaten. Den belgiska lagstiftningen stöder nekandet på att det är en förutsättning för att kunna behålla sambandet mellan avdrag och beskattning och vidare för att kunna upprätthålla en effektiv skattekontroll. Beslutet överklagades av Bachmann och domstolen begärde ett förhandsavgörande från EG-domstolen där frågan var om de nationella reglerna var förenliga med de EG-rättsliga.

Domstolen ansåg att bristande harmonisering föreligger, men det kan inte anses utgöra ett skäl för att tillämpa artikeln om fri rörlighet för arbetstagare.²⁰⁰ EG-domstolen hänvisar till handräckningsdirektivet, för att på så vis kontrollera huruvida betalningar gjorts i en annan medlemsstat.²⁰¹ Detta skall göras när sådana betalningar bör beaktas för att möjliggöra en korrekt beskattning, det vill säga att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Men domstolen menar även att direktivet inte medför någon skyldighet att samarbeta såvida det inte enligt den nationella lagstiftningen gör det tillåtet för den berörda myndigheten att samla den informationen i eget syfte. Inte heller detta utgör något skäl till att försäkringspremierna inte skulle vara avdragsgilla. För att kompensera förlusten av de skatteintäkter detta medför, krävs att medlemsstaterna kan uppbära skatten

¹⁹⁴ Artikel 46 EGF.

¹⁹⁵ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 233.

¹⁹⁶ Tjernberg, Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel, Skattenytt 2003.

¹⁹⁷ A.a. s. 3.

¹⁹⁸ Mål C-204/90, Hanns-Martin Bachmann mot belgiska staten.

¹⁹⁹ Fullständig överensstämmelse i storlek och form eller liknande väsentliga egenskaper.

²⁰⁰ Dåvarande artikel 48, nuvarande artikel 39 EGF.

²⁰¹ Rådets direktiv 77/799/EEG.

på beloppen som försäkringsgivarna utbetalar. Även om det kan anses svårt för en stat att få kännedom om sådana utbetalningar, är det inte uteslutet att skäl kan åberopas som hänförs till allmän ordning och på så sätt rättfärdiga att bestämmelserna kan anses nödvändiga för att säkerställa sambandet i aktuell lagstiftning.

EG-domstolen framhåller att bestämmelserna utgör en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster, eftersom sådana bestämmelser som kräver att försäkringstagaren skall vara etablerad i en och samma stat för att ha rätt till vissa avdrag medför en avskräckning för de försäkrade att vända sig till en försäkringsgivare i en annan stat. Därmed utgör det ett hinder mot etableringsprincipen, men en restriktion mot etablering kan dock rättfärdigas om det krävs för att uppnå de mål som med hänsyn till allmänhetens intresse eftersträvas.

4.1.4 Skadlig skattekonkurrens

I likhet med OECD, som presenterades i 2.4, har även EU påbörjat ett arbete för att motverka skadlig skattekonkurrens.²⁰² Den 1 december 1997²⁰³ antog rådet en resolution med åtgärder som syftade till att begränsa skadlig skattekonkurrens mellan medlemsstaterna.²⁰⁴ Enligt resolutionen skall inte staten erbjuda utländska bolag bättre skattevillkor än de inhemska och på så sätt locka till sig investeringar och jobb. Koden är verksam och det pågår en gemensamt övervakad avveckling av ”skadliga arrangemang”.²⁰⁵ Detta förväntades leda till en bättre skattesamordning inom unionen, och syftar till att motverka skatteregler som i speciella situationer skulle föranleda väsentligt lägre beskattning än vad som gäller i allmänhet i medlemsstaten.²⁰⁶ Idag uppmuntras det till ett närmare samarbete för att uppnå samma mål. Antagandet av resolutionen banade dock väg för sparanddirektivet²⁰⁷ samt ränte- och royaltydirektivet²⁰⁸ som antogs år 2003, efter åtskilliga år av förhandlingar.

4.1.6 Bolagsskatterna och EU

Det finns ingen enhetlig skattelagstiftning inom EU. Det beror på att länderna själva kunnat bestämma sin lagstiftning när det gäller skatter och det har inte gått att nå någon enhällighet för att gemensamt kunna fastställa en skattenivå. Medlemsländerna har reagerat sedan skillnaderna i bolagsskatterna har ökat i och med många lågskatteländers inträde i unionen vilket anses utgöra ett påtagligt

²⁰² Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 108.

²⁰³ europa.eu.int

²⁰⁴ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 31.

²⁰⁵ Hallgren, Låga skatter skrämmar EU till handling, Svenska dagbladet 10 september 2004.

²⁰⁶ Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 20f.

²⁰⁷ 2003/48/EG.

²⁰⁸ 2003/49/EG.

konkurrensproblem gentemot de andra medlemsländerna.²⁰⁹ Samtidigt har EU-kommissionen indikerat att de olika skattenivåer som nu finns inom EU är ett allvarligt hot mot en fungerande inre marknad.²¹⁰ Det har nu gått elva år sedan EU stolt förklarade den inre marknaden som öppnad och EU-kommissionären Frits Bolkestein²¹¹ anser det vara oacceptabelt att det fortfarande finns en mängd skattemässiga gränshinder inom unionen. Vi finner alltmör att bristen på enhetliga regler inom EU medför stora problem och orättvisa konkurrensvillkor. Denna diskussion har vi utvecklat i kapitel sju i denna studie.

4.1.6.1 Konsoliderad skattebas

På senare tid har diskussionerna om en gemensam skattelagstiftning varit många. Det har åstadkommit antagande av direktiv som riktas mot en harmonisering av skattebaserna, men det kan enligt kommissionen komma att på längre sikt behövas en övergripande lösning på detta problem.²¹² Därför har det långsiktiga arbetet inriktats på att finna en konsoliderad skattebas för företag som bedriver verksamhet i flera medlemsstater. För närvarande diskuteras en så kallad *Home State Taxation* eller hemstatsbeskattning för företag som är mindre eller mellanstora medan de större företagen skall beskattas enligt en konsoliderad, gemensam bolagsskattebas.²¹³ Men detta är under utredning, och eftersom det tog över 20 år för fusionsdirektivets antagning, återstår det att se om och när det blir något reglerat inom detta område. Vi tar upp vår syn på denna problematik i den skatterättsliga utblicken i kapitel sju.

4.1.7 EG-domstolen och generaladvokaterna

EG har en domstol, Europeiska gemenskapernas domstol, EGD, vilken inrättades 1952. Domstolen består av domare från varje medlemsstat, så att kunskap om alla nationella rättssystem inom EU skall finnas representerade. Domstolen kan även sammanträda som en stor avdelning med endast 13 domare på grund av effektivitetsskäl eftersom det numera är 25 medlemsstater. Den har behörighet att tolka och tillämpa EU-fördraget, och skall se till att EG-lagstiftningen tolkas och tillämpas lika i alla medlemsstater. Lagen skall alltid gälla lika för alla i lika situationer.²¹⁴ De har även som uppgift att avgöra huruvida medlemsstaterna uppfyller sina skyldigheter i enlighet med EGF.²¹⁵ Om en medlemsstat vid en

²⁰⁹ Hallgren, Låga skatter skrämmer EU till handling, Svenska dagbladet 10 september 2004.

²¹⁰ Enligt artikeln med Frits Bolkestein i Öhrlings Pricewaterhouse Coopers Agenda Nr 1 mars 2004.

²¹¹ Frits Bolkestein är ansvarig för den inre marknaden och arbetet med FSAB (Financial Services Action Plan) och anser att en finansiell integrering är en avgörande faktor för en europeisk ekonomisk reform. (Öhrlings Pricewaterhouse Coopers Agenda Nr 1 mars 2004).

²¹² Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 32.

²¹³ A.a. s. 32.

²¹⁴ europa.eu.int

²¹⁵ Artikel 226 och 227 EGF.

domstolstvist vill veta hur EG-domstolen skulle tolka den nationella lagstiftningen i förhållande till EGF vid en tvist kan de ansöka om ett förhandsavgörande.²¹⁶ Ett sådant förhandsavgörande behöver enligt ett rättsfall²¹⁷ inte göras om rättsläget kan anses så klart att misstolkning inte kan göras, och inte heller om det gäller ett interimistiskt beslut som kan prövas igen.²¹⁸ Man kan dra slutsatsen att i övriga fall skall ett förhandsbesked begäras.

Medlemsländerna, och därmed även Sverige, är skyldigt att anpassa sin lag så den stämmer överrens med de domar från EG-domstolen som berör deras lagområden. Men det efterföljs inte alltid och det händer att de nationella domstolarna dömer i mål som tangerar EG-rätten utan att begära ett förhandsavgörande, trots att rättsläget inte framstår så klart att förhandsbesked inte skulle behöva inhämtas.²¹⁹ Domar som inte följer EG-rätten eller som har stöd av ett förhandsbesked saknar prejudikatvärde.²²⁰ Många tolkningar har dock inte prövats i nationell domstol och enligt efterforskningar saknas exempelvis praxis i samtliga medlemsstaters högsta instanser angående tolkning av fusionsdirektivet.²²¹ EG-domstolen påverkar skatterätten genom tillämpning av fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke diskriminering, trots att lagstiftningsmakten för direkta skatter fortfarande innehas av medlemsländerna. EG-domstolens praxis spelar därför en betydande roll vid medlemsstaternas lagstiftningsprocesser främst när det gäller den indirekta beskattningen.²²² Avgörandena i EG-domstolen är egentligen endast bindande för den nationella domstol som begärt förhandsbesked på en tolkningsfråga, men eftersom domarna i regel följs av andra domstolar blir utslagen i princip prejudicerande.

Enligt en departementspromemoria har det klargjorts att EG-domstolens domar skall tas i beaktande vid utvecklingen inom unionen när det rör den direkta beskattningen.²²³ Men det är ännu otydligt angående i hur stor utsträckning hänsyn skall tas vid utformningen. EG-domstolen har i ett mål uttalat att beskattningsrätten omfattas av medlemsstaternas nationella behörighet men att enligt fast rättspraxis skall medlemsstaterna ändå beakta EG-rätten vid utövandet av sin behörighet.²²⁴ Det kan innebära att skatteregler som trots att de hindrar den fria rörligheten ändå kan vara acceptabla om de är nödvändiga för att säkerställa en effektiv skattekontroll och för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Domstolen har kompetens, jurisdiktion, att avgöra tvister mellan medlemsstater, EU-institutioner, företag och enskilda.

²¹⁶ Artikel 234 EGF.

²¹⁷ Mål 283/81 CILFIT mot Ministero della Sanità.

²¹⁸ Bernitz och Kjellgren, Europarättens grunder, s.151.

²¹⁹ Bergmann och Källqvist, Miljarder att spara på koncernbidrag till utlandet, Dagens Industri.

²²⁰ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 26.

²²¹ A.a. s. 26.

²²² Bernitz och Kjellgren, Europarättens grunder, s. 31.

²²³ Ds 2 000:28.

²²⁴ mål C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI).

Domstolen biträds av nio stycken generaladvokater som har till uppgift att ge ett förslag till beslut i de fall domstolen behandlar. Detta förslag skall vara motiverade yttranden och skall vara offentliga och opartiska. Ofta följs dessa av samma domslut från domstolen, men det kan lika gärna bli ett annat beslut. Domarna och generaladvokaterna är före detta ledamöter vid medlemsstaternas högsta domstolar och mycket kompetenta jurister, vilkas neutralitet inte kan ifrågasättas. De utses genom överenskommelse mellan medlemsstaternas regeringar. Var och en utses för en mandattid på sex år, som kan förlängas med ytterligare en, eller maximalt två, treårsperioder.²²⁵

4.2 EG-rätten och skatterna

Som vi tidigare nämnt skall Sverige anpassa den svenska lagstiftningen till EG-rätten, endast EG-rätten kan begränsa denna skyldighet. Det innebär att EG-domstolen kan underkänna de nationella ordningarna när de inte överensstämmer med EG-rätten, men däremot kan de inte bestämma över vad som skall gälla istället. Därmed uppkommer en besynnerlig situation, eftersom det möjliggöra för företag att plocka de bästa bitarna ur respektive nationellt regelsystem, vilket kan medföra att de nationella skattereglerna försvagas. Non-diskrimineringsprincipen innebär att man inte får diskriminera på grund av nationalitet, men om man istället tvärt emot behandlar sina medborgare orättvist utan att diskriminera, kan företagen flyttas utomlands där skatterna är mer fördelaktiga, vilket får konsekvensen att det ursprungliga hemlandet förlorar hela skatten.

Före detta finansminister Bosse Ringholm²²⁶ har påtalat problemet med att alla medlemsländers olika utformningar av skattesystemen påverkar varandra.²²⁷ Han menar att medlemsländer med låga skattesatser begränsar politikernas möjligheter att besluta om utvecklingen när det gäller utformningen av skattereglerna och eftersom EG-domstolen saknar politiskt inflytande inom detta område medför det problem. Därför är det svårt för Sverige, i likhet med andra länder, att bibehålla ett konkurrenskraftigt internt skattesystem.

4.2.1 Moder- dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG samt ändringsdirektivet 2003/123/EG

Moder- dotterbolagsdirektivet tillkom för att motverka att utdelning som lämnas mellan närstående företag i olika medlemsstater blir beskattade mer än en gång inom Europeiska unionen. Under 2003 lade Europeiska kommissionen fram ett förslag om ändring av detta direktiv som antogs, detta för att ytterligare förbättra möjligheterna att undvika dubbelbeskattning av mottagen utdelning inom en

²²⁵ europa.eu.int

²²⁶ För närvarande är han vice statsminister.

²²⁷ Bosse Ringholm, Finansminister, Uppsala universitets EU-nätverks seminarium, Bergendals kursgård, Sollentuna 18 oktober 2004. (regeringen.se).

koncern.²²⁸ Ändringarna tillämpas sedan 1 januari 2005 och innefattar ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag som är hemmahörande i olika medlemsstater.²²⁹ Ändringarna har genomförts i svensk lagstiftning.²³⁰

Utdelning mellan moder- och dotterbolag skall inte beskattas,²³¹ moderbolagets hemstat skall antingen avstå från att beskatta eller beskatta och medge avräkning för skatten.²³² I direktivets första artikel anges när, vid vilka utdelningar, direktivet skall tillämpas, och i dess 2: a punkt anges att direktivet inte skall hindra andra regler vars avsikt är att förebygga ”bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk.” I artikel 2 definieras bolag, det vill säga vilka associationsformer som omfattas av direktivet, med hänvisning till bilagan,²³³ samt definition av fast driftställe. Artikel 3 innehåller andelskravet för moder- dotterbolags konstellation. För närvarande²³⁴ gäller att innehavet av andelar motsvarar minst 20 procent, från och med den 1 januari 2006 gäller minst 15 procent, och från 1 januari 2009 skall innehavet motsvara minst 10 procent.²³⁵ Enligt direktivet finns inget hinder mot att medlemsstaten tillämpat nationella regler vars syfte är ”att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning, i synnerhet bestämmelser som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning.”²³⁶

Moder- dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet, som vi återkommer till, antogs 1990 av rådet. Det hade då gått mer än 20 år sedan de ursprungliga förslagen hade presenterats, vilket påvisar att skatteharmoniseringen kan ta lång tid.²³⁷ Syftet med detta direktiv är att utdelning från ett dotterbolag som är beläget i en annan medlemsstat skall behandlas på samma sätt som utdelning från bolag i en och samma medlemsstat. Kedjebeskattnings skall undanröjas vid utdelningar från dotterbolag till ett moderbolag som är beläget i ett annat land, det betyder att beskattning inte skall ske i mer än två led.²³⁸ Denna åtgärd regleras vanligtvis

²²⁸ Rådets direktiv 2003/123/EG om ändring i rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

²²⁹ Skattenyheter nr 1/05 den 14 januari 2005.

²³⁰ Prop. 2004/05:27 och skatteutskottet tillstyrkte regeringens förslag i propositionen utan ändringar.

²³¹ Artikel 5.

²³² Artikel 4.

²³³ De svenska associationsrättsliga former som omfattas av direktivet är:

n) Bolag som enligt svensk rättsordning kallas ”aktiebolag”, ”försäkringsaktiebolag”, ”ekonomiska föreningar”, ”sparbanker” eller ”ömsesidiga försäkringsbolag”.

p) Bolag som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande samt kooperativa föreningar som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande.

²³⁴ Hösten 2005.

²³⁵ Artikel 3 a sista meningen.

²³⁶ Artikel 7 punkten 2.

²³⁷ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 30.

²³⁸ Ståhl och P. Östermann, EG-skatterätt, s. 204.

även i dubbelbeskattningsavtalen, vilket medfört att direktivets betydelse har ifrågasatts, men det fyller sitt syfte i de fall dubbelbeskattningsavtalen inte omfattar problemet. Direktivet berör både när det är fråga om beskattning av utdelningar inom moderbolaget och om skyldigheten för staten där dotterbolaget har hemvist att undanta dess lämnade utdelningar från källskatt. Direktivet har implementerats i den svenska inkomstskattelagen,²³⁹ men saknar tillämplighet om de båda bolagen befinner sig i samma land eller om något av bolagen har hemvist i ett land som står utanför EU.

4.2.2 Europabolag

Förordningen om europabolag trädde i kraft år 2004,²⁴⁰ ett europabolag skall vara en europeisk associationsform för gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform.²⁴¹ Ett europabolag måste vara en juridisk person. Eftersom bolagsformen styrs av gemensamma regler inom EU, är reglerna verksamma på lika sätt för alla europabolag vilket medför att bolagen inte behöver anpassa sig efter olika nationella regelsystem, och innebär mer likartade förutsättningar konkurrensmässigt. Säte och huvudkontor skall vara belägna i en och samma medlemsstat inom EU, men sätet skall kunna flyttas till en annan medlemsstat utan att bolaget behöver avvecklas och återbildas. Aktiekapitalet skall uppgå till minst 120 000 euro och aktieägarna är endast ekonomiskt ansvariga för sin del av aktiekapitalet. I övrigt tillämpas nationella regler om aktiekapital och aktier på denna bolagsform.²⁴² Ett europabolag beskattas alltså som aktiebolag i sitt respektive land och enligt svensk rätt stöds detta av 2 kap. 4 § IL. Det är krav på att bolagsnamnet skall innehålla förkortningen SE, som står för Societas Europaea, vilket är ett kännetecken för bolagsformen.²⁴³ Ett europabolag kan uppstå när bolag från olika medlemsländer bildar ett bolag genom en gränsöverskridande fusion, eller när minst två nationella bolag bildar ett gemensamt holdingbolag²⁴⁴ genom att byta andelarna i sina nationella bolag mot andelar i det nya europabolaget, det kan också uppkomma genom att två nationella bolag bildar ett dotterbolag som då blir ett europabolag, eller slutligen genom en nybildning gjord av en koncern.²⁴⁵

²³⁹ Återfinns i 24 kap. 22 § IL, i 1 § Lagen om avräkning av utländsk skatt samt i 4 § Kupongskattelagen.

²⁴⁰ Rådets förordning nr 1435/2003.

²⁴¹ Skattenytt nr 12/04 den 5 maj 2004.

²⁴² Skattenytt nr 12/04 den 5 maj 2004.

²⁴³ eu-upplysningen.se

²⁴⁴ Ett holdingbolag, en typ av förvaltningsföretag vars verksamhet huvudsakligen består i att äga andra företag och att i dessa utöva ett aktivt ägande

²⁴⁵ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 192f.

4.2.3 Fusionsdirektivet 90/434/EEG och ändringsdirektivet 2005/19/EG

Syftet²⁴⁶ med fusionsdirektivet är enligt dess preambel att transaktioner som berör bolag i olika medlemsstater inte skall behandlas sämre skattemässigt än om transaktionen berör bolag i en medlemsstat.²⁴⁷ Det skall underlätta gränsöverskridande omstruktureringar, och omfattar fyra förfaranden som ska kunna genomföras utan att det leder till några omedelbara skattekonsekvenser förutsatt att tillgångarna förblir knutna till det fasta driftstället. De fyra förfarandena är fusioner, fissioner, andelsbyte²⁴⁸ och verksamhetsavyttringar.²⁴⁹ Med andelsbyten menas att andelsägarna i det förvärvade bolaget erhåller andelar i det förvärvade bolaget som vederlag och det innebär att det förvärvade bolaget blir dotterbolag till det förvärvande.²⁵⁰ Fusionsdirektivet antogs, som tidigare nämnts, 1990 av rådet, och 2005 antogs ett direktiv om ändring i fusionsdirektivet.²⁵¹ Direktivet innehöll innan ändringen fyra typer av förfaranden, nämligen fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyta av aktier eller andelar. Ändringen betyder i stort att en ny transaktionsform, partiell fission, innefattas,²⁵² samt reglering när det gäller flyttning av det registrerade sätet för europabolag och europeiska kooperativa föreningar.²⁵³

Rättsföljden av de fyra uppräknade förfarandena är att beskattningen av överförda, dolda reserver uppskjuts tills dessa lämnar koncernen. Om det överlåtande bolaget vid en fusion, fission, partiell fission eller en verksamhetsavyttring har ett fast driftställe i en annan medlemsstat än den där bolaget är hemmahörande får det överlåtande bolagets medlemsstat beskatta transaktionen på vanligt sätt men på villkor att en fiktiv avräkning, det vill säga en avräkning som inte är verklig men som tänks vara det, medges. Om transaktionen berör en stat som inte är medlem i EU regleras transaktionen inte alls av artiklarna i fusionsdirektivet.²⁵⁴ Undantaget är när det gäller transaktionstypen andelsbyten, då det inte har någon betydelse var de fasta driftställena är belägna eftersom det då är andelarna som avyttras och inte inkråmet. Utöver detta byter inte bolaget nationalitet som det gör när det gäller flyttning av registrerat säte. När det gäller

²⁴⁶ Ur direktivet: ”Syftet med direktiv 90/434/EEG är att beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst som härrör från omstruktureringar av företag skall skjutas upp och att medlemsstaternas beskattningsrätt skall bevaras. -- Ett av syftena med direktiv 90/434/EEG är att undanröja hinder för den inre marknadens funktion, t. ex. dubbelbeskattning. I den mån detta inte uppnås fullt ut genom bestämmelserna i det direktivet, bör medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att nå detta syfte.”

²⁴⁷ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 247.

²⁴⁸ Utbyte av aktier eller andelar.

²⁴⁹ Överföring av tillgångar.

²⁵⁰ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 167.

²⁵¹ Rådets direktiv 2005/19/EG om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater

²⁵² Dahlberg, Internationell beskattning, s.277.

²⁵³ Skattenyheter från skatteverket nr 8, 2005.

²⁵⁴ Artiklarna 4-6 och 9-10.

en verksamhetsavyttring förändras inte delägarnas andelar och därför anses det inte nödvändigt att reglera delägarnas situation.

Fusionsdirektivet är ett så kallat minimidirektiv, vilket innebär att inget hindrar en medlemsstat att även i situationer som inte täcks in av fusionsdirektivet medge skattefrihet.²⁵⁵ Å andra sidan medför det en frihet för medlemsstaten att, när transaktionen inte omfattas, beskatta hur den vill,²⁵⁶ vilket kan tänkas skulle kunna strida mot etableringsfriheten om det medför en sämre behandling.²⁵⁷ Om direktivet kan tolkas på flera sätt skall företräde ges till det alternativ som bäst stämmer med direktivets syfte, en konform tolkning.²⁵⁸ Det kan hända att en ombildningssituation faller in under flera av de i direktivet uppräknade förfarandena, då borde dessa kunna behandlas i enlighet med de svenska reglerna om verksamhetsavyttringar.²⁵⁹ Var bolaget skatterättsligt skall anses hemmahörande framgår inte med klarhet i direktivet, utan hänvisning görs²⁶⁰ till nationell rätt, vilket kan medföra problem eftersom medlemsstaterna uppställer olika krav om detta.²⁶¹ Problematiken belyses i kapitel sju.

Fusionsdirektivet är indelat i sju avdelningar, men ursprungligen bestod det av endast fem dito. Den första avdelningen²⁶² består av allmänna bestämmelser med tillämpningsområde och definitioner. Den andra²⁶³ innehåller bestämmelser om fusioner, fissioner, partiella fissioner samt andelsbyten, och det kommer att behandlas närmare nedan. De första artiklarna²⁶⁴ i denna avdelning berör de bolag som är inblandade i själva transaktionerna, medan de senare²⁶⁵ i stort sett bara berör delägarna i dessa bolag. Den tredje avdelningen²⁶⁶ innehåller bestämmelser som avser verksamhetsavyttringar²⁶⁷ medan den fjärde angår det överlåtande bolaget vid en fusion, fission, partiell fission eller vid en verksamhetsavyttring om det överlåtande bolaget har ett fast driftställe i en annan medlemsstat än den där bolaget är hemmahörande.²⁶⁸ Med en verksamhetsavyttring menas en inkrämsöverlåtelse där vederlaget består av andelar i det övertagande bolaget.²⁶⁹ Avdelning fem²⁷⁰ behandlar när de överförda tillgångarna omfattar ett fast driftställe som är beläget i en annan stat men som tillhör det överlåtande bolaget, då skall den stat där det överlåtande bolaget hör hemma avstå rätten att beskatta det fasta driftstället. Avdrag för det fasta driftställets förluster som gjorts vid

²⁵⁵ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 19.

²⁵⁶ A.a. s. 56.

²⁵⁷ A.a. s. 195.

²⁵⁸ A.a. s. 10.

²⁵⁹ A.a. s. 176ff.

²⁶⁰ Artikel 3.

²⁶¹ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 197.

²⁶² Artiklarna 1-3.

²⁶³ Artiklarna 4-8.

²⁶⁴ Artiklarna 4-6.

²⁶⁵ Artiklarna 7-8.

²⁶⁶ Artikel 9.

²⁶⁷ Här anges att artiklarna 4-6 skall tillämpas på sådana transaktioner.

²⁶⁸ Artikel 10.

²⁶⁹ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 125.

²⁷⁰ Artikel 10.

beräkning av vinst får dock återföras. Staten kan få beskatta vinster i det fasta driftstället som uppkommer genom fission, fusion, partiell fission eller överföring av tillgångar. Sedan följer de två senare ditkomna avdelningarna; den sjätte som innehåller bestämmelser som berör så kallade transparenta företag.²⁷¹ Med transparenta företag menas företag som om dess associationsform skatterättsligt enligt sitt hemlands lagstiftning skall anses som ett skattesubjekt men enligt en annan medlemsstat, utifrån sin lagstiftning, betraktas samma associationsform annorlunda och därför beskattas istället dess delägare för associationens inkomster. Slutligen finns den sjunde som innehåller bestämmelser angående förflyttning av det registrerade sätet hos ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening.²⁷² I denna avdelning finns en artikel som innehåller bestämmelser som har till syfte att förhindra skatteflykt.²⁷³

En förutsättning för fusionsdirektivet är att tillgångarna i samband med de olika transaktionerna hålls knutna till ett fast driftställe i samma medlemsstat. Om de däremot lämnar det fasta driftstället i en stat till en annan stat, gäller inte undantaget från omedelbar beskattning enligt direktivets krav.²⁷⁴

Genom ändringarna i direktivet omfattas detta, som tidigare nämnts, numera även följande förfaranden: Partiella fissioner och flyttning av det registrerade sätet för europabolag och europeiska kooperativa föreningar. Ändringarna medför att ett flertal nya associationsformer också skall få erhålla de fördelar som fusionsdirektivet ger. Exempel på associationsformer är svenska ekonomiska föreningar och olika utländska associationsformer. Tidigare innefattades för svensk del aktiebolag, försäkringsbolag och bankaktiebolag, nu innefattas även ekonomiska föreningar och sparbanker. Inkomstskattelagens undantag för investmentföretag och privatbostadsföretag verkar vara i överensstämmelse med direktivet,²⁷⁵ trots att det enligt doktrinen borde ha angivits tidigare eftersom det gäller ett undantag.²⁷⁶ Fusioner kan vara en form av uppskjuten beskattning, ”tax deferral”, som vi förklarade i 2.1.3. Det innebär kortfattat att de uppsamlade vinstmedlen inte beskattas förrän de lämnar det bolag de placerats i.

4.2.3.1 SOU 2005:19 beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet

Svenska staten har gjort en utredning om fusionsdirektivet där det lämnats förslag till anpassning av den svenska skattelagstiftningen till utvidgningar och ändringar i ett EG-rättsligt direktiv, det så kallade fusionsdirektivet.²⁷⁷ Förslagen är till huvudsak styrda av innehållet i detta direktiv. Fusionsdirektivet skall medföra att

²⁷¹ Artikel 10 a.

²⁷² Artiklarna 10 b-10 d.

²⁷³ Artikel 11.

²⁷⁴ Allmänt om fusionsdirektivet SOU 2005:19.

²⁷⁵ Se 3.3.4.

²⁷⁶ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 189 samt s. 191.

²⁷⁷ Europeiska unionens officiella tidning L 58/19.

gränsöverskridande omstruktureringar inom EU inte ska hindras eller försvåras av att beskattningen sker med detsamma. Bestämmelserna i fusionsdirektivet och de bestämmelser som utredningen föreslår innebär dock att beskattning skall ske, om än vid en senare tidpunkt.²⁷⁸ Eftersom europabolagen räknas som aktiebolag enligt IL kommer reglerna i samma lag om fusioner, fissioner, verksamhetsavyttringar, framskjuten beskattning vid andelsbyten och uppskov med beskattningen vid andelsbyten bli tillämpliga för europabolagen på samma sätt som för aktiebolagen. Genom förordningen om europabolag har det blivit möjligt att vidta gränsöverskridande fusioner.

De bestämmelser och lagar som följer av direktivet skall träda i kraft senast den 1 januari 2006 i de delar som gäller flyttning av sätet hos ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening. Resterande bestämmelser enligt direktivet skall sättas i kraft senast den 1 januari 2007. Detta följer av direktivet och några ytterligare bestämmelser angående ikraftträdandet har inte ansetts behövas.²⁷⁹

4.3 Partiella fissioner

Partiella fissioner benämns även som ”split-off”, och det finns för närvarande inga associationsrättsliga bestämmelser i svensk rätt om partiell fission.²⁸⁰ I fusionsdirektivet definieras partiell fission i artikel 2.²⁸¹ En partiell fission innebär att ett bolag upplåter en eller flera verksamhetsgrenar utan att upplösas, minst en verksamhetsgren måste finnas kvar. Med verksamhetsgren menas enligt svensk rätt en enhet som kan fungera på egen hand,²⁸² medan direktivet menar att verksamhetsgren är en verksamhet som är oberoende av övrig organisation.²⁸³ Dock borde den EG-konforma tolkningen ha företräde eftersom den skall vara en del av den svenska lagstiftningen.²⁸⁴ Upplåtandet skall ske till ett eller flera befintliga eller nybildade bolag och andelsägarna i det överlåtande bolaget får vederlag i form av andelar i övertagande bolaget och eventuell viss kontantbetalning.²⁸⁵ Den största skillnaden mellan partiell fission och den regelrätta fissionen är att det vid partiell fission kvarstår en verksamhetsgren, medan bolaget upplöses helt i den regelrätta fissionen.

Utredningen har övervägt om uttrycket partiell fission skall ersättas av det enklare begreppet partiell delning, men partiell fission används redan i Inkomstskattelagen, och det finns en risk med det nya föreslagna begreppet att det

²⁷⁸ regeringen.se

²⁷⁹ Skattenyheter från skatteverket nr 8, 2005.

²⁸⁰ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 180.

²⁸¹ Artikel 2 led b a) Fusionsdirektivet 90/434/EEG.

²⁸² Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 127.

²⁸³ A.a. s. 129.

²⁸⁴ A.a. s. 133.

²⁸⁵ A.a. s. 38.

kan komma att förväxlas med det i lagrådsremissen använda ordet delning som har vissa olikheter med den partiella fissionen i fusionsdirektivet.²⁸⁶

Ett förslag föreligger angående att bestämmelserna om beskattning av de involverade företagen införs i ett nytt kapitel, 38 a, i IL.²⁸⁷ Meningen är då att det överlåtande företaget i den partiella fissionen inte skall beskattas för överlåtelsen av verksamhet till det övertagande företaget, som då övertar det överlåtande företags skattemässiga värden på de överförda tillgångarna. Ersättningen för tillgångarna skall behandlas som om de vore utdelning till andelsägarna men skall inte föranleda beskattning hos mottagaren. Endast den del av ersättningen som är i form av kontanta medel skall tas upp till beskattning. Dessa bestämmelser skall enligt förslag föras in i ny del som 42 kap. 16 b § IL. Det nya förfarandet medför att ett bolags olika verksamheter kommer att kunna delas upp i olika bolag utan att innebära några omedelbara skattekonsekvenser för de inblandade bolagen eller dess delägare.²⁸⁸ Idag beskattas en partiell fission som en regelrätt överlåtelse enligt 22: a kapitlet i IL.

Om villkoren för en partiell fission i fusionsdirektivet är uppfyllda skall inte det överlåtande bolaget beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet på de tillgångar som överförts och deras skattemässiga värde. Det innebär att en partiell fission borde behandlas kontinuerligt när det är fråga om fusion, fission och verksamhetsavyttring. Förutom denna hantering skall inte delägaren i det överlåtande bolaget beskattas för att denne tilldelas andelar i det övertagande bolaget.²⁸⁹ Det gäller förutsatt att delägaren inte värderar de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande bolaget högre ihopräknat värde än det skattemässiga värde som andelarna i det överlåtande bolaget hade omedelbart före den partiella fissionen.²⁹⁰ Vinst som uppkommer vid en senare överlåtelse av de mottagna andelarna kan beskattas på samma sätt som en överlåtelse av andelarna i det överlåtande bolaget skall beskattas.²⁹¹ Vidare finns i fusionsdirektivet inget hinder mot att beskatta kontant utbetalning,²⁹² även om den kontanta delen är begränsad.²⁹³

Reglerna om partiell fission skall vara implementerade i medlemsstaterna senast den 1 januari 2007 enligt ändringsdirektivet.²⁹⁴ Som vi tidigare nämnde räknas ett europabolag som aktiebolag enligt IL, därför blir de föreslagna bestämmelserna om partiella fissioner även tillämpliga på europabolag.

²⁸⁶ Se ovan 4.2.3.2 om fusioner och fissioner.

²⁸⁷ SOU 2005:19 Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet.

²⁸⁸ Delbetänkande av 2002 års företagsskatteutredning, regeringen.se

²⁸⁹ Artikel 8 punkt 2 Fusionsdirektivet 90/434/EEG.

²⁹⁰ Artikel 8 punkt 5 Fusionsdirektivet 90/434/EEG.

²⁹¹ Artikel 8 punkt 6 Fusionsdirektivet 90/434/EEG.

²⁹² Artikel 8 punkt 9 Fusionsdirektivet 90/434/EEG.

²⁹³ Ståhl, Fusionsdirektivet, s. 122.

²⁹⁴ A.a. s. 180.

4.3.1 Praxis

Målet Leur-Bloem C-28/95 handlar om en holländsk företagsledare och aktieägare, Leur-Bloem, skaffade sig ett holdingbolag i Nederländerna, till vilket hon överförde aktier genom ett aktieutbyte för att på så sätt resultatutjämna. Det medgavs uppskov med beskattningen i Nederländerna vid fusion genom aktiebyte om bytet gjordes ”för att varaktigt samla verksamheterna i de båda bolagen i samma enhet, i finansiellt och ekonomiskt hänseende”. Detta villkoret finns inte i fusionsdirektivet, men har införts i Nederländerna för att motverka skatteflykt. Leur-Bloems begäran om uppskov avlogs av skattemyndigheten med motiveringen att villkoren för uppskov inte förelåg eftersom de två rörelsedrivande bolagen redan före aktiebytet hade samma aktieägare och företagsledare. Till saken hör att den nationelle lagstiftaren vid införlivandet av direktivets bestämmelser med nationell rätt hade beslutat att rent interna situationer skulle behandlas på samma sätt som de situationer som direktivet omfattar, detta för att inte diskriminera de inhemska medborgarna.

En första grundläggande fråga blev om domstolen var behörig att lämna ett förhandsavgörande då aktiebytet begränsades som nationellt och egentligen inte omfattades av direktivet. EG-domstolen ansåg sig dock behörig att uttala sig i ärendet och anförde inledningsvis att när nationell lagstiftning anpassar rent interna transaktioner till den lösning som har valts i gemenskapsrätten, finns det ett intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från gemenskapsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt för att undvika att det i framtiden förekommer tolkningar som skiljer sig åt. I sak fann domstolen att direktivet inte kunde tolkas så långtgående som Nederländerna gav uttryck för. Vidare uttalade domstolen, i enlighet med proportionalitetsprincipen, att nationella bestämmelser, såsom de holländska, genom vilka vissa transaktioner automatiskt undantas från skattefördelar vare sig det verkligen är fråga om skatteflykt eller inte, går utöver vad som är nödvändigt för att förebygga skatteflykt. Skattemyndigheterna ska i stället företa en bedömning i det enskilda fallet och denna ska kunna underställas domstolsprövning. Vid en tolkning av begreppet ”godtagbara kommersiella skäl” i artikel 11 ansåg domstolen slutligen att detta kräver mer än enbart en skattemässig förmån, såsom horisontell förlustutjämning.

Av detta måls tolkning av fusionsdirektivet på nationella transaktioner kan konstateras att EG-domstolen anser att skatteflyktsfall skall bedömas individuellt och kan underställas domstolsprövning, samt att ”godtagbara kommersiella skäl” avser mer än bara skattefördelar.

5 Den internationella diskussionen om förlustutjämnings

I detta kapitel skall vi redogöra för problematiken angående behandling av gränsöverskridande förluster inom näringsverksamhet så som de beskrivs i International Fiscal Association (IFA): s slutrapport av konferensen i London 1998.²⁹⁵ Läsaren måste dock betänka att, som vi tidigare fäst uppmärksamheten på, skatterätten är extremt dynamisk. Beskrivningen av slutrapportern siktar därför inte in sig på att primärt redogöra för de olika ländernas gällande skattesystem då rapportern faktiskt är cirka åtta år gammal. Vi fokuserar i stället på att redogöra för de olika staternas lösningsmodeller såsom de, de facto, löd när de nationella rapportörerna skildrade deras stater jurisdiktion. Detta hoppas vi skall ge en översikt av principfrågor och principiella lösningar samt samstämmigheten och avsaknad av dito som finns, liksom de för och nackdelar som olika lösningar ger.

Vidare kommer vi att, som en uppföljning, redogöra för slutrapporten vid IFA: s konferens i Wien 2004 angående taxering av företagsgrupper och problematiken kring dels nationell beskattning, dels beskattning av internationella företagsgrupper där transnationella interna transfereringar är ett stort beskattningsproblem.²⁹⁶ Liksom i redogörelsen för rapporten från London 1998 kommer detta avsnitt att koncentreras till att förklara de vanligast förekommande modellerna för beskattning av företagsgrupper samt i förekommande fall konsekvenser av brist på reglering inom skattesystemen när det gäller interna transfereringar.

5.1 Kort om IFA: s konferens i Köpenhamn 1979²⁹⁷

Vid konferensen 1979 stod Danmark som värd, och ett av ämnena var skattebehandling av aktiebolags förluster. Danmark kunde stoltsera med att ha världens mest liberala system vad det gällde hänsynstagande till utländska dotterbolags och fasta driftställens förluster.²⁹⁸

²⁹⁵ Michelsen, General Report at 52nd Congress of the International Fiscal Association, London 1998. Subject 1, Tax treatment of corporate losses. Kluwer Law International, the Hague 1998.

²⁹⁶ Masui, General Report, International Fiscal Association 58: 2004 Vienna Congress, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, cop., Amersfoort 2004.

²⁹⁷ The effect of losses in one country on the income tax treatment in other countries of an enterprise or of associated enterprises engaged in international activities. (Effekterna på förluster i ett land på inkomstskattens hantering i andra stater av ett företag eller företagsgrupp involverad i internationella aktiviteter.) (vår översättning).

²⁹⁸ Svensk Skattetidnings årsbok 1998 s. 865.

Det av kongressen antagna slutdokumentet säger bland annat:

”Problemet är viktigt då restriktioner av lättnader för förluster hindrar ekonomiska relationer mellan länder. Dessa restriktioner resulterar från samspel av tre principer – skattesuveränitet, beskattningsårsreglering och typ av associationsform. Samtliga dessa principer kan komma i konflikt med det reella internationella ekonomiska livet. Vidare utvecklas det konflikter mellan symmetrin av skattebehandling av vinster och förluster gentemot beskattning som grundas på basis av ekonomisk förmåga; - neutralitetsprincipen eller likabehandlingsprincipen står mot varandra; - global beskattning mot territorialprincipen; -kreditbeskattningsmetoden²⁹⁹ mot exemptmetoden³⁰⁰ som ger lättnad för internationell dubbelbeskattning. Dessa konflikter visar på komplexiteten i ämnet...”³⁰¹

5.2 IFA kongressens slutdokument i London 1998 Referat av Aage Michelsens generalrapport³⁰²

5.2.1 Generalrapportens ingress i sammandrag

Michelsen menar att även om gränsöverskridande företagsförluster var uppe till diskussion i IFA:s kongress i Köpenhamn 1979 så kan man i detta sammanhang inte utelämna problematiken då globaliseringen intensifieras vilket kommer att generera en ökning av gränsöverskridande förlusttransfereringar. Vidare förklarar Michelsen att rapporten avgränsar sig till att beskriva förluster som uppkommit genom näringsverksamhet.

Ur ett rent ekonomiskt perspektiv menar Michelsen att bolag skall få ha en obegränsad rätt till att skjuta upp vinstbeskattning eller att kunna göra resultatkorrigeringar bakåt, då skatteneutralitetsprincipen skall vara den bärande tanken genom bolagets hela livslängd. Han menar dock att det är ett forcerat resonemang som stöter på juridisk patrull på grund av skattesystemens dynamik och problemen vid bland annat ägarförändringar.

²⁹⁹ I Sverige gäller att utdelningen kan beskattas i både källstaten och mottagarens hemviststat. Skatt som betalts i källstaten på utdelningar från dotterbolag får dras av eller avräknas från skatten i Sverige.

³⁰⁰ I Sverige gäller att utdelningen beskattas bara i källstaten, Utdelningen beskattas inte i Sverige, i den mån utdelningen enligt svensk lag (IL 20:12-19) skulle ha varit undantagen från beskattning om båda bolagen varit svenska.

³⁰¹ IFA Yearbook 1979 s. 76 (vår översättning).

³⁰² Professor i skatterätt vid Handelshögskolan i Århus, Danmark.

5.2.2 Gränsöverskridande förluster³⁰³

Eftersom de i ovanstående kapitel om Köpenhamnskonferensen diskuterade problemen har blivit än mer aktuella genom den pågående globaliseringen så anser Michelsen att nödvändigheten av fortsatt dokumentation är väsentligt. Vidare har många problem som diskuterades i Köpenhamn inte blivit lösta utan snarare förvärrats och flera problem som tidigare varit okända har utvecklats.³⁰⁴

5.2.3 De vanligaste gränsöverskridande beskattningsmodellerna enligt IFA

Den dominerande beskattningsmodellen av företag i världen är att beskattning sker där ett företags juridiska säte är beläget. På engelska kallas det för ”the worldwide income principle” och kan översättas till svenska med domicil- eller hemstatsprincipen. Principen har redogjorts för i 2.2. En allmän uppfattning är att när man nyttjar sig av denna princip skall man använda sig av skatteberäkningsgrunderna i hemstaten. Ett undantag är Australien som enligt rapporten gör skatteberäkning på grundval av reglerna i den stat där verksamheten bedrivs.³⁰⁵

Att kunna få göra gränsöverskridande förlusttransfereringar är en allmän uppfattning bland de rapporterade länderna och kan väl tyckas vara en logisk följd av denna princip. Det finns dock många undantag, bland annat så finns det länder som inte överhuvudtaget tillåter överföring av utländska förluster, alternativt kanske bara avdrag medges om det skall kvittas mot vinst från inkomstkälla i samma stat som förlusten har uppstått i. Ett annat fall kan vara hur man behandlar förlusten då det kan vara så att regler om att undvika internationell dubbelbeskattning används.³⁰⁶

Den andra modellen för beskattning är territorialprincipen som beskrivs i 2.2 i denna studie. Principen går ut på att det är avgörande för beskattningen var verksamheten sker. År 1998 var det av de 34 rapporterade staterna endast Hong Kong, Sydafrika, Uruguay och Frankrike som beskattade enligt territorialprincipen. En konsekvens av att använda sig av denna princip blir att företag inte kan dra av förluster i utlandet mot vinster i verksamheten i den stat där företaget har sitt juridiska säte.³⁰⁷

³⁰³ Cross-border losses.

³⁰⁴ Michelsen, General Report, s. 41.

³⁰⁵ A.a. s. 42.

³⁰⁶ A.a. s. 42.

³⁰⁷ A.a. s. 41.

5.2.4 IFA angående fast driftställe³⁰⁸ i annat land - vissa relevanta avräkningsmetoder

Det finns många sätt att eliminera internationell dubbelbeskattning, antingen sanktionerat av interna skatteregler eller genom bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Hur man gör, beror till stor del på vilken av de två metoderna: exempt³⁰⁹ eller credit³¹⁰ man använder. Credit-metoden används också i de fall då det saknas ett dubbelbeskattningsavtal.³¹¹ Man skall dock förstå att en viktig princip är att ett dubbelbeskattningsavtal enbart får begränsa, aldrig utvidga den rätt till beskattning som en stat har enligt sin interna skatterätt.

I det fall man använder sig av metoden exempt med progressionsuppräknings³¹² som man gör i Österrike³¹³ blir konsekvensen att företaget inte får göra avdrag för förluster för det utländska fasta driftstället mot vinster i den stat där företaget har sitt säte. Man får inte heller göra avdrag för dessa förluster mot vinster i andra källstater där man driver verksamhet. Denna negativa utveckling kritiseras för att den leder till godtycklighet och för att den är i konflikt med EG-rätten.³¹⁴ Österrike har dock enligt IFA planerat att införa en lagstiftning liknande den som redogörs för nedan per den 1 januari 1998.

Kritikerna föredrar istället det tyska systemet, där man på grund av exemptmetoden inte kan göra avdrag för förluster som det utländska fasta driftstället dragit på sig, efter ansökan skall få göra avdrag på den totala taxerbara inkomsten.³¹⁵ Förluster som inte kan kvittas får antingen föras fram eller tillbaka i verksamhetens rörelseresultat. När sedan vinst följer skall denna på motsvarande sätt påföras taxeringen för företaget.

5.2.5 Förluster från en tredje stat

IFA tar endast upp problematiken ytligt men den är ändå intressant att föra fram tycker vi, då den är adekvat för den inre marknaden i EU om inte annat. Michelsen beskriver två problem, först om förluster från en filial till ett utländskt fast driftställe överhuvudtaget kan kvittas mot inkomster i staten där företaget har

³⁰⁸ Permanent establishment (PE).

³⁰⁹ Redogörs för i 2.5.

³¹⁰ Inkomsten från det fasta driftstället kommer att inkluderas och beräknas med de regler som gäller för staten där företaget har sitt säte.

³¹¹ Michelsen, General Report, s. 42.

³¹² "Exemption with progression" Vid exempt med progressionsuppräknings tillåts den undantagna inkomsten inverka på skattesatsen på de övriga inkomster som beskattas i den stat som har undantagit inkomsten från beskattning. Progressionsförbehållet får dock endast betydelse för det fall att en progressiv beskattning tillämpas. Progressionsuppräknings används oftast av den skattskyldiges hemviststat men det förekommer även att sådan uppräknings sker i källstaten. (källa www.skatteverket.se).

³¹³ Michelsen, General Report, s. 42-43.

³¹⁴ Gassner, Lang and Lechner, Tax Treaties and EC Law, s. 75ff.

³¹⁵ A.a.s. 75ff.

sitt säte. För det andra tar han upp situationen där förluster från ett tredje land kan tillskrivas ett utländskt fast driftställe eller företagets juridiska säte. Detta skall då enligt Michelsen vara viktigt för hur man skattemässigt behandlar förluster från tredje land och för dubbelbeskattningsavtalens påverkan på skatteuttaget på fasta driftställen i det andra landet.³¹⁶

Vidare ger Michelsen exempel på hur man gör i Danmark.³¹⁷ En förlust från ett tredje land får tillmätas skatterättslig verkan och därmed vara avdragbar gentemot ett fast driftställe i det andra landet. Om resultatet blir negativt i det fasta driftstället får man till och med göra avdrag för förlusten i det land där företaget har sitt säte. Detta får väl anses vara väldigt generöst men så har också danskarna som vi påpekade i början på kapitlet en mycket liberal hållning inom detta område, även om de börjat bli mer restriktiva. I Tyskland kan man inte förfara på det sättet att man får göra avdrag för förlust från tredje land i ett fast driftställe i det andra landet. Anledningen härtill är helt enkelt den att kravet på att inkomsten skall komma från en aktiv näringsverksamhet för att få dra av förlusten inte är uppfyllt.³¹⁸

5.2.6 Vinstgivande fasta driftställen – förlust i huvudbolaget

Michelsen förklarar den uppenbara skillnaden mellan en strikt ekonomisk synvinkel och den juridiska dito. Ur ett ekonomiskt perspektiv är alla enheter i företaget en och samma association, men sett ur ett juridiskt skatteperspektiv är denna situation sådan att varje enhet betraktas som ett eget skattesubjekt och beskattas därefter. En besynnerlig situation kan då uppstå: Om huvudbolaget går med förlust och denna inte får kvittas mot det utländska fasta driftställets vinst kan det mycket väl bli att associationen sett ur ett ekonomiskt perspektiv, kan komma att få betala skatt trots att man som ekonomisk enhet gör ett negativt resultat, ett givet beskattningsår.³¹⁹

5.2.7 Dubbla avdrag – Double dip

Möjligheten till dubbla avdrag är till största delen beroende av att ett företag har ”dual resident”, det vill säga dubbla säten. Finns denna möjlighet så är det helt naturligt ur skatteplaneringssynpunkt en drivfjäder att anpassa ett förlustbolag på så sätt att det får dubbla säten.

Michelsen beskriver hur man i Australien agerat för att komma runt detta problem. Australiensarna låter inga företag som är kategoriserade som ”dual resident” göra förlustavdrag. Med dual resident menas att man antingen betraktar

³¹⁶ Michelsen, General Report, s. 46.

³¹⁷ Reglerna är enligt rapporten även applicerbara i Grekland, Japan, Korea, Norge och Sri Lanka.

³¹⁸ Michelsen, General Report, s. 43 not. 35.

³¹⁹ A.a. s. 47.

företaget som utländskt genom att anse att det har sitt säte och sin ledning i utlandet eller att man genom något av Australiens dubbelbeskattningsavtal helt enkelt behandlar det som utländskt. I Tyskland har man valt följande väg: Om ett företag har sitt säte utomlands men har sin ledning och kontroll i Tyskland skall avdragsrätt ges i Tyskland. Har företaget istället säte, ledning och kontroll i ett annat land är företag enbart skattskyldigt som ett utländskt bolag med det avdragsmöjligheter detta medger.³²⁰

I Nya Zeeland har man infört regler som skall förhindra dubbla avdrag, dock är det enligt den nye-zeeländske rapportören möjligt att göra avdrag för koncernbolag i Nya Zeeland även om de har dubbla säten. Den nederländske rapportören berättar att problemen i Holland eller annan fiskal enhet skulle försvinna bara man betraktar dessa bolag såsom utländska skattesubjekt. På detta sätt har man valt att lösa problemet i Storbritannien och är det då ett företag med dubbla säten, och det andra landet är en stat som Storbritannien har dubbelbeskattningsavtal med, kommer detta företag att betraktas såsom utländskt och kan därmed inte dra av sina förluster i Storbritannien.³²¹

5.2.8 Slutsats

”Förluster är inte populära och alla myndigheter ser på dem med misstänksamhet och Tyskland är inget undantag.”³²²

Citatet ovan skall ses som en påminnelse om att vi respektfullt måste omvärdera förlustavdragen och försöka kunna se dem som något som hjälper den fria företagsamheten i första hand och inte som ett hot mot vår välfärd.

Som man ser innehåller området en hel del konfliktfyllda frågor. Lagstiftarna är långt ifrån eniga i hur lagstiftningen skall se ut när det gäller samspelet mellan associationsrätten och skatterätten. Till detta lägger man alla länders olika beskattningssystem och deras intresse av att värna den egna skattebasen. EG-rätten komplicerar till det hela ännu mer för oss som är medlemmar och här måste åter citeras:

”Jag stödjer Mr Vermeend’s alternativ att konsultera skatteexperter från EU:s medlemsstater, eftersom de besitter den nödvändiga kunskapen för att granska både nationell och internationell skatterätt i ljuset av EG-rätten. Det tråkiga är bara det att problemet inte så mycket är vem som skall hjälpa, utan att övertala EG-domstolen om att den behöver hjälp.”³²³

³²⁰ Michelsen, General Report, s. 58.

³²¹ A.a. s. 59.

³²² Intertax, 1997/8-9 ”(Losses and the Arm’s- Length Principle: A German Approach) s. 287 ff.

³²³ Michelsen, General Report, s. 65 not. 71 (vår översättning).

5.3 IFA kongressens slutdokument i Wien 2004³²⁴ Referat av Yoshihiro Masuis generalrapport³²⁵

5.3.1 Generalrapportens ingress i sammandrag

Det hävdas ofta att varje företagsgrupp är en ekonomisk helhet och därför skall betraktas som en enhet. Syftet med denna rapport är bland annat att utröna vad som gäller när det inte finns lagstiftning som reglerar detta och om det går att uppnå samma resultat med skatteplanering. Vidare är frågan om skatteplanering också aktuell för företagsgrupper som har utländska enheter. Det saknas ofta en heltäckande fördelslagstiftning inom skatterätten för dessa företagsgrupper.

5.3.2 IFA om koncernbeskattningsproblematikens historia

Detta är första gången IFA tar upp koncernbeskattningsproblematik som ett huvudämne. Ett faktum som kan tyckas egendomligt då det varit aktuellt ända sedan företagsbeskattningsvaggan. Sett ur ett historiskt perspektiv har koncernbeskattningsreglerna vuxit fram på följande sätt enligt Masui³²⁶: Från början var det domstolarna ibland annat Tyskland³²⁷ och Danmark³²⁸ som i brist på lagstiftning skapade praxis på området. Enligt Masui är detta praxisskapande utan lagstöd ett omöjligt scenario i dag.³²⁹ Ändå har länsrätten i Vänersborg gjort precis detta i Lindex-målet som redogjorts i 3.3.11.2. Länsrätten har dock i sitt resonemang använt sig av EG-rättsliga principer som skall vara överordnade svensk intern rätt. USA³³⁰, Nederländerna³³¹ och Spanien³³² var tidigt ute med reglering inom området. Dessa första regleringar var, i vart fall i Spanien och USA, till nackdel för företagen då skatteskalen var progressiv och därför beskattades den sammanlagda inkomsten högre. Neutralitetsprincipen var alltså inte lednyren för denna typ av reglering då.

Tidiga regleringar var även öppna för multinationella företag i flera länder. I Köln, Tyskland, kom ett domslut 1922 som meddelade att ett dotterbolag i Tyskland vars moderbolag var beläget i Nederländerna skulle anses som en filial till moderbolaget.³³³ Danska högsta domstolen kom fram till en dom 1943 som gav ett danskt moderbolag rätt att samtaxeras med ett svenskt dotterbolag.

³²⁴ Yoshihiro Masui, General reporter, Group taxation. (International Fiscal Association 58: 2004 Vienna Congress), Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, cop., Amersfoort 2004 .

³²⁵ Professor i skatterätt vid Tokyos universitet.

³²⁶ Masui, General Report, s. 27.

³²⁷ 1902: Prussian High Administrative Court Decision on Organschaft (fiskal enhet) (vår översättning).

³²⁸ 1936: Danish Supreme Court decision on "joint taxation".

³²⁹ Masui, General Report, s. 27.

³³⁰ 1917: USA inför regler av beskattning av sammanslagningar (vår översättning).

³³¹ 1940: Nederländsk reglering om att behandla koncerner som en enhet (vår översättning).

³³² 1942: Spansk lag om sammanslagning (vår översättning).

³³³ RFH of 31 March 1922, IA 10/22, RStB1.1922, 296, RFHE9, 167.

Domslutet var helt emot danska skatteregler. I denna första period av regleringar är det värt att lägga märke till kreativiteten som fanns hos revisorer och jurister för att nå ett rättvisare skatteuttag ur företagsgruppen. Trots detta har ändå i dag de allra flesta länder fortsatt en otillräcklig lagreglering vad det gäller gränsöverskridande resultatutjämningsregleringar inom företagsgrupper.³³⁴

På 1960-talet gick Sverige, Österrike, Tyskland och Danmark i bräschen och lagstiftade utifrån den praxis som växt fram inom området. Många andra industriländer följde efter och utvecklade egna regleringar inom sina skattesystem under de följande åren.³³⁵ Sedan år 2000 kan man se en intressant trend inom de stater som är medlemmar i EU. Man har börjat inkludera nationella fasta driftställen till utländska företag i den grupp som kan resultatutjämnas inom företagsgruppen. Detta är helt i linje med EU:s ickediskrimineringsprinciper.³³⁶

5.3.3 De fyra vanligaste sätten att resultatutjämnas

5.3.3.1 *Organshaft*

I Tyskland och Österrike kan under vissa villkor ett moderbolag (Organträger) och dess dotterbolag (Organgesellschaften) anses som en fiskal enhet (Organshaft). Konceptet går ut på att företag som är kontrollerade av en gemensam moder anses tillhöra moderbolaget.³³⁷ Masui förklarar det såsom att dotterbolagen skall betraktas som om de är händer eller fötter på en levande varelse. Sålunda skall förluster och vinster tillräknas moderbolaget resultaträkning. Men å andra sidan kan inte uppskjuten skatt eller vinst åstadkommas när det sker interna överföringar av kapital eller tillgångar.³³⁸ Konceptet är sprunget ur praxis och används som nämnts i Tyskland och Österrike. Masui menar att det är intressant att varken Schweiz, som till viss del är tyskspråkigt, eller de numera fria marknadsekonomierna i östra Europa, till exempel Tjeckien eller Ungern, inte har tagit till sig denna typ av reglering.³³⁹

5.3.3.2 *Group contribution*

Detta är det nordiska systemet som på svenska kallas för öppna koncernbidrag. De används i Finland, Norge och Sverige. Den svenska lagstiftningen har tidigare redogjorts för ovan i studien i kapitel tre. För ordnings skull kommer här en sammanfattning som jämförande underlag. Öppna koncernbidrag

³³⁴ Masui, General Report, s. 27.

³³⁵ A.a. s. 27.

³³⁶ A.a. s. 29.

³³⁷ Det ges i slutdokumentet tyvärr ingen förklaring till vad som menas med kontrollerad.

³³⁸ Masui, General Report, s. 29.

³³⁹ A.a. s. 29.

möjliggör överföringar mellan bolag som skatterättsligt ingår i samma koncern, ett kvalificerat ägarförhållande är absolut nödvändigt (över 90 procent i Sverige). Ett vinstgivande bolag kan på detta sätt föra över sitt resultat till ett bolag med negativt resultat. Skatteneutraliteten skall bevaras inom koncernen och det är krav på att förmögenhetsmassa överförs i bokföringarna, dock räcker det med ett skapat internt lån mellan bolagen.³⁴⁰ Liksom Organschaft är detta system utvecklat ur praxis som använts i många år och fick sin ursprungliga lagreglering i Sverige redan 1965.

Trots Danmarks geografiska, juridiska, och i viss mån kulturella och språkliga likhet med de övriga skandinaviska länderna har landet valt att gå en egen väg. Danskarna använder sig av systemet med gemensam beskattning (joint taxation). Systemet ligger närmare de i Frankrike (intégration fiscale) och USA (consolidated tax return, se nedan i 5.3.3.4) använda metoderna.³⁴¹

5.3.3.3 *Group relief*

Konceptet med gruppavdrag som vi väljer att översätta den engelska benämningen med används i Storbritannien, Nya Zeeland och Singapore. Gruppavdrag möjliggör en förflyttning av förluster från en medlem i en företagsgrupp till en annan medlem av samma grupp. En väsentlig skillnad mellan detta system och det nordiska är att man här inte behöver föra över vinster utan att det är själva skatteuttaget som överförs internt inom gruppen. Systemet med gruppavdrag är dock inte vidare använt inom de länder som har byggt sin jurisdiktion på allmän lag (Common Law).³⁴² Skälen till detta är två, enligt Masui.³⁴³ Det första skälet är att ny lagstiftning verkar åsidosätta gruppavdragsrätten. I till exempel Nya Zeeland har man 1998 infört en fullständig sammanslagningsreglering i tillägg till den tidigare regleringen av gruppavdrag. Vidare har lagstiftaren i Australien sedan juli 2003 bytt system och numera använder man sig av tax consolidation vilket på svenska betyder sammanräkning av skatteuttaget. Det andra skälet är att man i USA och Kanada inte alls följer detta system trots att juridiken i länderna i övrigt är sprungen ur Common Law. Sydafrika har sedan 1994 haft en reglering som syftat till att organisera om ett företag på ett sätt som gör att det kan bli mer kostnadseffektivt men saknar lagstiftning vad det gäller beskattning av företagsgrupper.³⁴⁴

³⁴⁰ A.a. s. 30.

³⁴¹ Masui, General Report, s. 30.

³⁴² Common Law omfattar i sin mest vidsträckt mening alla de rättssystem som härstammar från engelsk rätt bl.a. amerikansk, australisk och delvis indisk rätt. Ett utmärkande drag är domstolarnas roll som skapare av rättsregler genom bindande prejudikat, *stare decisis*.

I sin ursprungliga och mest snäva betydelse betecknar termen endast den del av den domarskapade rätten som har sina historiska rötter i engelska common law-domstolar. (Källa ne.se).

³⁴³ Masui, General Report, s. 30.

³⁴⁴ A.a. s. 30.

5.3.3.4 The "consolidation" model

Här finner man enligt Masui flera modeller av sammanslagningar av uttaxeringen av en företagsgrupp.³⁴⁵ Länder som använder denna typ av koncernbeskattning är bland annat USA, Danmark, Italien och Spanien. Den vanligaste typen av sammanslagning är att inkomsten beräknas för varje enhet och sedan sammanförs hos moderbolaget som blir skattskyldigt för hela gruppens resultat.

Modellen finns över hela världen, i Europa var Danmark och Nederländerna de som införde den först. Efter andra världskriget införde Frankrike regleringen både för inhemska och multinationella grupper, detta i sin tur inspirerade Luxemburg. På den amerikanska kontinenten var USA först ut men i Sydamerika är det inte vanligt, trots det faktum att de latinska länderna i Europa är anhängare av modellen. Italienarna är kreativa och har en ny reglering som tillåter global sammanslagning av inkomst i en företagsgrupp.³⁴⁶

5.3.4 Grundläggande krav för att få resultatutjämna

De 20 länder som rapporterat att man har reglering på området har alla tre krav som till olika delar skall vara uppfyllda: Det skall vara en enhet som kan uppgå i koncern skattemässigt, vidare skall ägarförhållandet vara sådant att det är tillräckligt starkt och slutligen skall det vara fakultativt att använda regeln.³⁴⁷ De företag som kan komma ifråga för koncernbeskattning är vanligtvis endast rörelser som skattar i inkomstslaget näringsverksamhet, i Sverige kan exempelvis inte investmentbolag ingå. I Tyskland kan dock en fysisk liksom en juridisk person vara moderbolaget eller det kontrollerande företaget om man så vill. Ett dotterbolag i Tyskland måste dock alltid vara en juridisk person.³⁴⁸

Att tillhöra en företagsgrupp på så sätt att det skatterättsligt ger utslag skiljer sig åt en del mellan de länder som har rapporterat till IFA. Ägarkravet spänner från mellan 50 procent och 100 procent. Ingen reglering erkänner associationsrättslig kontroll så som aktieägaravtal eller dylika konstellationer. Istället har till exempel Österrike ett krav på 75 procent ägande i kombination med ledningskontroll samt att man har ett affärsförhållande mellan bolagen.

I de flesta länder måste man ansöka om att få resultatutjämna. Enligt Masui finns det två motstående sätt att gå till väga lagstiftningsmässigt.³⁴⁹ Man kan tillåta att alla eller inget bolag i gruppen skall resultatutjämna enligt principen om "all-in or all-out". Detta sker i Japan och Spanien. Det andra sättet går ut på att man tillåter så kallad "cherry-picking", man plockar russinen ur kakan helt enkelt. I Danmark, Frankrike, Italien med flera länder är detta en möjlighet. Masui påpekar att utfallet

³⁴⁵ Masui, General Report s. 30-31.

³⁴⁶ A.a. s. 31.

³⁴⁷ A.a. s. 37.

³⁴⁸ A.a. s. 37.

³⁴⁹ A.a. s. 39.

av de två sätten kan vara obetydligt då man kan påverka sitt ägande inom gruppen utan kostnader och på så sätt låta företag vara med eller utanför gruppen.³⁵⁰ Ett moderbolag kan också sälja eller köpa andelar av en tredje part för att inkludera eller exkludera ett företag ur gruppen. Problem uppstår dock när det som i Sverige finns krav på att ägandet skall ha varit över en viss period eller om det företag man vill sälja eller köpa på grundval av ovanstående problematik har ökat eller minskat i värde på marknaden. Kommersiella skäl kan alltså sätta stopp för den, enligt Masui, så kallade självhjälpen.

Som tidigare diskuterats i avsnittet med IFA: s konferens i London 1998 är det sällan man tillåter resultatutjämnning över nationsgränser.³⁵¹ När det gäller företagsgrupper är det enligt denna rapport endast Danmark, Frankrike och nu även Italien som tillåter detta. Att låta fasta driftställen som tillhör utländska ägare att resultatutjämnas med andra enligt reglerna om kvalificerat ägande ingående dotterbolag i samma land, har dock genom EG-rätten blivit allt vanligare i Europa.

³⁵⁰ Masui, General Report, s. 39.

³⁵¹ Michelsen, General Report, s. 57.

6. Marks & Spencer

Det av Storbritanniens High Court of Justice begärda förhandsavgörandet av EG-domstolen kom den 13 december 2005 och därför i slutet av vårt arbete. Inte desto mindre intressant förstås, snarare väldigt välkommet, men tyvärr som väntat inte speciellt generellt klargörande. Nedan kommer en beskrivning av målet, utslaget och tänkbara framtida nationella och EG-rättsliga scenarier.

6.1 Mål C-446/03 Marks & Spencer

Frågan rörde huruvida det är möjligt att göra avdrag för underskott som är hänförliga till dotterbolag i ett annat land. Marks & Spencer är ett brittiskt bolag som har dotterbolag i ett flertal andra länder. Flera av dessa dotterbolag har under de senaste åren gått med förlust, och moderbolaget beslöt därför att avyttra eller avveckla verksamheter i dessa dotterbolag. Om dotterbolagen varit brittiska hade underskotten kunnat kvittas mot överskotten, en resultatutjämnning inom koncernen skulle ha varit möjlig. Men eftersom dotterbolagen var utländska var det inte möjligt, enligt brittisk rätt. Detta ansåg Marks & Spencer vara ett hinder för etableringsfriheten. I rätten framställde skatterättsspecialisterna en diskrimineringsanalys och två situationer valdes ut för att först fastställas om de är jämförbara objektivt sett. Om de är jämförbara återstår det att se om de behandlas olika, det vill säga en eventuell diskriminering. Den första situationen i detta fall är ett brittiskt moderbolag som har ett brittiskt dotterbolag som i sin tur etablerar en filial i Frankrike. Den andra situationen består i att ett brittiskt moderbolag har ett dotterbolag som istället etablerar ett dotterbolag i Frankrike. Sedan jämförs vilka möjligheter dessa olika situationer medför vid underskott. När underskottet sker i en filial som är belägen utomlands kan det kvittas mot överskott i det brittiska bolaget, medan när underskottet sker i ett dotterbolag beläget utomlands är det inte avdragsgillt. Detta för att det då handlar om två separata juridiska enheter. Jämförelserna pekar på en svaghet i domstolens praxis, där det inte uttrycks klart nog om vad som gäller i jämförliga situationer.

Målet är mycket viktigt. Det handlar om huruvida det brittiska koncernbidragssystemet är förenligt med etableringsfriheten eftersom systemet tillåter resultatutjämnning inom en koncern, men inte när dotterbolagen har säte eller bedriver verksamhet utomlands genom filialer.³⁵² Dessa principer är snarlika de vi har i Sverige, därför kan målet avgörande medföra konsekvenser även för svensk skatterätt. Om de brittiska reglerna helt skulle underkännas skulle det kunna medföra att de svenska koncernbidragsreglerna måste göras om eller kanske till och med slopas. Detta för att den svenska skattenivån skall skyddas. Reglerna som vi har idag har som huvudsyfte att se till att skattebelastningen skall

³⁵² Bosse Ringholm, Finansminister, Uppsala universitets EU-nätverks seminarium, Bergendals kursgård, Sollentuna 18 oktober 2004. (regeringen.se).

vara neutral oavsett om det rör sig om en koncern eller om verksamheten bedrivs av ett enda företag. I jämförelse med svensk lagstiftning där avdrag är tillåtet om det avser ett bidrag från ett svenskt bolag till ett annat svenskt dotterbolag, medan avdrag inte är tillåtet då det rör sig om ett bidrag till ett utländskt dotterbolag, så kallad fördelslagstiftning.³⁵³

Förändringarna i de svenska koncernbidragsreglerna skulle medföra att de svenska företagens nuvarande möjligheter att själva påverka organiseringen av sina verksamheter minskar samt att konkurrensen med utländska företag kraftigt skulle försämrats. Men målet medför förmodligen att även andra europeiska skattesystem måste förändras på liknande sätt så det skulle innebära att den samlade konkurrenskraften inom de europeiska bolagsskattesystemen totalt försvagas, men skulle samtidigt vara ett steg mot harmonisering.³⁵⁴ Vår förhoppning var att frågan om samordnade skatteregler aktualiseras, så att man kan få fram ett enhetligt vinstbegrepp för enklare och rättvisare uträkning samt klarare regler för hur vinsten definieras och beräknas.³⁵⁵ Muntlig förhandling i EG-domstolen hölls den 1 februari 2005.

6.1.1 Generaladvokatens uttalande i april 2005

Generaladvokat M. Poyares Maduro gjorde ett yttrande angående målet den 7 april 2005. I yttrandet dras slutsatsen att det inte är förenligt med gemenskapsrätten att ha en lagstiftning enligt vilken ett moderbolag som är etablerat i en medlemsstat inte skulle ha rätt till koncernbidrag på grund av att dess dotterbolag är etablerade i andra medlemsstater, om avdrag skulle medges om dotterbolaget fanns i moderbolagets medlemsstat. Generaladvokaten anförde dock att gemenskapsrätten inte utgör ett hinder från att nationell lagstiftning uppställer krav på att förlusterna i dotterbolaget inte kan bli föremål för en motsvarande skattemässig behandling i sin hemviststat. Den skattemässiga behandlingen kan bestå i en överföring av förluster till en annan person eller att dotterbolaget själv kan skjuta upp förlusterna för att redovisa dessa under ett annat beskattningsår.

I målet Marks & Spencer har etableringsfriheten åberopats som rättslig grund.³⁵⁶ EG-domstolen svarar endast på den eller de frågeställningar som den nationella domstolen ställer. Det uttalande som generaladvokaten gjorde den 7 april 2005 var inte särskilt tydligt när det gäller frågan om dubbelt utnyttjande av förluster i två EU-länder.³⁵⁷ Förslaget kan tolkas både som att Marks & Spencer förlorat och som att de vunnit. Det beror på om man tolkar förslaget som att om det landet där förlusterna uppkom har regler om koncernbeskattning eller så kallad loss carry

³⁵³ Henriksson, Skatteverket överklagar Lindexdom, Göteborgs-Posten 23 november 2005.

³⁵⁴ Bosse Ringholm, Finansminister, Uppsala universitets EU-nätverks seminarium, Bergendals kursgård, Sollentuna 18 oktober 2004. (regeringen.se).

³⁵⁵ folkpartiet.se

³⁵⁶ Artikel 43 EGF.

³⁵⁷ Bergmann, Generaladvokatens yttrande 7 april 2005 avseende Marks & Spencer, Skattenyheter från KPMG nr 7, 2005.

forward, dvs. när underskottet förs vidare för att avräknas mot ett eventuellt överskott, då kan företaget inte utjämna förlusterna.³⁵⁸ Då bedöms Marks & Spencer ha förlorat målet. Å andra sidan kan förslaget tolkas som om generaladvokaten påvisar vilka möjligheter länderna har att i framtiden införa likvärdiga regler som begränsar möjligheten till dubbelt utnyttjande av förluster, så kallad Double dip. Vad som menas återstår att se, det beror på hur tydligt svar som ges och att det inte kommer att kunna tolkas på fler sätt. Som nämndes i 4.1.7 följer ofta domen generaladvokatens yttrande i de allra flesta fall, men det är absolut inte tillförlitligt.

6.2 Dom i mål C-446/03 Marks & Spencer

Den 13 december 2005 offentliggjordes avgörandet i målet.

”Domstolen konstaterade att den brittiska lagstiftningen utgör en inskränkning av etableringsfriheten, en sådan inskränkning är endast tillåten om syftet är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att tillämpningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet inte går utöver vad som uppnås och att det inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. ... En ordning för koncernavdrag som inte tillåter att moderbolag att från sin beskattningsbara vinst göra avdrag för förlust som uppkommit i utländska dotterbolag är i princip förenlig med gemenskapsrätten. Det strider emellertid mot etableringsfriheten att inte erbjuda ett moderbolag en möjlighet att från sin beskattningsbara vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i utländska dotterbolag, om moderbolaget kan visa att förlusterna inte har beaktats och inte kan beaktas i dotterbolagets hemviststat.”³⁵⁹

6.2.1 Domstolens argumentation

Angående frågan om bestämmelserna i en medlemsstat, såsom koncernbestämmelserna i Storbritannien är ett hinder mot etableringsfriheten i EG-fördraget menar domstolen att dessa inte utgör hinder för nationell lagstiftning som generellt utesluter gränsöverskridande förlusttransfereringar även om detta är tillåtet inom den egna staten. Domstolen kommer dock fram till att om dotterbolaget har uttömt de möjligheterna i sin hemviststat för förlustavdrag som finns där, vare sig det gäller att justera resultatet bakåt, rulla fram underskottet eller om dotterbolaget blir uppköpt av tredje part och denna inte heller kan göra

³⁵⁸ I detta fall skulle alltså inte M & S kunna utnyttja förlusterna i Storbritannien.

³⁵⁹ Pressmeddelande nr 107/05 från europeiska gemenskapernas domstol, cvria.se

förlustavdrag, då står Storbritanniens bestämmelser i strid med etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 EGF. Domstolen går av naturliga skäl inte in på den andra, mer dissekerande, frågeställningen som skulle vara en följdfråga till den första om man inte kommit fram till det resultat man gjort.

6.3 Kommentarer till domen

6.3.1 I Storbritanniens parlament

Ett inlägg i debatten som följde efter EG-domen i det brittiska parlamentet som vi tycker förtjänar att citeras.

Mr. William Cash (Stone) (Con):

”Yesterday, the European Court of Justice made a ruling—no doubt on the basis of some argument that had been put to it—gathering to itself the right to make decisions about the Marks and Spencer tax case. Cadbury-Schweppes is another such case. We need not go into the detail of that. Low growth and high unemployment are problems in France and Germany and in other parts of the eurozone.”³⁶⁰

Intressant i citatet är det uttryck för respektlöshet, som i och för sig kan vara berättigat i moderna demokratier, till EG-domstolens ”kompetenz-kompetenz” som ges samt det faktum att talaren verkar tycka att Storbritannien inte bara är en ö geografiskt utan också skall vara det inom den Europeiska Unionen, sett både ur ett socialt och ett nationellt fiskalt perspektiv.

6.3.2 Internationella reflektioner

6.3.2.1 Kommentarer från sakkunniga i Storbritannien

I the Independent den 13 december 2005 kan man läsa att en milstolpe har nåtts i och med domen och att den brittiska skattemyndigheten nu är tvungen att ändra beskattningsregelverket för associationer.³⁶¹ Vidare beskrivs ett antagande om att brittiska multinationella företag nu kommer att stå i kö för att få göra avdrag i miljardklassen. Detta antagande avvisas dock bestämt av tjänstemän vid den brittiska skattemyndigheten som stödjer sin uppfattning på att bolaget först måste söka avdrag i den stat där dotterbolaget har sin hemvist. Enligt artikeln uppger tjänstemännen vid finansminister Gordon Browns departement dock att ett rimligt skattetapp kan komma att ligga på cirka 50 miljoner pund om året i Storbritannien.

³⁶⁰ publications.parliament.uk

³⁶¹ News.independent.co.uk, Geoff Meade.

I artikeln tar man också upp det i citatet ovan, nämnda fallet: Cadbury-Schweppes. En talesman för London Chartered Accountants Blick Rothenberg, menar att Marks & Spencer inte är någonting i jämförelse med detta fall som berör problematiken med multinationella företag som försöker nå den gynnsammaste uttaxeringen genom att bli beskattade i lågskatteländer inom Europeiska Unionen. Står de brittiska reglerna i strid med EG-rätten här kommer detta att få långtgående och för den brittiska staten dyra konsekvenser.³⁶²

6.3.2.2 Kommentarer från sakkunniga i Tyskland

I en artikel i Deutsche Welle menar Stefano Marchese som är medlem i European Federation of Accountants att de länder som har liknade lagstiftningar kan komma att få kännbara skatteintäktsbortfall.³⁶³ De länder som är i blickfånget är; Tyskland, Grekland, Frankrike, Irland, Nederländerna, Finland och Sverige menar en taleskvinna för EU. Artikeln tar vidare upp följderna som ett europeiskt problem men skattemyndigheten i London menar att det bara kommer att vara ett fåtal fall som aktualiseras, då brittisk lag i huvudsak är samstämmig med EG-rätten på detta område, och att det därför endast under väldigt speciella förhållanden kommer att tillåta avdragsmöjligheter över gränsen. Vidare berättas att den brittiska skattemyndigheten skall föra fram detaljerade förslag inom sinom tid (in due course), och i samarbete med näringslivet för att lagstiftningen till fullo skall harmonisera med EG-rätten.

6.3.2.3 Kommentarer från sakkunniga i Irland

I en artikel i Finfacts den 13/12/05 diskuterar man domen utifrån en rättspolitisk synvinkel.³⁶⁴ Kevin McLoughlin menar att alla vinner och alla förlorar.³⁶⁵ Han fortsätter med att konstatera att domen är mer restriktiv än Generaladvokatens utlåtande. Marks & Spencer vinner i så motto att de gjorde rätt som fick saken prövad och i sitt fall fick rätt att göra avdrag under de förhållanden som domen medger. Även de stater som har avgett yttranden har lyckats väl när de argumenterat för att skattesystemets inre sammanhang skall väga tungt. Staterna behöver enligt McLoughlin inte riva upp sina skattelagstiftningar men vissa förändringar som fastslås i domslutet måste naturligtvis ske.

³⁶² Londons auktoriserade revisorer.

³⁶³ dw-world.de

³⁶⁴ finfacts.com/irelandbusinessnews.

³⁶⁵ Partner, Ernst & Young Tax Services

McLoughlin menar att EG-domstolen haft ett besvärligt läge när den dömt och att domstolen måste värna om både EG-fördraget och de många medlemsstaternas krav på suveränitet vid direkt beskattning liksom konsekvenserna för de nationella skattebaserna. Han avslutar med:

”If no-one got exactly what they wanted, that’s probably the most politically acceptable outcom.”

En slutsats som enligt vår mening är logisk, men ännu en dom med liten prejudiciell verkan ökar bara på osäkerheten för alla inblandade parter.

6.3.2.4 Kommentarer från sakkunniga i Norge

Norge är som bekant medlem i EES och därför är det av intresse att studera vad som sägs i Norge om domen.

Deloitte i Norge ställer sig frågan vad detta betyder för norska bolag.³⁶⁶ Man konstaterar att EES-avtalet har samma ordalydelse som EG-traktaten när det gäller etableringsfriheten och därför berörs också Norge. Domen tyder inte på att norska koncernbidragsregler skulle stå i strid med EG-rätten. Frågan blir i stället om det norska regelverket måste anpassas till domslutet. Utgångspunkten måste vara att begränsningarna i domen också skall gälla för norsk lagstiftning. Detta innebär i så fall att ett norskt moderbolag har rätt att med skatterättslig verkan ge koncernbidrag till utländskt dotterbolag inom EES-området om dess möjligheter till avdrag enligt domslutet är uttömda. Viktigt att notera enligt Deloitte är att dotterbolaget är helt rättsligt avskuret från framtida avdrag och det räcker alltså inte med att det skulle vara troligt att det inte är möjligt. Vidare tolkar de domslutet så att ett norskt dotterbolag kan ge koncernbidrag till en utländsk moder. Man avslutar med att konstatera att domen ger svar på några frågor men att det är i endast ett litet antal fall som bidrag kan komma att ges avdragsrätt.

En annan norsk artikel från Advokatfirman Wiersholm, Mellby & Bech diskuterar en eventuell möjlighet att kunna ge koncernbidrag vid andra tillfällen tack vare domen.³⁶⁷ I Norge till skillnad från Storbritannien är det möjligt att med skatterättslig verkan, liksom i Sverige, ge koncernbidrag till koncernbolag som inte går med förlust. I Storbritannien får endast förluster föras upp i moderbolaget för att minska dess beskattningsbara inkomst. Advokatfirman kan då tänka sig ett scenario där vinster förs över till utländska dotterbolag för att minska sin skatt. Detta skulle då enligt oss vara närbesläktat med problematiken i det ovan nämnda Cadbury-Schweppes fallet. Vi tycker att den analogitolkning av domslutet som Wiersholm, Mellby & Bech diskuterar är alldeles för vittgående för att kunna vara en realitet.

³⁶⁶ deloitte.no

³⁶⁷ wiersholm.no

6.3.3 Svenska reflektioner

6.3.3.1 *Finansminister Pär Nuders kommentar*

Pär Nuder tycker, enligt ett pressmeddelande den 14 december 2005, att domen inte är omedelbart tillämplig på svenska förhållanden då den bygger på det brittiska förlustutjämningsystemet som inte är samstämmigt med det i Sverige gällande regelverket.³⁶⁸ Nuder menar dock att regeringen bör överväga förslag om ny reglering som gäller de i domen fastslagna avdragsrätterna, i så fall skall dessa kunna komma redan under år 2006. I detta sammanhang vill vi påminna om att det vore önskvärt att regleringen i 35 kap. 8 § IL som diskvalificerar utländska bolag i dispensammanhang ses över och utformas enligt EG-rättens regler. Man kan klart se att Nuder följer sina företrädare i strategin om att inte gå längre än nödvändigt i avregleringen av rätten för oss själva att, nationellt, bestämma över de direkta skatterna.

6.3.3.2 *Kommentarer från sakkunniga*

I Göteborgs-Posten kan man den 14 december 2005 läsa att domen tolkas på olika sätt, vilket inte kan anses vara helt oförutsägbart. I artikeln menar Svenskt Näringslivs skatteexpert Krister Andersson att domen är ett steg i rätt riktning i och med att EG-rätten öppnar upp för möjligheten överhuvudtaget.

Inger Herdin, enhetschef på Storföretagarskattekontoret i Göteborg ser på saken ur statens perspektiv och tolkar domen som att den är väldigt restriktiv med vilka situationer som skall kunna ge koncernbidrag med skatterättslig verkan. Hon har ett stort intresse i domen då hon företräder skatteverket i det överklagade målet mot Lindex, se 3.3.11.2. Lindex finanschef Peter Andersson håller av uppenbara skäl inte med Inger Herdin, han menar att domen är till deras fördel och att de skall få göra avdrag antingen i Tyskland eller här. Andersson är dock medveten om att domen inte är kristallklar och liksom Robert Pålsson, professor i skatterätt vid Juridiska institutionen i Göteborg, ser han att det i framtiden kommer att bli många tolkningsproblem. Dessa kanske måste lösas genom ännu ett eller flera förhandsbesked från EG-domstolen. Frågan är som vi ser det, om det inte snart är dags för medlemsstaterna att överväga en gemensam politik angående de direkta skatterna, Processkostnader, ineffektivitet och oförutsägbarhet är starka skäl som talar för att så måste ske om den inre marknaden skall kunna bli ett konkurrenskraftigt alternativ till andra ekonomiska samarbetsområden.

I Nerikes Allehanda uttalar sig Linklaters Advokatbyrås chef för skatteavdelningen, Mats Andersson, om problemen med att yrka på avdrag tillbaka i tiden även om domen öppnar upp för möjlighet med en retroaktivitet på

³⁶⁸ regeringen.se

5 år.³⁶⁹ Han tror att det kan röra sig om flera miljarder som skulle kunna få dra av. En gissning lika god som någon annans får man väl tillägga.

Krister Andersson, svensk näringsliv, som uttalat sig i G-P ovan, är väldigt positiv i den här artikeln, där han tror att man nu kan sluta titta på skattelagstiftning när man organiserar koncerner och i stället utgå från vad som är effektivast. Inte en utopi, men säker inget som kommer att realiseras av den här domens rättsverkan.

I Dagens Nyheter den 13 december 2005 uttalar sig samme Krister Andersson angående hur domen kan påverka Lindex-målet i Kammarrätten.³⁷⁰ Han menar att utgången inte på något sätt är given, avdragsrätten gäller dotterbolag i Tyskland och där har man inte beskattning av koncernbidrag. Detta kan då möjliggöra risken för double-dip som alla stater är väldigt överrens om att mota i grinden. Lindex finanschef Peter Andersson menar att Lindex avser att göra avdrag för antingen framtida vinster i bolaget i Tyskland eller mot vinster inom koncernen. Lite cyniskt kan man konstatera att med sådana goda och ärliga avsikter borde det inte vara några problem med gränsproblematiken överhuvudtaget.

6.3.3.3 Kort om följdproblem

Ett problem som inte diskuteras i de reflektioner som vi studerat, men som Mattias Dahlberg tar upp, är hur man skall handskas med rörelsevinstbeskattning nu när ett företag kan få avdragsrätt för förluster i utländska dotterbolag.³⁷¹ Med den svenska neutralitetsprincipen i åtanke kan vi se ett flertal problem vid horisonten. Förlustavdragsrätten genom Marks & Spencer-domen interagerar dåligt med det faktum att det inte går att skatta dotterbolagets eventuella framtida vinst i annan stat än den där den har sitt säte.

³⁶⁹ na.se

³⁷⁰ dn.se

³⁷¹ Dahlberg, Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital, s. 220.

7. En skatterättspolitisk utblick

Här följer vår utvärderande del av studien. Syftet är att efter den digra deskriptiva delen av arbetet kunna kommentera och tydliggöra problematiken som finns med de lege lata och i förekommande fall bristen på dito.

7.1 EG-rättens överstatlighet

Skattelagstiftningen har en betydande roll för hela samhället, eftersom det är genom skatteintäkterna som samhällets offentliga sektor finansieras. På samma gång är det nog den del av medborgarnas åtaganden som ogillas mest. Det pågår hela tiden försök med att komma lindrigt undan beskattningen, både bland fysiska och juridiska personer, och påverkan av EG-rätten som kommit att stå över den nationella rätten innebär att de lege lata både nationellt och inom EU är svår att överblicka.

Ett av de största problemen är att EU inte har någon överstatlig rättsordning gällande direkta skatter. Medlemsstaterna har suveränitet över sina lagstiftningar angående dessa. Splittringen är ett faktum när dessa interna regler enligt praxis från EG-domstolen skall vara överensstämmande med EG-rätten. Det är ofta tolkningsfrågor huruvida reglerna stämmer överens eller ej, och parterna ser förstås subjektivt på intressekonflikten, det gäller för den klagande staten att väl underbygga och argumentera för sin sak. Två av få saker en stat kan hävda är att det gäller skattesystemets inre sammanhang eller att det är nödvändigt för att säkerställa en effektiv skattekontroll.

Problemet med avsaknaden av en gemensam skattelagstiftning inom EU blir större i takt med att antalet medlemsstater ökar, eftersom det medför ett allt bredare spektrum av rättsordningar. Bristen på en enhetlig reglering av direkta skatter blir allt tydligare och besvärligare att hantera. Det stora dilemmat är, rent generellt, huruvida den enskilda staten skall värna om en nationell lagstiftning eller arbeta för ett enhetligt system. Oavsett hur svaret skulle bli återstår ett mödosamt arbete som förmodligen sträcker sig långt bortom horisonten. Det är ett faktum att utvecklingen av multinationella företag genom den eskalerande globaliseringen sker i snabb takt och förändringsprocessen, genom vilken stater över hela jorden knyts samman i ömsesidiga beroendeförhållanden, ramponerar de flesta ekonomiska gränser.

Diskussionerna för eller emot enhetlig EG-rättslig lagstiftning pågår ständigt och argumenten avlöser varandra. Sverige verkar ha valt en ganska harhjärtad, men okonstlad väg. Vi agerar först efter det att vi påtvingats harmonisering av viss regel och då positionerar vi ofta vår interna skatterätt vartefter EG-domstolen ger ”klara” besked, men inte längre. Å andra sidan är det svårt att ändra en mångårigt

förankrad lagstiftning på kort tid, och det gäller att hamna ”rätt”. Men det tar väldigt lång tid och det känns som utveckling sker i alldeles för snabb takt samt att lagstiftare både i Sverige och i andra länder, av kortsiktiga egoistiska skäl, inte engagerar sig tillräckligt i att möta det krav på förutsägbarhet som vi tycker skall vara en självklarhet även inom skatterätten. Rättsäkerheten för associationer är labil eftersom medlemsländerna har olika regler, och förutsägbarheten för skatteeffekter är inte på en acceptabel nivå för vad som kan förväntas av de moderna rättstater som ingår i EU/EES, vilket innebär problem för de näringsidkare som vill driva näringsverksamhet även internationellt.

Dessutom skall de fall som tas upp av EG-domstolen enbart ses i sitt sammanhang, detta har till följd att två icke totalt identiska situationer bedöms olika. De nationella domstolarna och tillämpande myndigheter i övrigt, måste alltså vara mycket omdömesgilla och försiktiga med analogitolkningar av EG-domarna. Detta genererar ett än mer oförutsebart rättsläge, eftersom man inte säkert i förhand kan avgöra vilka omständigheter eller händelser som har relevans för bedömningen, eller vilka fall som kan anses jämförliga.

Vi har tidigare påtalat problemet att EG-domstolen inte har någon egen lagstiftningsmakt, de kan bara underkänna system som prövas, se 4.2. Detta medför att internationella företag kan plocka ut de bäst passande bitarna ur olika lagstiftningar i olika länder. Samtidigt måste respektive stat se till att få in sin del av beskattningen utan att riskera att gå miste om hela skatten, vilket kan ske om beskattningen är för ogynnsam i jämförelse med andra stater. Då är risken påtaglig att företagen istället flyttar dit. Samtliga stater skattesystem påverkas och interagerar med varandra. Dock är sårbarheten för skiljaktigheterna i de olika skattelagstiftningarna för staterna som är medlemmar inom EU än mer påtagliga, eftersom diskrimineringsprinciperna inom EU kan ligga till grund för att underkänna en skattelagstiftning som värnar om den nationella skattebasen. På så sätt gynnas inhemska företag, och får då istället konsekvensen av att vara för sträng så företagen skräms iväg, vilket medför att skatteintäkten istället blir decimerad.

EU:s medlemsländer skall vända sig till EG-domstolen med frågor där EG-rättsläget är oklart när medlemsstaterna tangerar gränser till de fyra friheterna, se 4.1.7. I många fall sker inte detta, vilket får till följd att det grumliga rättsläget cementeras, eftersom de nationella domarna kan vara oriktiga. I och med den stora utvidgningen av Europeiska Unionen de senaste åren har rättsläget blivit ännu mer tillkrånglat, inte bara inom skatterätten utan det gäller lagstiftningen som helhet. Det innebär att fler stater behöver hjälp och vägledning, eftersom det finns flera parallellt existerande gällande rättslägen.

Problemet att det inte finns några klara regleringar över vad som gäller kan uttryckas att: frågan är snart inte längre *om* medlemsstaterna tolkar sina lagar i ljuset av EG-rätten, frågan är snarare i *vilket* ljus, och *hur* det tolkas. Detta är en konsekvens av att i domarnas utfall betraktas och beaktas ofta begrepp som skatterättens inre sammanhang, vilket gör att en situation inte kan jämföras med en annan situation eftersom omständigheterna spelar en avgörande roll.

7.2 Problemet med de olika skattenivåerna

För den nationella skattelagstiftningen innebär de olika nivåerna på skatterna att trots den omständighet att staten innehar suveräniteten när det gäller skattelagstiftningen, begränsas den av medlemsländerna med låga skatter. Meningen med EU är att det ska vara en fri inre marknad, alltså utan ekonomiska gränser. Samtidigt anser vi det märkligt att en union som baseras på de fria rörligheterna inte skulle ha en gemensam kongruent skattelagstiftning.

Då EU strävar efter att avskaffa gränshinder inom unionen och förbjuder diskriminering mellan stater anser vi att det stämmer illa överens med att ha flera olika skattesystem inom EU. Olika regleringar och nivåer på beskattning av näringsverksamhet inom EU utgör ett otvivelaktigt hinder för de fyra friheterna. Detta är en självklarhet enligt tesen om minsta motståndets lag. Det är naturligt att ett vinstdrivande företag ser sig om efter de mest fördelaktiga alternativen oavsett om rörelseresultatet är negativt eller positivt. Den psykosociala arbetsmiljön och samhällsstrukturen rent allmänt i ett land kommer då att spela en subsidiär roll i valet av i vilket land företaget väljer att bli beskattad för sin inkomst.

Även om det skulle bli en enhetlig skattesats inom EU tror vi att problemet kvarstår. Allt eftersom internationaliseringen, globaliseringen, blir lättare att genomföra ökar de internationella transaktionerna i samma takt. Vi tror att problemet kanske blir mindre inom EU, men att det likväl kvarstår då det kommer att flytta ännu längre bort.

Strävan att kunna driva eller åtminstone skatta för sin näringsverksamhet i territorier med lägre uttaxeringsnivåer kommer att kunna sträcka sig ännu mera geografiskt. De senaste årens snabba tekniska utveckling med IT-teknologin i spetsen har medfört att fysiska avstånd varken avgör eller avskräcker. En allt märkbarare problematik Robert Pålsson behandlar i en artikel i *European Business Organization Law Review*.³⁷² Ett tydligt exempel på detta är en amerikansk varuhuskedja som efter stängningsdags skickar hela sin elektroniska transaktionsjournal för bokföring i Indien över natten som då har dag, ett både billigt och effektivt sätt. Denna utveckling kommer inte avstanna, snarare eskalera så länge bristen på samstämmighet inom beskattningen kvarstår. Vi vill kalla det för en typ av race-to-the-bottom-filosofi där inget annat än uttaxeringsnivån och

³⁷² Pålsson, The E-com Strain on Tax Law Concepts, *European Business Organization review* 3.

kortsiktig effektivitet betyder något för näringsidkaren.³⁷³ Då kan den stora frågan bli hur vi över huvudtaget ska kunna behålla beskattningen inom vår union.

7.2.1 Konkurrenten

De olika skattenivåerna orsakar en snedvriden konkurrens. Två företag som konkurrerar på samma marknad kan omfattas av två olika skattesatser, vilket har till följd att dess internationella konkurrenskraft såklart påverkas. Detta kan mycket väl påverka valet av placering av ett företag, och kan därför uppfattas som en inskränkning av etableringsfriheten.

7.3 Sverige i världen

Välståndet i Sverige bygger på en kontinuerlig anpassning av vår produktion till den ekonomiska efterfrågan i omvärlden. Sverige är en liten öppen ekonomi som nu efter Marks & Spencer-domen väntar på en beslutsprocess som kan förändra vår företagsbeskattning. Marks & Spencer-domen påvisar att förlustutjämnning kan ske undantagsvis över nationsgränserna inom EU och detta medför att vår skattelagstiftning angående koncernbidragsreglerna måste delvis, men inte drastiskt, ändras. Domen skulle om den hade varit mer generell kunnat medföra att de svenska företagen inte behöver välja en sämre lokalisering av skatteskal. Det är emellertid viktigt att tänka på att alla bolag inte har denna möjlighet till resultatutjämnning ens nationellt, se t.ex. 3.3.3. och 3.3.4.

På kort sikt kan domen för svensk del innebära att de offentliga finanserna försämras eftersom beskattningsbara vinster kan användas för utjämnning av utländska förluster. Vi har dock inte funnit någon sakkunnig som har uttalat sig i den riktningen. På lite längre sikt kan de förväntade konsekvenserna bli ökad lönsamhet för företag, vilket genererar stegrad tillväxt och förhoppningsvis fler arbetstillfällen. Tesen om fler arbetstillfällen vid högre tillväxt saknar reellt stöd i dagens Sverige där arbetstillfällen inte genereras i den takt man kan förvänta av tillväxtfaktorn i ekonomin. Sett i ett längre perspektiv borde domen innebära en ökning av de offentliga finanserna, då företagen får rätt att resultatutjämnas på en större marknad och därför helt säkert våga vara mer offensiva i sina investeringar.

Domen i Marks & Spencer-målet som medför förlustutjämningsmöjligheter över gränserna inom EU, även om de är restriktiva, kan mycket väl vara det första steget mot en alltmer skatteneutral europeisk marknad, och i sin tur skulle detta utgöra en större konkurrens mot andra marknader som USA och Asien. Ett scenario som vi ser fullt sannolikt.

³⁷³ När en stat anses använda "**race to the bottom**" betyder det att det är en "tävling" mellan stater som leder till "försämringar" för staten av lagregleringar angående exempelvis investeringsreglering. Man är ute efter kvantitet istället för kvalitet.

7.3.1 Sverige, EU och skatterna

Det är uppenbart att den svenska lagstiftningen, i likhet med de andra medlemsstaternas, strävar efter att behålla sina skattebaser, medan EU kan uppfattas sträva åt motsatt håll, eftersom medlemsstaterna tillåts ha lägre skattesatser än vad EU och EG-domstolen föreskriver, men vid högre skattesatser utgör det diskriminering/hinder mot den fria etableringen. Det är viktigt att ha i åtanke att hela samhället med den offentliga sektorn trots allt bygger på statens skatteinkomster, och skattesatsen är en form av konkurrensfaktor i och med de fria gränserna. Det medför en svår situation, en balansgång som noga skall övervägas. Lättar vi lite på skatterna kan det locka hit företag, men samtidigt kan det ske på bekostnad av lägre skatteintäkter. Arbetet med skatteharmoniseringen tar god tid på sig, vilket påvisas av moder-dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet vars utredning tog över 20 år. Nu, 15 år senare, är det dags att omforma fusionsdirektivet, alltså efter kortare tid än det tog från förslag till antagning. Det kan kännas en aning skrämmande att processerna tar sådan tid, vilket kan liknas vid att en rättsosäkerhet hela tiden föreligger, då lagstiftningen inte följer utvecklingen.

När det gäller fusionsdirektivet uppställs kraven på bolag och dess beskattning olika i medlemsländerna, vilket medför att de kan vara skatterättsligt hemmahörande på fler ställen, beroende om det är hemviststaten för ägarna som har betydelse eller om det är verksamhetsbaserat. Det kanske inte ens räcker med en harmonisering inom EU, kanhända är nästa steg en global harmonisering.

7.3.2 Internationella förhållanden

Nationellt, inom EU och internationellt är avdrag betraktad med samma misstänksamhet av myndigheter. Detta är fullt förståeligt ur ett historiskt perspektiv, men resonemanget håller inte längre då i princip hela världen strävar efter marknads ekonomi, undanröjande av handelshinder och andra restriktioner som motverkar denna strävan. I dag finns tack vare IT-teknologin möjligheter till affärsverksamheter utan geografiska begränsningar, samma IT-teknologi borde kunna användas för att uppfylla den kontrollfunktion som behövs för att säkerställa att företag inte missbrukar avdragsrätten genom till exempel så kallad Double-dip, se 5.2.7. Sett i ljuset av den marknadsekonomiska era vi lever i, är det väsentligt att företag har möjlighet att få göra avdrag i framtiden, se 2.1.3, för tidigare förluster eller att resultatutjämna inom en företagsgrupp. De flesta verksamheter har stora igångsättningskostnader och det bör inte spela någon roll var eller hur man väljer att driva sin verksamhet. Synen på avdrag måste alltså i grunden förändras och istället ses som en del i en helhet i ett företags eller en företagsgrupps levnadsperiod. Nu har vi, väldigt förenklat, goda möjlighet att kunna skydda oss mot missbruk vid gränsöverskridande transfereringar. Det gäller ”bara” att komma överens, en utopi kanske. Men för de länder som vill vara en del av den globala marknadsplatsen finns inga alternativ. Det finns naturligtvis

problem med bilaterala avtal med tredje land och ägarbyten et cetera, men av utrymmesskäl diskuteras inte denna problematik här.

8 Slutsats

Vi vill här ge vårt ställningstagande genom en slutsats som åskådliggör våra uppfattningar på de lege lata och de lege ferenda i Sverige och inom EG-rättens jurisdiktion.

Förvirringen angående vad som gäller gränsöverskridande resultatutjämningsregler, som råder inom EU och medlemsstaterna, är en logisk implikation av att man inte kan ha en partiell överstatlig lagstiftning där de direkta skatterna inom medlemsstaterna är undantagna från EG:s jurisdiktion. Konsekvensen blir att man istället kan och måste använda sig av EU:s regelverk kring de fyra friheterna när man i EG-domstolen fattar beslut som rör de direkta skatterna. Det är obestridligt, anser vi, att behovet finns av ett samstämt skattesystem inom EU. Det finns många signaler på att utvecklingen går mot detta håll. Som exempel kan nämnas den aktuella domen angående Marks & Spencer. Risken eller chansen, beroende på vilket synsätt man har, är att domarna blir alltför snäva och därför bara kan tillämpas på det aktuella fallet, och att de blir alltför tandlösa och verkningslösa av det skälet.

Vi har genom studien förstått att gränsöverskridande resultatutjämningsregler inom företagsgrupper är ett stort internationellt problem. En konsekvens av problematiken är att IFA i Wien på sin kongress 2004 för första gången valt att ha det som ett av huvudämnena.

Den redogörelse som givits av IFA visar på en oförståelig, eller i vart fall väldigt konservativ, syn på resultatutjämningsregler i de allra flesta fall. Resultatutjämningsregler måste kunna få ske även över nationsgränser och synen på denna företeelse måste i grunden förändras. Att stockkonservativt hävda rätten till den nationella skattebasen kommer att vara ett resonemang som leder till minskad tillväxt och företagsflykt. En realitet som har sin grund i att företagandet inte längre känner några geografiska gränser, som exempel kan ges det relativt nya internetbaserade företagandet som förmodligen exploderar.

Vill man inom staten värna den nationella skattebasen bör man alliera sig med andra likasinnade länder och finna lösningar som mynnar ut i konforma lagstiftningar. Detta är enligt oss det viktigaste skatterättsliga problemet för en fungerande internationell marknad med multinationella företagsgrupper som skall kunna agera fritt och stärkas till gagn för oss alla.

9 Källor

Offentligt tryck:

Statens offentliga utredningar

SOU 1964:29. Koncernbidrag m.m. Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m.

SOU 1977:86. Kommisionärsförhållanden m.m.

SOU 1995:43. Sambandet redovisning – beskattning

SOU 2003:12. Beskattningen av utomlands bosatta

SOU 2005:19. Allmänt om fusionsdirektivet.

Propositioner

Proposition 1965:126. Koncernbidrag

Proposition 1972:13. Lex Asea-Atom

Proposition 1978/79:210. Ändring av förutsättningar för kommissionärsförhållanden

Proposition 1994/95:91. Beskattningen av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och andra inkomstskattefrågor.

Proposition 1999/2000:2. Inkomstskattelagen.

Proposition 2000/01:12. Beskattning av utländska nyckelpersoner

Proposition 2000/01:22. Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget.

Proposition 2002/03:96. Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

Proposition 2004/05:27. Genomförande av ändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet

Proposition 2005/06:40. Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Svensk författningssamling

SFS 1965:573. Ändring i Kommunalskattelagen

SFS 1979:612 Ändring i Kommunalskattelagen

SFS 2000:1341 Ändring i Inkomstskattelagen

SFS 2005:552 Aktieföretagslagen (1975:1385) upphävs per 2006-01-01

Betänkanden

bet. 1965:BevU43.

bet. 1978/79:SkU57.

bet. 1994/95:SkU11.

bet. 2000/01:SkU9.

Departementsserien

Ds 2 000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget.

Rapporter och PM

RSV rapport 2003:5.

Riksskatteverkets PM: Informations – och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av intertransaktioner. Riksskatteverket 2003-03-24 Dnr 5824-02/151.

Riksdagsskrivelse 2000/01:108.

Litteratur:

Andersson, M, A. Saldén Enérus, U. Tivéus, Inkomstskattelagen, En kommentar Norstedts Juridik AB, 2004.

Bernitz, U, A. Kjellgren, Europarättens grunder, Norstedts Juridik AB, 2000.

Craig, P, G. de Búrca, EU law text, cases, and materials, Oxford University Press, 2003.

Dahlberg, M, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Ak. Avh., Iustus Förlag AB, 2000.

Dahlberg, M, Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital,, Kluwer Law International, 2005.

Dahlberg, M, Internationell beskattning Studentlitteratur 2005.

Gassner, W, Lang, M, Lechner, E, Tax Treaties and EC Law, Kluwer Law International, 1997.

Lodin,S-O, Lindencrona, G, Meltz, P, Silfverberg, C, Inkomstskatt del 1, Studentlitteratur, 2005.

Lodin,S-O, Lindencrona, G, Meltz, P, Silfverberg, C, Inkomstskatt del 2 Studentlitteratur, 2005.

Masui, Y, General reporter, Group taxation. (International Fiscal Association 58: 2004 Vienna Congress), Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, cop., 2004.

Mattsson, N, Svensk internationell beskattning Norstedts juridik AB, 2004.

Michelsen, Aa, General reporter, 52nd Congress of the International Fiscal Association, London 1998. Subject 1, Tax treatment of corporate losses, Kluwer Law International, 1998.

Rabe, G, Skattelagstiftning, Norstedts Juridik AB, 2005.

Samuelsson, L, Förlustutjämning – en skatterättslig studie Iustus Förlag AB, 1994.

Ståhl, K, Persson Österman, R, EG-skatterätt Iustus Förlag AB, 2000.

Ståhl, K, Fusionsdirektivet, Iustus Förlag AB, 2005.

Wiman, B, Beskattning av företagsgrupper Norstedts Juridik AB, 2002.

Årsböcker:

Svensk Skattetidnings årsbok 1998.

Svensk Skattetidnings årsbok 2004.

IFA Yearbook 1979.

Intertax, 1997/8-9 (Losses and the Arm's- Length Principle: A German Approach).

Artiklar:

Bergmann, E, Generaladvokatens yttrande 7 april 2005 avseende Marks & Spencer, KPMG Skattenyheter nr 7, 2005.

Bergmann, E. och J. Källqvist Miljarder att spara på koncernbidrag till utlandet, Dagens Industri.

Bruzelius, A, Skattekonkurrens Svensk juridisk nationalrapport till Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets (NSFR) seminarium 2000 (nordskatt.org).

Hallgren, M, Låga skatter skrämmer EU till handling, Svenska dagbladet, 10 september 2004.

Henriksson, D, Skatteverket överklagar Lindexdom, Göteborgs-Posten 23 november 2005.

Europeiska unionens officiella tidning L 58/19.

Fallenius, E, Financial Services Action Plan – FSAP EU:s väg till ökat välstånd, Öhrlings Pricewaterhouse Coopers Agenda Nr 1 mars 2004.

Fensby, T, OECD:s skattekonkurrensprojekt, Skattenytt nr 9, 2005.

Parkrud, E, Lindex fick rätt mot Skatteverket får göra avdrag för 485 miljoner Göteborgs-Posten 21 oktober 2005.

Potila, L, Källqvist, J, Länsrättsdom angående avdrag för koncernbidrag till tyskt dotterbolag, KPMG Skattenyheter nr 10, 2005.

Potila, L, Korrigeringsregeln strider inte mot EG-rätten, KPMG Skattenyheter nr 18, 2005.

Påhlsson, R, The E-com Strain on Tax Law Concepts, European Business Organization review 3, 2002.

Skattenytt nr 12/04 2004.

Skattenyheter nr 1/05 2005.

Skattenyheter nr 8/05 2005.

Ström, G, Potila, L, Vissa företagsskattefrågor – slutbetänkande av 2002 års företagsskatteutredning, KPMG Skattenyheter nr 19 2005.

Tjernberg, M, Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel, SkatteNytt nr 4, 2003.

Öhman, C Marks & Spencer-målet (C-446/03) – avgörandet nära, KPMG Skattenyheter nr 19 2005.

Rättsfall:

Regeringsrätten:

RÅ 1967 Fi 1659

RÅ 1967 Fi 1660

RÅ 1973 ref. 37

RÅ 1985 1:72

RÅ 1992 ref. 56

RÅ 1998 ref. 6

RÅ 1999 ref. 74

RÅ 2000 ref. 17

RÅ 2000 ref. 21

RÅ 2000 ref. 38

RÅ 2000 ref. 47

RÅ 2001 ref. 24

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 2004 ref. 29

RÅ 2004 ref. 87

RÅ 1990 not. 102

RÅ 1990 not. 103

RÅ 1994 not. 655

RÅ 2002 not. 210

Mål 3595-04

Kammarrätt:

Mål nr 5743-04

Länsrätt:

Asko Cylinda mål nr 828-02 (2003).

Asko Cylinda mål nr 7820-03 (2005).

Lindex mål nr 652-04 (2005).

Lindex mål nr 438-05 (2005).

Utländsk rätt:

EG-rätt:

Mål C-6/64, Flaminio Costa mot E.N.E.L. [1964] ECR 585.

Mål C-283/81, CILFIT mot Ministero della Sanità Srl [1982] ECR 3415.

Mål C-270/83, Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken (“avoir fiscal”)
[1986] ECR 273.

Mål C-204/90, Hanns-Martin Bachmann mot belgiska staten [1992] ECR I-249.

Mål C-28/95 A. Leur-Bloem mot Inspecteur de Belastingdienst/Ondernemingen.Amsterdam.
[1997] REG 1997 s. I-4161.

Mål C-250/95, Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions [1997]
ECR I-2471.

Mål T-102/96, Gencor mot kommissionen.

Mål C-118/96, Jessica Safir mot skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare skattemyndigheten i
Kopparbergs län, [1998] ECR I-1897.

Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer [1998] ECR I-
4695.

Mål C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain [1999] ECR I-6161.

Mål C-35/98, Verkooijen, EG-domstolens dom den 6 juni 2000.

Mål C-251/98, Baars, EG-domstolens dom den 13 april 2000.

Mål C-436/00, X AB och Y AB mot Riksskatteverket, EG-domstolens dom den 21 november
2002.

Mål C-168/01, Bosal Holding Bv mot Staatssecretaris va Financiën [2003] ECR I-09409.

Mål C-446/03, Marks & Spencer.

Annan europeisk rätt:

Prussian High Administrative Court Decision on Organschaft, 1902.

RFH of 31 March 1922, IA 10/22, RStB1.1922, 296, RFHE9, 167.

Danish Supreme Court decision on "joint taxation", 1936.

Lagar samt EU -regleringar:

Svensk Lag

Lag (1914:45) om kommission.

Aktiebolagslagen (1975:1385).

Aktiebolagslag (2005:551).

Kupongskattelagen (1970:624).

Lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Lag (1997:777) om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

Inkomstskattelagen (1999:1229).

Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Årsredovisningslagen (1995:1554).

Direktiv

90/434/EEG fusionsdirektivet.

90/435/EEG moder-dotterbolagsdirektivet.

Rådets direktiv 2005/19/EG om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, vissa punktskatter och skatter på försäkringspremier.

Rådets direktiv 2003/48/EG om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar.

Rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 2003/123/EG om ändring i rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

EU Rådets förordningar:

Rådets förordning nr 4064/89 om kontroll av företagskoncentrationer.

Rådets förordning nr 1435/2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar.

Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding-rapporten).

Rapporten om företagsbeskattnings från 2001 (utredning).

Fördrag:

Fördraget om Europeiska unionen (EUF).

Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EGF).

Fördraget om upprättandet av Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom).

Fördraget om upprättandet av Europeiska kol- och stål gemenskapen (EKSG).

EU:s gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik (GUSP).

OECD:s Harmful Tax Competition (OECD:s rapport om skadlig konkurrens 1998).

OECD:s skattekommitté The committee on fiscal affairs.

Övrigt

eu-upplysningen.se

europa.eu.int

o.lst.se (länsstyrelsen i Västra Götalands län)

regeringen.se

sida.se

naturvardsverket.se

skatteverket.se

Uppsala universitets EU-nätverks seminarium, Bergendals kursgård, Sollentuna 18 oktober 2004
Bosse Ringholm, Finansminister.

ifa.nl

publications.parliament.uk

News.independent.co.uk

dw-world.de

finfacts.com/irelandbusinessnews

deloitte.no

wiersholm.no

regeringen.se

na.se

dn.se

curia.eu.int